

**Министерство образования и науки Российской Федерации**  
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение  
высшего образования  
**АМУРСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ**  
**(ФГБОУ ВО «АмГУ»)**

Факультет экономический  
Кафедра экономической безопасности и экспертизы  
Специальность 38.05.01 Экономическая безопасность  
Специализация: Судебная экономическая экспертиза

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ  
Зав. кафедрой  
\_\_\_\_\_ Е.С. Рычкова  
« \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 2017 г.

**ДИПЛОМНАЯ РАБОТА**

на тему: Судебно-бухгалтерская экспертиза расходов по обычным видам деятельности (на примере ООО «Рубикон» )

Исполнитель  
студент группы 278-ОС \_\_\_\_\_ А.В. Савочкина

Руководитель  
ст. преподаватель \_\_\_\_\_ М.С. Бальцежак

Нормоконтроль \_\_\_\_\_ М.С. Бальцежак

Рецензент \_\_\_\_\_ М.О. Какаулина

Благовещенск 2017

**Министерство образования и науки Российской Федерации**  
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение  
высшего образования  
**АМУРСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ**  
**(ФГБОУ ВО «АмГУ»)**

Факультет экономический  
Кафедра экономической безопасности и экспертизы

УТВЕРЖДАЮ  
Зав.кафедрой \_\_\_\_\_

« \_\_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 2017

**З А Д А Н И Е**

К выпускной дипломной работе (проекту) студента Савочкина Анастасия Валерьевна

1. Тема выпускной дипломной работы: Судебно-бухгалтерская экспертиза по обычным видам деятельности (на примере ООО «Рубикон»)

(утверждено приказом от 01.06.2017 № 249-уч)

2. Срок сдачи студентом законченной работы (проекта) «20» июня 2017 г.

3. Исходные данные к выпускной квалификационной работе: научная и учебная литература по экономическим дисциплинам, нормативно-правовые акты, электронные ресурсы, отчетность организации

4. Содержание выпускной дипломной работы (проекта) (перечень подлежащих разработке вопросов):

1. Теоретико-правовые основы судебно-бухгалтерской экспертизы учётов расходов по обычным видам деятельности

1.1 Понятие и особенности судебно-бухгалтерской экспертизы

1.2 Сущность расходов по обычным видам деятельности

1.3 Нормативно-правовое регулирование судебно-бухгалтерской экспертизы расходов по обычным видам деятельности

2. ООО «Рубикон» как производственно-коммерческий субъект рыночной экономики

2.1 Общая организационно-экономическая характеристика ООО «Рубикон»

2.2 Анализ финансовых показателей деятельности ООО «Рубикон»

2.3 Анализ бухгалтерского и налогового учёта финансовых результатов в ООО «Рубикон»

3. Экспертное исследование учёта о расходах по обычным видам деятельности ООО «Рубикон»

3.1 Результаты экспертного исследования учёта расходов ООО «Рубикон»

3.2 Рекомендации по устранению нарушений, выявленных в рамках экспертного исследования

5. Перечень материалов приложения (наличие чертежей, таблиц, графиков, схем, программных продуктов, иллюстративного материала и т.п.):

Таблица А.1 - Основные различия в признании доходов в бухгалтерском и налоговом учёте ООО «Рубикон» за 2013-2015 гг.

Таблица Б.1 - Особенности учёта расходов и основных средств ООО «Рубикон», а также специфика инвентаризации как компании строительного профиля

Таблица В.1 - Счета раздела VIII «Финансовые результаты»

6. Консультанты по выпускной дипломной работе (проекту) (с указанием относящихся к ним разделов) отсутствуют

7. Дата выдачи задания «08» февраля 2017 года

Руководитель выпускной дипломной работы (проекта): Бальцежак М.С., ст. преподаватель кафедры экономической безопасности и экспертизы

Задание принял к исполнению «08» февраля 2017 года

\_\_\_\_\_ (подпись студента)

## РЕФЕРАТ

Выпускная квалификационная работа содержит 79 с., 11 таблиц, 3 рисунка, 3 приложения, 41 источник.

СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКАЯ ЭКСПЕРТИЗА, РАСХОДЫ ПО ОБЫЧНЫМ ВИДАМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ, КОМПАНИЯ СТРОИТЕЛЬНОГО ПРОФИЛЯ, ФИНАНСОВЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ, БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЁТ, НАЛОГОВЫЙ УЧЁТ, НАРУШЕНИЯ, ОШИБКИ.

Экспертиза в нормативно-правовом аспекте – это исследование и решение опытными специалистами, учёными вопросов, которые требуют специальных знаний в области науки, техники, экономики, искусства или ремесла. Экспертизу назначает следователь, суд и арбитраж.

Судебно-бухгалтерская экспертиза исследует производственную и финансово-хозяйственную деятельность предприятий с различными формами собственности, допустивших убытки, потери, хищения ценностей, бесхозяйственность и другие негативные явления, отражённые в бухгалтерском учёте и отчётности, и в результате ставших объектами расследования для правоохранительных органов.

Расходы организации – это затраты, возникающие в процессе хозяйственной деятельности, приводящие к уменьшению средств предприятия или увеличению его долговых обязательств.

Расходы по обычным видам деятельности – расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров, а также возмещением стоимости основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов, осуществляемых в виде амортизационных отчислений.

Цель выпускной квалификационной работы – изучение судебно-бухгалтерской экспертизы расходов по обычным видам деятельности, на примере конкретного предприятия – Общества с ограниченной ответственностью (ООО) «Рубикон».

## СОДЕРЖАНИЕ

Введение .....	5
1. Теоретико-правовые основы судебно-бухгалтерской экспертизы учётов расходов по обычным видам деятельности .....	8
1.1 Понятие и особенности судебно-бухгалтерской экспертизы .....	8
1.2 Сущность расходов по обычным видам деятельности .....	14
1.3 Нормативно-правовое регулирование судебно-бухгалтерской экспертизы расходов по обычным видам деятельности .....	18
2. ООО «Рубикон» как производственно-коммерческий субъект рыночной экономики .....	24
2.1 Общая организационно-экономическая характеристика ООО «Рубикон» .....	24
2.2 Анализ финансовых показателей деятельности ООО «Рубикон» ...	29
2.3 Анализ бухгалтерского и налогового учёта финансовых результатов в ООО «Рубикон» .....	40
3. Экспертное исследование учёта о расходах по обычным видам деятельности ООО «Рубикон» .....	48
3.1 Результаты экспертного исследования учёта расходов ООО «Рубикон» .....	48
3.2 Рекомендации по устранению нарушений, выявленных в рамках экспертного исследования .....	60
Заключение .....	65
Список использованных источников .....	68
Приложение .....	74

## ВВЕДЕНИЕ

В современной России одной из жизненно важных проблем развития предпринимательской деятельности является достижение экономической безопасности предприятия (компании). Все сферы жизнедеятельности человека и создаваемых им организаций содержат риски и опасности, которые необходимо учитывать при определении и осуществлении целей бизнеса в избранной сфере. Экономическая безопасность компании имеет первостепенное значение для её развития, так как даёт ориентиры для принятия верных предпринимательских, социально-экономических решений.

Особенно актуальным и значимым сформулированное выше положение представляется в связи с тем, что конечной целью функционирования любой бизнес-организации является получение доходов и, как следствие, – положительных финансовых результатов, т.е. прибыли. Но для успешного её достижения компания в своей хозяйственной деятельности сначала должна идти на продуманные, тщательно взвешенные расходы. Достаточна ли степень этой взвешенности, чтобы стать залогом экономической безопасности предпринимательства и его центрального субъекта, – ответ на данный вопрос, при необходимости, позволяют получить инструменты и средства экспертного исследования, вплоть до судебно-бухгалтерской экспертизы.

Исходя из вышесказанного, целью исследования в настоящей выпускной квалификационной работе (ВКР) является изучение судебно-бухгалтерской экспертизы расходов по обычным видам деятельности, на примере конкретного предприятия – Общества с ограниченной ответственностью (ООО) «Рубикон».

Поставленная цель реализуется в решении следующих задач исследования:

- определить понятие и особенности судебно-бухгалтерской экспертизы;
- раскрыть сущность расходов по обычным видам деятельности;
- изучить нормативно-правовое регулирование судебно-бухгалтерской экспертизы расходов по обычным видам деятельности;

- дать общую организационно-экономическую характеристику ООО «Рубикон»;
- проанализировать финансовые показатели деятельности ООО «Рубикон»;
- провести анализ бухгалтерского и налогового учёта финансовых результатов в ООО «Рубикон»;
- обобщить результаты экспертного исследования учёта расходов ООО «Рубикон»;
- сформулировать рекомендации по устранению нарушений, выявленных в рамках экспертного исследования.

Соответственно этому объектом исследования выступает компания «Рубикон», зарегистрированная в городе Владивостоке в организационно-правовой форме Общество с ограниченной ответственностью и входящая в одноимённую группу компаний.

Предмет исследования – судебно-бухгалтерская экспертиза как специфичная форма экспертного исследования расходов по обычным видам деятельности.

Методологической основой исследования послужили: законодательные и нормативные акты Российской Федерации по вопросам организации бухгалтерского и налогового учёта финансовых результатов и расходов по обычным видам деятельности; работы российских и зарубежных авторов по теме исследования; материалы периодической печати; Интернет-ресурсы.

Информационно-аналитической базой послужили работы российских и зарубежных авторов по теме исследования; официальные статистические данные; документы и материалы ООО «Рубикон»; Интернет-ресурсы.

Выбор конкретных методов исследования продиктован спецификой поставленных цели и задач, а также возможностями проведения исследования на базе избранной организации. В работе использовались методы: общенаучные (диалектический, материалистический, логический, метод анализа и синтеза, индукции и дедукции и т.д.); общеэкономические (сравнение абсолютных,

относительных и средних величин, группировки, классификации и т.д.); математический, статистический, аналитический, метод экспертных оценок и т.д.

Практическая значимость работы заключается в оценке современного состояния бухгалтерского и налогового учёта финансовых результатов, расходов по обычным видам деятельности на конкретном предприятии, разработке программы проведения внутреннего контроля финансовых результатов и мероприятий по улучшению качества учёта.

Структура выпускной квалификационной работы включает: введение, три главы (в составе восьми разделов), заключение, список использованных источников (из 41 наименования) и четыре приложения.

# 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ УЧЁТОВ РАСХОДОВ ПО ОБЫЧНЫМ ВИДАМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

## 1.1 Понятие и особенности судебно-бухгалтерской экспертизы

В соответствии с общим определением, которое приводит в «Большом экономическом словаре» его автор и составитель А.Б. Борисов, экспертиза:

- «анализ, исследование, проводимое экспертом, экспертной комиссией»<sup>1</sup>.

Такого рода экспертиза завершается выпуском акта, заключения, в некоторых случаях – сертификата качества, соответствия;

- «проверка подлинности денежных знаков, ценных бумаг, документов и т.п.; проверка качества товаров, работ, услуг»<sup>2</sup>.

Экспертиза в нормативно-правовом аспекте – это «исследование и решение опытными специалистами, учёными вопросов, которые требуют специальных знаний в области науки, техники, экономики, искусства или ремесла. Экспертизу назначает следователь, суд и арбитраж»<sup>3</sup>.

Одним из наиболее востребованных видов судебной экспертизы является судебно-бухгалтерская экспертиза, которая исследует производственную и финансово-хозяйственную деятельность предприятий с различными формами собственности, допустивших убытки, потери, хищения ценностей, бесхозяйственность и другие негативные явления, отражённые в бухгалтерском учёте и отчётности, и в результате ставших объектами расследования для правоохранительных органов<sup>4</sup>.

Судебно-бухгалтерская экспертиза назначается и осуществляется, имея целью выяснить следующие вопросы:

- насколько обоснованной является недостача товарно-материальных ценностей у материально ответственного лица на конкретную дату;

---

<sup>1</sup> Борисов, А. Б. Большой экономический словарь. 3-е изд., перераб. и доп. М. : Книжный мир, 2012. С. 836.

<sup>2</sup> Там же.

<sup>3</sup> Седнев, В. В. Методология криминалистики и судебной экспертизы : науч.-практ. руководство. М. : Юрлитинформ, 2017. С. 19.

<sup>4</sup> Леханова, Е. С., Мамкин, А. Н. Судебно-бухгалтерская экспертиза : учеб. пособие для препод. и студ. юрид. вузов. М. : Юрлитинформ, 2016. С. 7.

- является ли отсутствие контроля за использованием доверенностей на получение товарно-материальных ценностей со стороны бухгалтерии первопричиной, позволившей экспедитору получить материалы и не сдать их на склад предприятия.

Наряду с судебно-бухгалтерской экспертизой, выявлению причин бесхозяйственности и отработке мер для возмещения причинённого ущерба конкретными лицами активно содействует ревизия финансово-хозяйственной деятельности.

По определению А.Б. Борисова, ревизия (от позднелат. *revisio* – «пересмотр») представляет собой «исследование финансовой, хозяйственной или другой деятельности предприятия с целью проверки правильности и законности его действий, достоверности и объективного отражения в документах истинного положения, отсутствия нарушений, наличия документально зафиксированных товарно-материальных ценностей»<sup>5</sup>.

Ревизию проводят различные контролирующие органы, в особенности – финансовые, а также органы государственного управления – в отношении подведомственных им организаций. Ревизии могут быть проведены как по плану этих органов, так и по указанию иных компетентных органов, в том числе – правоохранительных.

Понятия «судебно-бухгалтерская экспертиза» и «ревизия» на практике нередко смешиваются, что приводит к необоснованным затруднениям в деятельности предпринимательских организаций, контролирующих и (или) правоохранительных органов и др.

Сходство судебно-бухгалтерской экспертизы и финансово-хозяйственной ревизии состоит в том, что и та, и другая обеспечивают законность, помогают исследовать хозяйственную деятельность организаций, вычленивают в ней все негативные моменты с целью устранения в будущем.

Специфические особенности судебно-бухгалтерской экспертизы и финансово-хозяйственной ревизии состоят в том, что они:

---

<sup>5</sup> Борисов, А. Б. Большой экономический словарь. 3-е изд., перераб. и доп. М. : Книжный мир, 2012. С. 600.

- рассматривают при исследовании объектов идентичные источники информации, методические приёмы, контрольно-ревизионные процедуры;
- формируют выводы на документально надежных доказательствах;
- выявленные проблемы и нарушения законодательных актов, регулирующих хозяйственную деятельность, имеют адресность в части юридической и материальной ответственности;
- свойственны конкретность в определении размера убытков, потерь, недостачи ценностей и обоснованность системой доказательств<sup>6</sup>.

В свою очередь, отличия между ревизией и судебно-бухгалтерской экспертизой финансово-хозяйственной деятельности обусловлены целями, задачами, которые они решают и их юридической природой.

Ревизия позволяет целостно исследовать финансово-хозяйственную деятельность предприятия, в свою очередь судебно-бухгалтерская экспертиза опирается на недостатки, выявленные предшествующей ревизией.

Процедура судебно-бухгалтерской экспертизы проводится не по строго составленному предварительному плану, а по необходимости, только после вынесения специального постановления органа, который назначает экспертизу (следователь, суд, арбитраж), либо внештатным сотрудником государственного экспертного учреждения.

Ещё одним отличием судебно-бухгалтерской экспертизы от процедуры ревизии финансово-хозяйственной деятельности является то, что экспертиза проводится ограниченный спектр вопросов, в объективном решении которых выдвигаются требования правоохранительных органов.

Ревизия назначается только по сообщению от правоохранительных органов о преступлении, либо по факту уже возбуждённого дела, не переданному в суд уголовному делу. В литературе авторы рассматривают типы ревизий по факторам, обобщённо представленным в таблице 1.

---

<sup>6</sup> Кабкова, Е. В. Судебно-бухгалтерская экспертиза : понятие, задачи, отличие от документационной ревизии [Электронный ресурс] // Институт экономики и права Ивана Кушнера : эл. науч. библиотека открытого доступа, 2014. Режим доступа: <http://be5.biz/ekonomika/b011/87.htm>

Таблица 1 – Отличия разных типов ревизии

Критерии сравнения	Ревизия, назначаемая вышестоящей организацией	Ревизия, назначаемая по требованию правоохранительных органов
Юридическое основание назначения	План проведения ревизий (для плановых) или специальное задание, выдаваемое в связи с поступившими сигналами, необходимостью проверки качества предыдущей ревизии и т.п. (внеплановые)	УПК РФ (ч. 1 ст. 144)
Порядок назначения	Назначается по усмотрению руководителя организации	Назначается в порядке рассмотрения сообщения о преступлении или досудебного следствия
Фактическое основание	Является обязанностью вышестоящей организации	Сообщение о совершённом или готовящемся преступлении, либо наличие в уголовном деле данных, свидетельствующих о возможности выявления преступных фактов
Метод, способ	Является методом управления в области хозяйственной (предпринимательской) деятельности	Является способом доследственной проверки или собирания доказательств
Задача ревизии	Проверка законности операций вообще, соблюдения финансовой дисциплины, правильности постановки бухгалтерского и материального учёта, доброкачественности документов	Установление и (реже) проверка фактов хищений и других злоупотреблений

Понятие «экспертиза» большинством авторов рассматривается как анализ, исследование, которое проводит эксперт, группа экспертов, в состав которой входят опытные специалисты, учёные по исследуемому профилю. Экспертизу назначает следователь, суд и арбитраж.

Объектом исследования судебно-бухгалтерской экспертизы и ревизии является финансово-хозяйственная деятельность. Методические приёмы,

инструменты и процедуры финансово-хозяйственного контроля выбираются сходные. Основная цель рассматриваемых процедур – обнаружение негативных явлений и их устранение в кратчайшие сроки, а также предотвращение их проявлений в будущем. Экспертиза и ревизия способствуют нивелированию нарушений законодательства и нормативных актов в области хозяйственного права.

В то же время существуют отличительные характеристики ревизии и экспертизы. Первая обеспечивает возможность дальнейшего совершенствования финансово-хозяйственной деятельности предприятия за счет её комплексного исследования. В фокусе внимания судебно-бухгалтерской экспертизы находятся лишь отдельные и уже выявленные недостатки для документального обоснования исковых требований, которые будут затем предъявлены в следственными или судебными органами к конкретным материально ответственным и иным должностным лицам.

Судебно-бухгалтерская экспертиза проводится, в отличие от ревизии, не в регламентированные сроки, а по мере возникновения потребности в экспертном заключении, содержащихся в нём выводах. Проведение же ревизии конкретно определено законодательством и нормативными актами о предприятии и предпринимательстве.

В условиях развития правовых отношений в современном российском обществе бухгалтерская экспертиза как форма финансового контроля приобретает особое значение. С одной стороны, возрастает потребность в ней как в средстве получения доказательств в процессе расследования дел об экономических преступлениях или при рассмотрении их в суде. С другой стороны, бухгалтерская экспертиза может использоваться во внесудебном порядке в интересах собственников или руководства коммерческой организации (например, для определения целесообразности и эффективности произведённых расходов).

Возможность привлечения аудитора в качестве эксперта рассматривается в современной экономической литературе и не ставится под сомнение,

поскольку он отвечает требованиям, предъявляемым соответствующими нормативными актами: имеет квалификационный аттестат, образование и опыт работы в требуемой сфере экономики; руководствуется при осуществлении своей деятельности профессиональными стандартами.

Более того, в соответствии с полученными на данной стадии исследования результатами, можно сделать вывод, что привлечение аудитора к проведению бухгалтерской экспертизы предпочтительнее, поскольку его работа регламентируется не только нормативными актами, регулирующими проведение экспертизы, но и стандартами и нормами профессиональной аудиторской деятельности, в том числе обязывающими осуществлять контроль качества работы аудитора. Тем не менее, окончательное решение в этом плане принимают уполномоченные на то представители правоохранительных и судебных органов России.

Отметим, что при разработке методики конкретного экспертного исследования расходов организации право выбора методических приёмов предоставлено эксперту. В рамках конкретных экспертных процедур по исследованию предоставленных материалов он: проверяет наличие и качество документов, подтверждающих произведённые расходы; проводит их арифметические проверки; исследует хронологию отражения их в учёте, законность произведённых операций и т.д.

Заключительным этапом экспертного исследования являются обобщение исследованных материалов, их систематизация, проведение анализа выявленных недостатков и нарушений, изложение выводов и профессионального суждения эксперта в экспертном заключении, которое он представляет в орган, назначивший судебно-бухгалтерскую экспертизу. При этом применение методов анализа и синтеза, аналогии и моделирования, индукции и дедукции позволяет систематизировать и сгруппировать выявленные экспертизой расходов недостатки.

Таким образом, по совокупности особенностей проведения судебно-бухгалтерской экспертизы можно сделать вывод, что привлечение наиболее

квалифицированного специалиста-эксперта (в том числе, и профессионального аудитора) закономерно способствует качественному проведению экспертизы, предоставляя дополнительные гарантии соблюдения требований независимости, профессиональной компетентности, добросовестности, конфиденциальности информации.

Выбор приёмов экспертного исследования является предметом профессионального суждения эксперта.

Для обобщения информации о состоянии предмета экспертизы эксперту необходимо использовать научные методы, такие, как анализ и синтез, аналогия и моделирование, индукция и дедукция и др.

Обобщённая таким образом информация о состоянии производства и учёте расходов в организации отражается в экспертном заключении.

## **1.2 Сущность расходов по обычным видам деятельности**

Расходы организации, по определению А.Б. Борисова, есть «затраты, возникающие в процессе хозяйственной деятельности, приводящие к уменьшению средств предприятия или увеличению его долговых обязательств»<sup>7</sup>. Обычно в результате осуществления такого рода затрат производство обеспечивается необходимыми ему ресурсами, приобретаются различные материалы, оборудование (а уже имеющееся – ремонтируется). Расходов требует и оплата труда работников, погашение процентов по кредитам, внесение арендной платы, уплата налогов и т.п.

Расходы по обычным видам деятельности и прочие расходы – таковое базовое подразделение расходов организации, введённое в зависимости от характера, условий осуществления и направлений деятельности.

«Расходы по обычным видам деятельности – расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров, а также возмещением стоимости основных средств, нематериальных активов и

---

<sup>7</sup> Борисов, А. Б. Большой экономический словарь. 3-е изд., перераб. и доп. М. : Книжный мир, 2012. С. 592.

иных амортизируемых активов, осуществляемых в виде амортизационных отчислений»<sup>8</sup>.

Расходы по обычным видам деятельности, прежде всего, связаны с приобретением необходимых бизнесу сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов. Последующие расходы по обычным видам деятельности возникают непосредственно в процессе переработки (доработки) материально-производственных запасов под нужды того или иного конкретного производства, а также при коммерческой реализации произведённой продукции, перепродаже различных товаров. «К таким расходам относятся расходы по содержанию и эксплуатации основных средств и иных внеоборотных активов, коммерческие расходы, управленческие расходы и др.»<sup>9</sup>.

К бухгалтерскому учёту расходы по обычным видам деятельности принимаются, будучи исчисленными в денежном выражении. При этом сумма расходов должна быть равна величине произведённой оплаты (в денежной и иной форме), либо величине кредиторской задолженности. Если же только часть признаваемых расходов реально покрывается оплатой, то к бухгалтерскому учёту принимаются расходы, определяемые как сумма оплаты и кредиторской задолженности.

Относительно правил учёта расходов по обычным видам деятельности издаются отдельные нормативные акты и методические указания по бухгалтерскому учёту – применительно к элементам и статьям учёта, исчислению себестоимости продукции (работ, услуг) и др.

Группируются расходы по обычным видам деятельности по целому ряду признаков. Так, например, по периодичности возникновения расходы подразделяются на текущие и единовременные. Понятие «текущие расходы» обозначает затраты, постоянно производимые на покупку сырья и материалов,

---

<sup>8</sup> Кабкова, Е. В. Судебно-бухгалтерская экспертиза : понятие, задачи, отличие от документационной ревизии [Электронный ресурс] // Институт экономики и права Ивана Кушнира : эл. науч. библиотека открытого доступа, 2014. Режим доступа: <http://be5.biz/ekonomika/b011/87.htm>

<sup>9</sup> Там же.

необходимых для бизнеса товаров и т.п. Напротив, единовременные расходы есть однократно или периодически производимые (связанные с заменой выбывающих основных фондов, их модернизацией, капитальным ремонтом и пр.).

Другими основаниями для группировки расходов по обычным видам деятельности могут служить: способ включения затрат в себестоимость продукции, работ, услуг (расходы прямые и накладные, иначе – косвенные); изменения объёмов работ (расходы постоянные и переменные); эффективность самих расходов (производительные и непроизводительные), место их возникновения и др.

К элементам расходов относятся: материальные затраты; затраты на оплату труда; отчисления на социальные нужды; амортизация; прочие затраты.

Учёт расходов по статьям затрат (перечень которых разрабатывается и утверждается организацией самостоятельно) организуется в бухгалтерском учёте для целей управления.

Так, для компаний с основным видом деятельности – «Строительство зданий и сооружений» (41 – в соответствии с кодами ОКВЭД, указанными при регистрации), строительное производство складывается из процессов, конечным результатом выполнения которых является строительная продукция. Под таковой следует подразумевать как законченные здания и сооружения, отдельные части строящихся и реконструируемых объектов, так и производство отдельных видов строительных материалов и конструкций<sup>10</sup>.

Значительное число компаний, занимающих данную нишу, специализируется на производстве, поставке, продаже и монтаже строительных конструкций и материалов – в частности, так называемых сэндвич-панелей (англ. sandwich – «многослойный бутерброд»). Этот строительный материал имеет трёхслойную структуру и состоит из двух листов жёсткого материала (металл, ПВХ, ДВП, магнезитовая плита), между которыми прокладывается

---

<sup>10</sup> ОК 029-2014 (КДЕС Ред. 2). Общероссийский классификатор видов экономической деятельности : утв. приказом Росстандарта от 31.01.2014 № 14-ст (ред. от 07.10.2016) [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс, 2016. Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

слой утеплителя. Посредством горячего или холодного прессования все детали сэндвич-панелей – кровельных и стеновых – соединяются между собой, что не предполагает последующего обратного разделения.

Структурно-изолированная панель (СИП, от английского SIP, Structural Insulated Panel) используется непосредственно в строительстве и состоит из двух ориентированно-стружечных плит (ОСП или OSB), между которыми под давлением приклеивается слой твёрдого утеплителя – пенополистирола. С той же целью может применяться и пенополиуретан (PUR); он, также под давлением, закачивается между плитами.

Представленные производственно-технологические приёмы и характеристики являются значимыми и в различных аспектах бухгалтерского и налогового учёта (например, при исчислении себестоимости продукции, строительных работ и пр.).

Применяются сэндвич-панели для строительства быстросборных каркасных жилых домов, а также используются в качестве основного строительного материала при возведении торговых центров, спортивных сооружений, автомоек, зданий сельскохозяйственного назначения и даже промышленных цехов (быстровозводимые здания на основе металлического каркаса, в качестве ограждающих конструкций которых используются сэндвич-панели с покрытием из металла). При создании строительной продукции такого рода структуру расходов по обычным видам деятельности определяют, исходя из того, что последовательно изменяются действия, а следовательно, постоянно изменяется состояние применяемых материалов, полуфабрикатов, деталей. В этих процессах участвуют рабочие (труд), используются технические средства строительных процессов (орудия труда), с помощью которых из материальных элементов строительных процессов (предметов труда) производится означенный строительный материал<sup>11</sup>.

---

<sup>11</sup> Грянова, А. В. Особенности учёта затрат в строительстве [и производстве строительных материалов] [Электронный ресурс] // МИСБФМ : эл. науч. библиотека открытого доступа, 2016. Режим доступа: <http://www.misbfm.ru/article/osobennosti-ucheta-zatrat-v-stroitelstve>

В дальнейшем компания, занятая представленным подвидом деятельности, осуществляет поставки произведённых сэндвич-панелей согласно долгосрочным договорам и разовые продажи. Это предполагает расходы, связанные подготовкой партий продукции, комплектованием единичных заказов, экспедированием, а потом и монтажом непосредственно на объекте.

Так как в строительном производстве участвует множество материальных элементов, то строительные процессы не одинаковы по степени технологической сложности, вызывают разнообразные структурные изменения в материалах, по-разному протекают во времени, при разном трудовом участии рабочих, при использовании различных технических средств. Все перечисленные факторы обуславливают существенные характеристики расходов по обычным видам деятельности для компаний строительной отрасли.

### **1.3 Нормативно-правовое регулирование судебно-бухгалтерской экспертизы расходов по обычным видам деятельности**

В нормативно-правовом аспекте экспертной деятельности, конституционно-правовые основы государственного регулирования данной сферы заложены в ряде статей Конституции Российской Федерации.

В силу того, что в ст. 1 Основного закона Россия провозглашается демократическим правовым государством, вся деятельность государства и его органов, включая экспертную, подчинена нормам права, а также фундаментальным правовым принципам, направленным на защиту достоинства, свободы и прав человека.

Человек, его права и свободы являются высшей ценностью. Признание, соблюдение и защита прав и свобод человека и гражданина – обязанность государства (ст. 2)<sup>12</sup>.

Применительно к теме настоящего исследования, базовым нормативно-правовым актом остаётся Федеральный закон от 31 мая 2001 г. № 73-ФЗ «О

---

<sup>12</sup> Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993; с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 № 6-ФКЗ, от 30.12.2008 № 7-ФКЗ, от 05.02.2014 № 2-ФКЗ) // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2014. № 15. Ст. 1691.

государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации» (в редакции от 8 марта 2015 г.)<sup>13</sup>.

В соответствии с действующим Законом, государственная судебно-экспертная деятельность (ГСЭД) осуществляется в процессе судопроизводства государственными судебно-экспертными учреждениями и государственными судебными экспертами, состоит в организации и производстве судебной экспертизы.

Согласно основной своей задаче, ГСЭД помогает судам, судьям, органам дознания, лицам, производящим дознание, следователям разрешать вопросы, требующие специальных знаний в области науки, техники, искусства или ремесла, и тем самым – устанавливать те или иные обстоятельства, подлежащие доказыванию по конкретному делу.

В основу ГСЭД положены фундаментальные принципы: законности, соблюдения прав и свобод человека и гражданина, прав юридического лица, а также независимости эксперта, объективности, всесторонности и полноты исследований, проводимых с использованием современных достижений науки и техники.

Проект нового федерального закона «О судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации» (ему присвоен № 306504-6), внесённый Правительством РФ, принят в первом чтении 20 ноября 2013 г. (Постановление Госдумы № 3261-6 ГД). Главное его отличие от ныне действующего ФЗ видится в том, что к осуществлению судебно-экспертной деятельности предлагается допустить и негосударственные судебно-экспертные организации.

Нормативное регулирование бухгалтерского учёта, будучи объективно более сложным, имеет четыре уровня.

Первый (законодательный) уровень образуют федеральные законы, указы Президента и постановления Правительства России. При этом базовым нормативно-правовым актом является Федеральный закон от 6 декабря 2011 г.

---

<sup>13</sup> О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации : федер. закон от 31.05.2001 № 73-ФЗ (ред. от 08.03.2015) // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2001. № 23. Ст. 2291.

№ 402-ФЗ (ред. от 23.05.2016) «О бухгалтерском учёте»<sup>14</sup>. Общее методическое руководство в исследуемой области возложено на Правительство РФ. Кроме того, регулировать бухгалтерский учёт вправе Центральный Банк РФ, а также Федеральная комиссия по рынку ценных бумаг и Департамент по надзору за страховой деятельностью Минфина РФ.

Ко второму уровню, иначе – нормативному, относятся положения (стандарты) по бухгалтерскому учёту, раскрывающие основные принципы и правила бухгалтерского учёта. К ним относятся Положения по бухгалтерскому учёту, утвержденные Минфином РФ:

- «Учётная политика организации (ПБУ 1/2008)»<sup>15</sup>;
- «Учёт договоров строительного подряда (ПБУ 2/2008)»<sup>16</sup>;
- «Бухгалтерская отчётность организации (ПБУ 4/99)»<sup>17</sup>;
- «Доходы организации (ПБУ 9/99)»<sup>18</sup>;
- «Расходы организации (ПБУ 10/99)»<sup>19</sup> и др.

«Третий (методологический) уровень – инструкции, рекомендации и методические указания по ведению бухгалтерского учёта, которые принимаются Минфином РФ, федеральными органами исполнительной власти. К документам этого уровня относятся План счетов бухгалтерского учёта и Инструкция по его применению»<sup>20</sup>, инструкции по заполнению форм бухгалтерской отчётности, методические указания по инвентаризации

---

<sup>14</sup> О бухгалтерском учёте : федер. закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 23.05.2016) // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2011. № 50. Ст. 7344.

<sup>15</sup> Положение по бухгалтерскому учёту «Учётная политика организации» (ПБУ 1/2008) : утв. приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н (ред. от 06.04.2015) [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс, 2015. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

<sup>16</sup> Положение по бухгалтерскому учёту «Учёт договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008) : утв. приказом Минфина России от 24.10.2008 № 116н (ред. от 06.04.2015) [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс, 2015. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

<sup>17</sup> Положение по бухгалтерскому учёту «Бухгалтерская отчётность организации» (ПБУ 4/99) : утв. приказом Минфина РФ от 06.07.1999 N 43н (ред. от 08.11.2010) [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс, 2010. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

<sup>18</sup> Положение по бухгалтерскому учёту «Доходы организации» ПБУ 9/99 : утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н (ред. от 06.04.2015) [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс, 2015. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

<sup>19</sup> Положение по бухгалтерскому учёту «Расходы организации» ПБУ 10/99 : утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н (ред. от 06.04.2015) [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс, 2015. Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

<sup>20</sup> План счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению : утв. приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (ред. от 08.11.2010) [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс, 2010. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

имущества и финансовых обязательств, методические указания по учёту затрат, включаемых в издержки обращения и производства, финансовых результатов на предприятиях.

Организационно-распорядительные документы относятся к четвертому уровню, формирующему учётную политику предприятия. Такого рода документы: распоряжения, приказы, рабочие инструкции, указания по учёту конкретных объектов и операций, – в свою очередь, разрабатываются непосредственно предприятием.

Установление единых требований к бухгалтерскому учёту, в том числе бухгалтерской (финансовой) отчётности, а также создание правового механизма регулирования бухгалтерского учёта, являются целями поименованного выше Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учёте» (действующая редакция от 23 мая 2016 г.)<sup>21</sup>. При этом собственно бухгалтерский учёт, в согласии с буквой и фабулой Закона, можно охарактеризовать, как формирование документированной систематизированной информации о легально предусмотренных объектах, в соответствии с установленными Законом требованиями, и составление на основе такой информации бухгалтерской (финансовой) отчётности (ст. 1).

Правила формирования в бухгалтерском учёте информации о расходах коммерческих организаций (кроме кредитных и страховых организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации, устанавливает Положение по бухгалтерскому учёту «Расходы организации» ПБУ 10/99, утверждённое Приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н и в настоящее время действующее в редакции от 6 апреля 2015 г.<sup>22</sup>

Расходами организации признаётся уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой

---

<sup>21</sup> О бухгалтерском учёте : федер. закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 23.05.2016) // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2011. № 50. Ст. 7344.

<sup>22</sup> Положение по бухгалтерскому учёту «Расходы организации» ПБУ 10/99 : утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н (ред. от 06.04.2015) [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс, 2015. Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

организации. Исключением из данного правила признаётся лишь уменьшение вкладов по решению участников (собственников имущества): иначе говоря, это – не расходы.

Расходы по обычным видам деятельности ПБУ 10/99 связывает с: изготовлением и продажей продукции; приобретением и продажей товаров; выполнением работ, оказанием услуг; возмещением – в виде амортизационных отчислений – стоимости амортизируемых активов компании.

Приказом Минфина России от 22 октября 2012 г. № 135н (с изм. от 7 декабря 2016 г.) утверждены формы Книги учёта доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощённую систему налогообложения, Книги учёта доходов индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения, а также Порядки их заполнения<sup>23</sup>.

Вопросы судебно-бухгалтерской экспертизы расходов по обычным видам деятельности (непосредственно относящиеся к теме исследования) урегулированы в целом ряде подзаконных нормативных документов – преимущественно, в практическом аспекте.

Так, например, Методические рекомендации по порядку назначения и производства судебных экспертиз в рамках доследственных проверок и расследования преступлений, подследственных Федеральной службе судебных приставов утверждены ФССП России 15 сентября 2014 г. № 0004/22<sup>24</sup>.

Судебная экспертиза признаётся основной формой использования специальных знаний и отграничивается от других, хотя и сходных, форм деятельности – таких, как: использование специальных знаний самим дознавателем и (или) помощь специалиста (ст. 58 Уголовно-процессуального

---

<sup>23</sup> Об утверждении форм Книги учёта доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощённую систему налогообложения, Книги учёта доходов индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения, и Порядков их заполнения : приказ Минфина России от 22.10.2012 № 135н (с изм. от 07.12.2016) [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс, 2012. Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

<sup>24</sup> Методические рекомендации по порядку назначения и производства судебных экспертиз в рамках доследственных проверок и расследования преступлений, подследственных Федеральной службе судебных приставов : утв. ФССП России 15.09.2014 № 0004/22 [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс, 2014. Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

кодекса РФ). Так, специалист, оказывая помощь в соответствии с указанной статьёй УПК РФ, содействует: обнаружению и изъятию тех или иных предметов, документов; закреплению следов; постановке вопросов эксперту и т.д. При исследовании материалов дела специалист, оказывая помощь, также не тождественную судебной экспертизе, способствует наиболее эффективному использованию необходимых технических средств. Разъяснения по специальным вопросам он даёт в виде показаний или письменных заключений, ни в коей мере не уравниваемых с заключениями судебной экспертизы.

Указанные исследования, не будучи обеспечены процессуальными условиями и гарантиями, проводятся за рамками уголовного судопроизводства, а их результаты приобщаются к делу в качестве так называемых «иных документов» (ст. 84 УПК РФ).

Таким образом, нормативное регулирование темы исследования включает два основных комплекса нормативно-правовых актов и подзаконных нормативных документов, в которых, соответственно, урегулированы вопросы учёта и судебно-бухгалтерской экспертизы расходов по обычным видам деятельности.

## 2. ООО «РУБИКОН» КАК ПРОИЗВОДСТВЕННО-КОММЕРЧЕСКИЙ СУБЪЕКТ РЫНОЧНОЙ ЭКОНОМИКИ

### 2.1 Общая организационно-экономическая характеристика ООО «Рубикон»

Примером производственно-коммерческих субъектов рыночной экономики, чья деятельность и (или) отдельные её аспекты, при соблюдении ряда нормативно установленных условий, могут быть подвергнуты судебной бухгалтерской экспертизе, была избрана фирма «Рубикон», зарегистрированная в городе Владивостоке в организационно-правовой форме Общество с ограниченной ответственностью (общепринятое сокращение – ООО, а также Общество), с уставным капиталом 10 тыс. р. и входящая в одноимённую группу компаний<sup>25</sup>.

Юридический адрес компании (он же адрес фактического местонахождения головного офиса): 690065. Город Владивосток, улица Саратовская, дом 7. Должность руководителя компании – директор.

Организации присвоен ИНН 2540179941, ОГРН 1122540002056.

Тип собственности – частная собственность.

Основной вид деятельности: «Строительство зданий и сооружений» (41 – в соответствии с кодами ОКВЭД<sup>26</sup>, указанными при регистрации); поставка, продажа и монтаж сэндвич-панелей.

Организация создана и функционирует в соответствии с Конституцией Российской Федерации, Гражданским кодексом РФ<sup>27</sup>, Федеральным законом «Об обществах с ограниченной ответственностью»<sup>28</sup> и другими нормативно-правовыми актами Российской Федерации.

---

<sup>25</sup> ООО «Рубикон ДВ», Владивосток [Электронный ресурс] // 7m : Владивосток : регион. бизнес-справочник, 2017. Режим доступа: <http://vladivostok7m.ru/company/rubikon-dv-siud>

<sup>26</sup> ОК 029-2014 (КДЕС Ред. 2). Общероссийский классификатор видов экономической деятельности : утв. приказом Росстандарта от 31.01.2014 № 14-ст (ред. от 07.10.2016) [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс, 2016. Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

<sup>27</sup> Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) : федер. закон от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 07.02.2017) // Собр. законодательства Рос. Федерации. 1994. № 32. Ст. 3301.

<sup>28</sup> Об обществах с ограниченной ответственностью : федер. закон от 08.02.1998 № 14-ФЗ (ред. от 03.07.2016; с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2017) // Собр. законодательства Рос. Федерации. 1998. № 7. Ст. 785.

Обществом с ограниченной ответственностью признаётся хозяйственное общество, которое может быть создано одним или несколькими лицами и при этом удовлетворяет ряд условий, сформулированных в ст. 2 Закона об ООО.

Имея в собственности обособленное имущество, ООО «Рубикон» учитывает его на своём самостоятельном балансе, «может от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права, нести обязанности, быть истцом и ответчиком в суде» (ст. 2 Закона об ООО). При этом гражданские права и обязанности исследуемой компании, равно как и возможность «осуществления любых видов деятельности, не запрещённых федеральными законами», соотносятся российским законодателем с предметом и целями деятельности, определённо ограниченными уставом общества.

В соответствии со ст. 3 Закона об ООО, компания «Рубикон» несёт ответственность по своим обязательствам всем принадлежащим ей имуществом, но при этом не отвечает по обязательствам своих участников.

Новейшие изменения организационно-правового положения ООО «Рубикон» произведены в связи со вступлением в силу Федерального закона от 5 мая 2014 г. № 99-ФЗ<sup>29</sup>.

Указанному выше перечню видов деятельности соответствует организационная структура ООО «Рубикон», представленная на рисунке 1.



Рисунок 1 – Организационная структура управления ООО «Рубикон»

<sup>29</sup> О внесении изменений в главу 4 части первой Гражданского кодекса Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации : федер. закон от 05.05.2014 № 99-ФЗ (ред. от 03.07.2016) // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2014. № 19. Ст. 2304.

Как показано на рисунке 1, во главе каждого подразделения компании «Рубикон» (отделы, в том числе в составе 1 сотрудника; склад; автотранспортное хозяйство) находится руководитель, наделённый всеми полномочиями, осуществляющий единоличное руководство подчинёнными ему работниками и, таким образом, сосредотачивающий в своих руках все функции управления структурным подразделением. Сами руководители (начальники отделов, транспортной службы, главный бухгалтер) находятся в непосредственном подчинении руководителя высшего уровня – директора.

Очевидно, что организационная структура управления ООО «Рубикон» – линейная, и она является простейшей. Как правило, подобная структура используется мелкими и средними фирмами, осуществляющими несложное производство (товаров и/или услуг), при отсутствии широких кооперационных связей между предприятиями. В силу чего и соответствует потребностям исследуемой компании.

Разделение системы управления в ООО «Рубикон» на составляющие части осуществляется по производственно-функциональному признаку, с учётом степени концентрации возложенных функций (производства), технологических особенностей, широты товарной номенклатуры и др. Как мы видим, при таком построении в наибольшей степени соблюдается принцип единоначалия: одно лицо сосредотачивает в своих руках управление всей совокупностью операций (функций), подчинённые выполняют распоряжения только одного руководителя.

Директор компании, будучи руководителем высшего уровня, формально не имеет права, а фактически – по крайней мере, не должен, отдавать распоряжения кому-либо из исполнителей, минуя их непосредственного руководителя.

Преимущества линейной структуры управления в ООО «Рубикон» столь же очевидны. Это:

- единство и чёткость распорядительства;
- согласованность действий исполнителей;

- чёткая система взаимных связей между руководителем и подчинённым;
- быстрота реакции в ответ на прямые указания;
- простота управления;
- получение исполнителями увязанных между собой распоряжений и заданий, обеспеченных ресурсами;
- личная ответственность руководителя за конечные результаты деятельности своего подразделения;
- простой контроль.

Традиционные недостатки линейной структуры (с которыми в принявших её организациях мирятся либо борются, стремясь, так или иначе, сгладить или компенсировать) заключаются в следующем:

- к руководителю предъявляются высокие требования, в силу чего его знания и опыт должны (хотя бы в идеале) быть обширны и разносторонни, охватывая все функции управления в возглавляемой им организации – равно как и весь спектр деятельности, осуществляемой подчинёнными. Всё это объективно ограничивает возможности руководителя по эффективному управлению;
- менеджеры высшего звена (в нашем случае представленного лишь директором), как правило, перегружены большим количеством личных контактов, «бумажной» информации и пр.;
- при повседневном решении деловых вопросов, затрагивающих более одного структурного подразделения компании, трудно избежать волокиты;
- в организации нет звеньев стратегического планирования и подготовки управленческих кадров (что, применительно к исследуемому предприятию, компенсируется его включённостью в одноимённую группу компаний);
- исполнителям трудно наладить эффективные коммуникации между собой;
- руководители недостаточно специализированы по различным направлениям и видам деятельности;
- власть в организации сконцентрирована в управляющей верхушке;

- налицо ярко выраженный авторитарный стиль руководства<sup>30</sup>.

Внедрение различного рода инноваций в ООО «Рубикон» обуславливает потребность в разработке научных проблем, связанных:

– с новыми тенденциями в организации производственно-коммерческой деятельности и её совершенствованием в исследуемой компании;

– с внедрением комплекса трейд-маркетинга<sup>31</sup>, связанного с продвижением продукции (товаров) непосредственно к покупателям;

– с возрастанием значения системного подхода к вопросам управления торгово-технологическим процессом<sup>32</sup>, а также повышением роли факторов, влияющих на формирование ассортимента продукции (товаров).

Таким образом, традиционно отмечаемые недостатки линейной организационной структуры управления применительно к сфере деятельности компании «Рубикон» могут быть устранены заменой части бюрократических элементов на экономические. При этом социальный аспект управления деятельностью отражает одна из аксиом менеджмента, которая свидетельствует: любая проблема предприятия – это проблема управления человеческими ресурсами. На содержание менеджмента ООО «Рубикон» оказывают влияние тенденции развития предприятия и специфические факторы развития экономики (национальные, отраслевые, региональные, муниципальные). Основная цель управления деятельностью исследуемой компании – обеспечение гармонии в развитии организации, т.е. согласованного и эффективного функционирования всех её внешних и внутренних элементов.

## **2.2 Анализ финансовых показателей деятельности ООО «Рубикон»**

Технико-экономические показатели, необходимые для оценки эффективности деятельности ООО «Рубикон» за 2013-2015 гг. в занимаемом

---

<sup>30</sup> Линейная структура управления [Электронный ресурс] // Инф.-управленческий портал «У», 2014. – Режим доступа: <http://portal-u.ru/postroeniestructury/lineynayastruktura>

<sup>31</sup> См.: Снежинская, М. В., Носова, Н. С. Трейд-маркетинг – гарантия успешной торговли, или Как стимулировать оптовых и розничных торговцев : практ. пособие. М. : Дашков и К<sup>0</sup>, 2012.

<sup>32</sup> См.: Системный подход к экономическому управлению предприятием : колл. монография / М. А. Меньшикова (рук.) [и др.]. Королёв : Науч. консультант, 2015.

сегменте рынка строительных материалов, работ и услуг, обобщены и систематизированы в таблице 2. При её составлении наиболее важными источниками экономической информации послужили бухгалтерский баланс (форма №1 ОКУД 0710001) и годовой (ежегодный) отчёт о финансовых результатах (форма № 2 ОКУД 0710002).

Таблица 2 – Основные технико-экономические показатели ООО «Рубикон» за 2013-2015 гг.

Показатели	2013 г.	2014 г.	2015 г.	Абс. отклонение			Темп роста, % и п.п.		
				2015-2013	2015-2014	2014-2013	2015/2013	2015/2014	2014/2013
Выручка от продаж, тыс. р.	30388	37015	38715	8327	1700	6627	127,40	104,59	121,81
Основные фонды, тыс. р.	1121	2395	2189	1068	-206	1274	195,27	91,40	213,65
Фондоотдача, р./р.	27,11	15,46	17,69	-9,42	2,23	-11,65	65,25	114,42	57,03
Фондоёмкость, р./р.	0,04	0,06	0,06	0,02	0	0,02	150	100	150
Среднесписочная численность работающих, чел.	35	30	32	-3	2	-5	91,43	106,67	85,71
Фондовооружённость, тыс. р./чел.	32,03	79,83	68,41	36,38	-11,42	47,8	213,58	85,69	249,24

*окончание таблицы 2*

Показатели	2013 г.	2014 г.	2015 г.	Абс. отклонение			Темп роста, % и п.п.		
				2015-2013	2015-2014	2014-2013	2015/2013	2015/2014	2014/2013
Выработка на 1 работающего, тыс. р./чел.	868,23	1233,83	1209,84	341,61	-23,99	365,6	139,35	98,06	142,11
Фонд оплаты труда, тыс. р.	675,15	702,6	860,48	185,33	157,88	27,45	127,45	122,47	104,07
Средняя з/плата, тыс. р./чел.	19,29	23,42	26,89	7,6	3,47	4,13	139,40	114,82	121,41
Себестоимость реализованной продукции, тыс. р.	14593	18712	20150	5557	1438	4119	138,08	107,68	128,23
Затраты на 1 р. реализованной продукции	0,48	0,51	0,52	0,04	0,01	0,03	108,33	101,96	106,25

Непосредственный анализ финансово-хозяйственной деятельности ООО «Рубикон» проводился в соответствии с рекомендациями, изложенными в работах А. А. Бердникова<sup>33</sup> и О.В. Грищенко<sup>34</sup>.

Как следует из данных таблицы 2, в результате деятельности ООО «Рубикон» в занимаемом сегменте профильного рынка выручка от продаж исследуемой компании в 2015 г. составила 38715 тыс. р., превысив уровень 2014 г. на 20,08% (при абсолютном отклонении в 1700 тыс. р.). Для сравнения: в 2014 г. выручка от продаж равнялась 37015 тыс. р., что на 6627 тыс. р. (21,81%) превышает соответствующий показатель 2013 г. Следовательно, можно сделать вывод: в период 2013-2015 гг. темпы роста выручки компании «Рубикон» существенно снижаются, что уже само по себе является тревожным симптомом.

Одновременно, после скачкообразного увеличения в 2014 г. (плюс 113,65% к уровню 2013 г.), в 2015-м происходит сокращение, хотя и незначительное (минус 8,6% к уровню 2014 г.), основных фондов исследуемого предприятия.

Что касается показателей фондоотдачи и фондоёмкости, то первый из них, резко (на 42,97%) снизившись в 2014 г., в 2015-м частично компенсировал это падение (плюс 14,42% к уровню 2014 г.). В тот же период абсолютное значение показателя фондоёмкости, увеличившись в 2014 г. на 0,02 р./р. (что, однако, обеспечило 50%-ный относительный скачок), в 2015-м так и не изменил достигнутого значения.

Ряд финансово-экономических показателей деятельности ООО «Рубикон» «завязан» на среднесписочной численности работающих на данном предприятии, которая в анализируемый период снизилась с 35 до 30 чел. (минус 14,29%) в 2014 г. и подросла до 32 чел. (плюс 6,67%) в 2015-м.

Изменения среднесписочной численности работающих в компании «Рубикон» обусловили колебания показателя фондовооружённости. В 2014 г.

---

<sup>33</sup> Бердников, А. А. Анализ прибыли и рентабельности организации: теоретический аспект // Молодой ученый. 2013. № 2. С. 111-113.

<sup>34</sup> Грищенко, О. В. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия [Электронный ресурс] : электрон. учеб. пособие / О. В. Грищенко. Режим доступа: <http://www.aup.ru/books/m67/7.htm>

он скакнул вверх на 149,24% (вследствие столь же резкого увеличения объёмов основных фондов исследуемого предприятия и одновременного уменьшения численности работающих), а в 2015-м «отыграл обратно» – минус 14,31%.

Ту же динамику продемонстрировали показатели выработки на 1 работающего: рост на 42,11% в 2014 г. и снижение на 1,94% в 2015-м.

Фонд оплаты труда и средняя заработная плата сотрудников предприятия в тот же период неуклонно росли, что и показано в таблице 2.

На показатели прибыли и рентабельности ООО «Рубикон» в 2013-2015 гг. наиболее заметное воздействие оказывал рост себестоимости продукции, работ и услуг исследуемого предприятия. К концу данного периода она увеличилась на 38,08%. Тем не менее, благодаря сохраняющемуся росту выручки, затраты на 1 р. реализованной продукции (услуг) за тот же временной период возросли всего на 8,33%.

Эффективность деятельности ООО «Рубикон» можно также оценить, рассчитав наиболее востребованные предпринимательской практикой финансовые показатели (коэффициенты) прибыли, рентабельности, ликвидности, устойчивости, деловой активности<sup>35</sup>.

Так, балансовая прибыль (Бп) рассчитывается по формуле (1):

$$\text{Бп} = \text{В}_{\text{пр}} - \text{С}_{\text{пр}}, \quad (1)$$

где  $\text{В}_{\text{пр}}$  – выручка от продаж;

$\text{С}_{\text{пр}}$  – себестоимость реализованной продукции (товаров, услуг).

Воспользовавшись данными таблицы 2, получаем, что балансовая прибыль ООО «Рубикон» за 2013-2015 гг. (соответственно,  $\text{Бп}_{2013}$ ,  $\text{Бп}_{2014}$  и  $\text{Бп}_{2015}$ ) составила:

$$\text{Бп}_{2013} = 30388 - 14593 = 15795 \text{ (тыс. р.)}$$

$$\text{Бп}_{2014} = 37015 - 18712 = 18303 \text{ (тыс. р.)}$$

$$\text{Бп}_{2015} = 38715 - 20150 = 18565 \text{ (тыс. р.)}$$

---

<sup>35</sup> Рябых, Д. Финансовые показатели [Электронный ресурс] // Корпоративный менеджмент : Анализ отчётности. Режим доступа: [http://www.cfin.ru/finanalysis/reports/finratios\\_update.shtml](http://www.cfin.ru/finanalysis/reports/finratios_update.shtml)

Рассчитанные величины, их абсолютное отклонение и темпы роста покажем в таблице 3.

Таблица 3 – Показатели балансовой прибыли ООО «Рубикон» в 2013-2015 гг.

Показатели	Значения показателей, тыс. р.			Абс. отклонение, тыс. р.			Темп роста, %		
	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2015-2013	2015-2014	2014-2013	2015/2013	2015/2014	2014/2013
1. Выручка от продаж, тыс. р.	30388	37015	38715	8327	1700	6627	127,40	104,59	121,81
2. Себестоимость реализованной продукции, тыс. р.	14593	18712	20150	5557	1438	4119	138,08	107,68	128,23
3. Балансовая прибыль, тыс. р. (1-2)	15795	18303	18565	2770	262	2508	117,54	101,43	115,88

Показатели прибыли от продаж ( $\Pi_{\text{пр}}$ ) для ООО «Рубикон» рассчитываются сходным порядком – по формуле (2):

$$\Pi_{\text{пр}} = V_{\text{пр}} - P_{\text{овд}}, \quad (2)$$

где  $V_{\text{пр}}$  – выручка от продаж;

$P_{\text{овд}}$  – расходы по обычным видам деятельности.

$$\Pi_{\text{пр} 2013} = 30388 - 22552 = 7836 \text{ (тыс. р.)}$$

$$\Pi_{\text{пр} 2014} = 37015 - 28640 = 8375 \text{ (тыс. р.)}$$

$$\Pi_{\text{пр} 2015} = 38715 - 30286 = 8429 \text{ (тыс. р.)}$$

В таблице 4 обобщены рассчитанные величины, их абсолютное отклонение и темпы роста.

Таблица 4 – Показатели прибыли ООО «Рубикон» от продаж в 2013-2015 гг.

Показатели	Значения показателей, тыс. р.			Абс. отклонение, тыс. р.			Темп роста, %		
	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2015-2013	2015-2014	2014-2013	2015/2013	2015/2014	2014/2013
1. Выручка от продаж, тыс. р.	30388	37015	38715	8327	1700	6627	127,40	104,59	121,81
2. Расходы по обычным видам деятельности	22552	28640	30286	7734	1646	6088	134,29	105,75	127,00
3. Прибыль (убыток) от продаж (1-2)	7836	8375	8429	593	54	539	107,57	100,64	106,88

Теперь нужно рассчитать показатели рентабельности продаж продукции (услуг) ООО «Рубикон» по балансовой прибыли (Рент<sub>Бп</sub> - формула (3)) и по прибыли от продаж (Рент<sub>пр</sub> - формула (4)).

$$\text{Рент}_{\text{Бп}} = \text{Бп} : \text{В}_{\text{пр}} (\times 100\%) \quad (3)$$

$$\text{Рент}_{\text{пр}} = \text{П}_{\text{пр}} : \text{В}_{\text{пр}} (\times 100\%) \quad (4)$$

$$\text{Рент}_{\text{Бп} 2013} = 15795 : 30388 = 0,5198 (51,98\%)$$

$$\text{Рент}_{\text{Бп} 2014} = 18303 : 37015 = 0,4945 (49,45\%)$$

$$\text{Рент}_{\text{Бп} 2015} = 18565 : 38715 = 0,4795 (47,95\%).$$

$$\text{Рент}_{\text{пр} 2013} = 7836 : 30388 = 0,2579 (25,79\%)$$

$$\text{Рент}_{\text{пр} 2014} = 8375 : 37015 = 0,2263 (22,63\%)$$

$$\text{Рент}_{\text{пр} 2015} = 8429 : 38715 = 0,2177 (21,77\%).$$

Рассчитанные величины, их абсолютное отклонение и темпы роста показаны, соответственно, в таблицах 5 и 6.

Таблица 5 – Показатели рентабельности продаж ООО «Рубикон» по балансовой прибыли в 2013-2015 гг.

Показатели	Значения показателей, тыс. р.			Абс. отклонение, тыс. р.			Темп роста, %		
	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2015-2013	2015-2014	2014-2013	2015/2013	2015/2014	2014/2013
1. Балансовая прибыль, тыс. р.	15795	18303	18565	2770	262	2508	117,54	101,43	115,88
2. Выручка от продаж, тыс. р.	30388	37015	38715	8327	1700	6627	127,40	104,59	121,81
3. Рентабельность продаж по балансовой прибыли, (1:2)	0,5198	0,4945	0,4795	-0,0403	-0,0150	-0,0253	0,9225	0,9697	0,9513
% (1:2×100%) и п.п.	51,98	49,45	47,95	-4,03	-1,50	2,53	92,25	96,97	95,13

Таблица 6 – Показатели рентабельности продаж ООО «Рубикон» по прибыли от продаж в 2013-2015 гг.

Показатели	Значения показателей, тыс. р.			Абс. отклонение, тыс. р.			Темп роста, %		
	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2015-2013	2015-2014	2014-2013	2015/2013	2015/2014	2014/2013
1. Прибыль (убыток) от продаж, тыс. р.	7836	8375	8429	593	54	539	107,57	100,64	106,88
2. Выручка от продаж, тыс. р.	30388	37015	38715	8327	1700	6627	127,40	104,59	121,81
3. Рентабельность продаж, (1:2)	0,2579	0,2263	0,2177	-0,0402	-0,0086	-0,0316	0,8441	0,9620	0,8775
% (1:2×100%) и п.п.	25,79	22,63	21,77	-4,02	-0,86	-3,16	84,41	96,20	87,75

Таким образом, сопоставляя полученные результаты с данными российских бизнес-порталов<sup>36</sup>, можно сделать вывод: ООО «Рубикон» работало со значительным превышением минимальной рентабельности в избранной сфере деятельности.

<sup>36</sup> Рентабельность производства стройматериалов [Электронный ресурс] // Дом и дача : форумы, 2012. Режим доступа: <https://forum.auto.ru/housing/368831/>; Рентабельность производства стройматериалов [Электронный ресурс] // ОкнаМедиа : проф. портал, 2012. Режим доступа: <http://www.oknamedia.ru/spage-publish/section-news/detail-4459.html>

Показатели следующей группы – ликвидности – характеризуют способность ООО «Рубикон» удовлетворять претензии держателей краткосрочных долговых обязательств.

Так, в предпринимательской практике неизменно актуален вопрос о том, насколько (иначе говоря, в каких долях) денежные средства организации и их эквиваленты в виде рыночных ценных бумаг и депозитов (практически абсолютно ликвидные активы) способны покрыть краткосрочные долговые обязательства бизнеса. Ответом-показателем служит коэффициент абсолютной ликвидности, который рассчитывается по формуле (5):

$$АЛ = \frac{\text{Денежные средства} + \text{Краткоср. фин. вложения}}{\text{Текущие обязательства}} \quad (5)$$

$$АЛ_{2013} = (5244 + 0) : 2526 = 2,08$$

$$АЛ_{2014} = (2271 + 0) : 30413 = 0,07$$

$$АЛ_{2015} = (783 + 0) : 28413 = 0,03.$$

Для наглядности представления данных воспользуемся таблицей 7.

Таблица 7 – Показатели абсолютной ликвидности ООО «Рубикон» в 2013-2015 гг.

Показатели	Значения показателей, тыс. р.			Абс. отклонение, тыс. р.			Темп роста, %		
	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2015-2013	2015-2014	2014-2013	2015/2013	2015/2014	2014/2013
1. Денежные средства, тыс. р.	5244	2271	783	-4461	-1488	-2973	14,93	34,48	43,31
2. Краткоср. фин. вложения, тыс. р.	–	–	–	–	–	–	–	–	–
3. Текущие обязательства	2526	30413	28413	25887	-2000	27887	1124,82	93,42	1204,00
4. Коэфф. абс. ликвидности, ((1+2):3)	2,08	0,07	0,03	-2,05	-0,04	-2,73	1,44	42,86	3,37

Рекомендуемые значения коэффициента АЛ: 0,2 - 0,5. Таким образом, данный показатель ООО «Рубикон» бросается в крайности далеко за

рекомендованными пределами. В целом, среди коммерческих предприятий отмечается тенденция к снижению коэффициента АЛ, то есть уменьшение потребности в денежных средствах.

То, как наиболее ликвидная часть оборотных средств организации (денежных средств, дебиторской задолженности, краткосрочных финансовых вложений) относится к краткосрочным обязательствам, показывает коэффициент срочной ликвидности. Он рассчитывается по формуле (6):

$$QR = \frac{\text{Денежные средства} + \text{Краткоср. фин. вложения} + \text{С-та к пол-нию}}{\text{Текущие пассивы}} \quad (6)$$

$$QR_{2013} = (5244 + 0 + 14559) : 2526 = 7,84$$

$$QR_{2014} = (2271 + 0 + 1633) : 30413 = 0,13$$

$$QR_{2015} = (783 + 0 + 9034) : 28413 = 0,35$$

Все необходимые данные и результаты расчётов обобщены в таблице 8.

Таблица 8 – Показатели срочной ликвидности ООО «Рубикон» в 2013-2015 гг.

Показатели	Значения показателей, тыс. р.			Абс. отклонение, тыс. р.			Темп роста, %		
	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2015-2013	2015-2014	2014-2013	2015/2013	2015/2014	2014/2013
1. Денежные средства, тыс. р.	5244	2271	783	-4461	-1488	-2973	14,93	34,48	43,31
2. Краткоср. фин. вложения, тыс. р.	–	–	–	–	–	–	–	–	–
3. Дебиторская задолженность	14559	1633	9034	-5525	7401	-12926	62,05	553,21	11,22
4. Текущие обязательства	2526	30413	28413	25887	-2000	27887	1124,82	93,42	1204,00
5. Коэфф. срочн. ликвидности, ((1+2+3):4)	7,84	0,13	0,35	-7,49	0,22	-7,71	4,46	269,23	1,66

Рекомендуемые значения: 0,3 - 1,0. Таким образом, показатель срочной ликвидности ООО «Рубикон» на протяжении рассматриваемого временного периода лишь однажды, в 2015 г., оказывается в пределах нормы. 2013 и 2014 гг. снова демонстрируют две «запредельных» крайности.

Далее рассчитываем показатели структуры капитала (коэффициенты финансовой устойчивости) ООО «Рубикон», которые характеризуют степень финансовой независимости компании от кредиторов, отражая соотношение собственных и заёмных средств в источниках финансирования компании.

Так, коэффициент финансовой независимости позволяет оценить степень зависимости ООО «Рубикон» от внешних займов и рассчитывается по формуле (7):

$$EQ/TA = \frac{\text{Собственный капитал}}{\text{Суммарный актив}} \quad (7)$$

$$EQ/TA_{2013} = 18084 : 20924 = 0,86$$

$$EQ/TA_{2014} = 25225 : 6299 = 4,00$$

$$Q/TA_{2015} = 17781 : 12006 = 1,48$$

Для наглядности представления используемых данных и рассчитываемых показателей воспользуемся таблицей 9.

Таблица 9 – Показатели финансовой независимости ООО «Рубикон» в 2013-2015 гг.

Показатели	Значения показателей, тыс. р.			Абс. отклонение, тыс. р.			Темп роста, %		
	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2015-2013	2015-2014	2014-2013	2015/2013	2015/2014	2014/2013
1. Собственный капитал, тыс. р.	18084	25225	17781	-303	-7444	7141	98,32	70,49	139,49
2. Суммарный актив, тыс. р.	20924	6299	12006	-8918	5707	-14625	57,38	190,60	30,10
3. Коэфф. финанс. независ., (1:2)	0,86	4,00	1,48	0,62	-2,52	3,14	172,09	37,00	465,12

Рекомендуемые значения: 0,5 - 0,8. Таким образом, показатели финансовой независимости ООО «Рубикон» в 2013-2015 гг. намного выше нормы. А чем выше значение коэффициента, тем с большей вероятностью компания может погасить долги за счёт собственных средств. Иначе говоря, чем больше показатель, тем исследуемая компания независимее.

И, наконец, показатель деловой активности, позволяющий определить, насколько эффективно ООО «Рубикон» использует свои средства.

Так, по форме бухгалтерского баланса, действующей после 2011 г., коэффициент оборачиваемости оборотных средств (Q обор.) рассчитывается по формуле (8):

$$Q \text{ обор.} = \text{Выручка} : (\text{Оборот. актив}_{\text{НГ.}} + \text{Оборот. актив}_{\text{КГ.}}) \times 0,5 \quad (8)$$

$$Q \text{ обор.}_{2013} = 30388 : (15623 + 19803) \times 0,5 = 0,43$$

$$Q \text{ обор.}_{2014} = 37015 : (19803 + 3904) \times 0,5 = 0,78$$

$$Q \text{ обор.}_{2015} = 38715 : (3904 + 9817) \times 0,5 = 1,41.$$

Все необходимые данные и результаты расчётов обобщены в таблице 10.

Таблица 10 – Показатели оборачиваемости оборотных средств ООО «Рубикон» в 2013-2015 гг.

Показатели	Значения показателей, тыс. р.			Абс. отклонение, тыс. р.			Темп роста, %		
	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2015-2013	2015-2014	2014-2013	2015/2013	2015/2014	2014/2013
1. Выручка от продаж, тыс. р.	30388	37015	38715	8327	1700	6627	127,40	104,59	121,81
2. Оборотный актив, нач. г., тыс. р.	15623	19803	3904	-11719	-15899	4180	24,99	19,71	126,76
3. Оборотный актив, кон. г., тыс. р.	19803	3904	9817	-9986	5913	-15899	49,57	251,46	19,71
4. Коэфф. оборачиваемости (1:(2+3)×0,5)	0,43	0,78	1,41	0,98	0,63	0,35	327,91	180,77	181,40

Рекомендуемых значений для данного коэффициента не существует. Но, очевидно: чем выше значение этого показателя, тем более эффективно используются предприятием оборотные средства. И то, что коэффициент оборачиваемости для ООО «Рубикон», год от году, растёт, – безусловно, позитивная тенденция.

Таким образом, результаты проведённого анализа демонстрируют по ООО «Рубикон» положительную динамику объёма реализованной продукции; за отчётный период выручка увеличилась на 8327 тыс. рублей или на 27,4%, что свидетельствует об улучшении результатов деятельности предприятия в

общем. Себестоимость хоть и увеличилась на 5557 тыс. рублей или на 38,1%, но не помешала росту выручки от продаж.

Рост себестоимости обусловлен, в частности, ростом заработной платы. За отчетный период произошло увеличение фонда оплаты труда на 185,33 тыс. рублей или на 27,45%. В результате средняя заработная плата выросла на 7,6 тыс. рублей или на 39,4%.

Среднесписочная численность работников предприятия сократилась на 3 чел. в 2015 г. по сравнению с 2013 г., однако, благодаря качественному управлению персоналом, компании удалось увеличить уровень выработки работника фирмы на 39,4%.

В отчетном периоде основные средства также увеличились – на 1068 тыс. рублей или на 95,27%. Фондоотдача за отчетный период уменьшилась на 34,75% и составляет 17,69 р./р.

В 2015 г. на рубль товарной продукции затраты предприятия увеличились на 4 коп. и составили 52 коп. Но все же это отрицательный результат, так как целью каждого предприятия является снижение себестоимости выпускаемой им продукции. При этом себестоимость продукции в анализируемый период росла более высокими темпами, чем выручка.

Исходя из реалий общероссийского и приморского рынков строительных материалов, работ и услуг, можно полагать, что их дальнейшее развитие будет протекать при нарастающей остроте и изменениях характера конкурентной борьбы в этой сфере приморского бизнеса. Акцент в формировании конкурентных преимуществ все больше смещается от ценовых методов конкуренции к неценовым, прежде всего – связанным с построением системы долговременных, эмоционально окрашенных взаимоотношений с клиентами.

В то же время, несмотря на усложнение условий ведения бизнеса, чистая прибыль компании «Рубикон» в анализируемый период выросла на 10,99%. А вот сохранить достигнутые в 2013 г. уровни рентабельности производства и продаж, к сожалению, не удалось: к концу анализируемого периода они снизились, соответственно, на 16,11 и 4,03 п.п.

### **2.3 Анализ бухгалтерского и налогового учёта финансовых результатов в ООО «Рубикон»**

Финансовые результаты деятельности ООО «Рубикон» в период 2013-2015 гг. были рассчитаны и проанализированы в разделе 2.2 настоящей работы.

Финансовый результат от основных видов деятельности – это разница между осуществлёнными организацией расходами и полученными ею доходами по обычным видам деятельности.

Если доходы больше, чем расходы, формируется прибыль организации, а в противном случае – её убыток. Соответственно этому, речь идёт об увеличении – либо уменьшении капитала организации по итогам отчётного года. А поскольку основной целью любого рода предпринимательства является получение прибыли, именно она естественным образом рассматривается в качестве основного финансового показателя деятельности предприятия.

Всё вышесказанное полностью относится к исследуемой компании – ООО «Рубикон», основным видом деятельности которой признаётся «Строительство зданий и сооружений» (код по ОКВЭД – 41), а конкретно – поставка, продажа и монтаж сэндвич-панелей.

В целях организации правильного, достоверного и эффективного бухгалтерского учёта финансовых результатов и осуществления его нормативно-правового регулирования в компании «Рубикон» используется единая законодательная база – федеральная и дополненная, с учётом региональной специфики Приморского края, на уровне означенного субъекта РФ.

Соответственно этому, основными нормативными документами, определяющими порядок учёта финансовых результатов деятельности ООО «Рубикон», являются:

- Федеральный закон «О бухгалтерском учёте» от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 23.05.2016);
- Налоговый кодекс РФ;

- Международные стандарты финансовой отчётности (МСФО);
- Положения по бухгалтерскому учёту (по их направленности подразделяются на три группы: общие принципы раскрытия информации; активы и обязательства организации; финансовые результаты деятельности организации);
- План счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению;
- Учётная политика ООО «Рубикон» (разработана в соответствии с установленными критериями выбора и изменения учётной политики<sup>37</sup> и утверждена приказом директора).

Основные требования к ведению бухгалтерского учёта в ООО «Рубикон» соответствуют Федеральному закону «О бухгалтерском учёте» (ст. 8).

1. Бухгалтерский учёт имущества, обязательств и хозяйственных операций исследуемой компании ведётся в валюте Российской Федерации – в рублях.

2. Собственное имущество исследуемой компании и находящееся у неё имущество других юридических лиц учитываются обособленно одно от другого.

3. Бухгалтерский учёт ведётся исследуемой компанией непрерывно с момента её регистрации в качестве юридического лица, в порядке, установленном законодательством РФ.

4. Бухгалтерский учёт имущества, обязательств и хозяйственных операций исследуемой компании ведётся путём двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учёта, включенных в рабочий план счетов бухгалтерского учёта. Данные аналитического учёта соответствуют оборотам и остаткам по счетам синтетического учёта.

---

<sup>37</sup> Положение по бухгалтерскому учёту «Учётная политика организации» (ПБУ 1/2008) : утв. приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н (ред. от 06.04.2015) [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс, 2015. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>; Международный стандарт финансовой отчётности (IAS) 8 «Учётная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» : введён в действие на территории РФ приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н (ред. от 27.06.2016) [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс, 2016. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

5. Все хозяйственные операции и результаты инвентаризации своевременно регистрируются на счетах бухгалтерского учёта без каких-либо пропусков или изъятий.

6. В бухгалтерском учете исследуемой компании текущие затраты на производство продукции и капитальные вложения учитываются отдельно.

При учёте финансовых результатов деятельности ООО «Рубикон» основными источниками информации служат: первичные документы (накладные на отгрузку продукции, счета-фактуры и т.д.); учётные регистры; баланс и приложения к балансу; финансовая отчётность; данные аналитического бухгалтерского учёта по счетам результатов, финансовой отчётности формы № 2 ОКУД 0710002 «Отчёт о прибылях и убытках»; План счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению.

Для выявления отличий между бухгалтерским и налоговым учётом в ООО «Рубикон» обратимся к Налоговому кодексу РФ. В ст. 313 НК РФ дано следующее определение: «Налоговый учёт – система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным настоящим Кодексом»<sup>38</sup>.

Поскольку исследуемая компания применяет общую систему налогообложения, то налоговый учёт она ведёт с целью определить налог на прибыль – это главная цель налогового учёта.

В целом, означенные различия между бухгалтерским и налоговым учётом проявляются: в признании доходов и расходов (определяя тем самым особенности учёта финансовых результатов в ООО «Рубикон» и других предпринимательских организациях); в амортизации; при создании резервов. Соответственно, не утрачивает своей актуальности вопрос относительно того, когда исчезнут расхождения в учёте.

---

<sup>38</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) : федер. закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 03.04.2017; с изм. и доп., вступ. в силу с 01.05.2017) // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2000. № 32. Ст. 3340.

Основные различия в признании доходов в бухгалтерском и налоговом учёте показаны в таблице Приложения А.

Порядок учёта расходов в бухгалтерском учёте компании «Рубикон» регламентирует ПБУ 10/99 «Расходы организации»<sup>39</sup>. Таковыми «признаётся уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)» (п. 2 ПБУ 10/99). Причём для целей ПБУ 10/99 выбытие активов именуется оплатой.

В соответствии с п. 3 ПБУ 10/99, не признаётся расходами организации выбытие активов:

- в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов (основных средств, незавершенного строительства, нематериальных активов и т.п.);
- в виде вкладов в уставные (складочные) капиталы других организаций, а также в связи с приобретением не с целью перепродажи (продажи) акций акционерных обществ и иных ценных бумаг;
- по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.;
- в порядке предварительной оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
- в виде авансов, задатка в счёт оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
- в погашение кредита, займа, полученных организацией.

Между тем, в налоговом учёте осуществлённые налогоплательщиком затраты признаются расходами, если они обоснованы (экономически оправданны, направлены на получение дохода и выражены в денежной форме) и документально подтверждены (п. 1 ст. 252 НК РФ).

---

<sup>39</sup> Положение по бухгалтерскому учёту «Расходы организации» ПБУ 10/99 : утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н (ред. от 06.04.2015) [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс, 2015. Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

Таким образом, для того, чтобы те или иные расходы ООО «Рубикон» были признаны в налоговом учёте исследуемой компании, соответствующие затраты должны быть: обоснованы; документально подтверждены; произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

В бухгалтерском же учёте компании «Рубикон» расходы признаются при наличии более жёстких условий, сформулированных в п. 16 ПБУ 10/99. И если хотя бы одно из них не выполняется, то в бухгалтерском учёте исследуемой организации признаётся не расход, а дебиторская задолженность.

Тем не менее, на стадии признания расходов данные налогового и бухгалтерского учётов ООО «Рубикон», в общем случае, совпадут. Но, так же как и в случае с доходами, расходы в бухгалтерском и налоговом учёте исследуемой компании всё-таки различаются, поскольку в налоговом учёте в соответствии с НК РФ признаются не все расходы, учитываемые в бухгалтерском учёте.

В то же время, достаточное число особенностей проявляется в бухгалтерском и налоговом учёте финансовых результатов ООО «Рубикон», как организации, работающей в сфере производства одной из разновидностей строительных материалов и осуществляющей деятельность, связанную с их поставками, а также непосредственным использованием на объектах строительства.

Так, в случае, когда принадлежащие исследуемой компании строительные объекты расположены в различных регионах, непосредственно по месту нахождения строительных площадок могут создаваться обособленные подразделения. И каждое из них должно быть поставлено руководством организации на налоговый учёт именно там, где находится. Это – легальное требование действующего НК РФ. Причём о создании или закрытии обособленного подразделения компания должна сообщить в налоговую инспекцию в течение одного месяца после означенного события (пп. 3 п. 2 ст.

23 НК РФ). Указанное сообщение представляется в налоговую службу по месту нахождения головной организации.

Для учёта работ в капитальном строительстве и осуществляемых ООО «Рубикон» ремонтно-строительных работ первичная учётная документация оформляется в соответствии с перечнем (альбомами) и нормативными требованиями, сформулированными в Постановлении Госкомстата РФ от 11 ноября 1999 г. № 100<sup>40</sup>. К такого рода типовым унифицированным формам относятся следующие:

- КС-2 «Акт о приемке выполненных работ»;
- КС-3 «Справка о стоимости выполненных работ и затрат»;
- КС-6а «Журнал учета выполненных работ»;
- КС-8 «Акт о сдаче в эксплуатацию временного (нетитульного) сооружения»;
- КС-9 «Акт о разборке временных (нетитульных) сооружений»;
- КС-10 «Акт об оценке подлежащих сносу (переносу) зданий, строений, сооружений и насаждений»;
- КС-17 «Акт о приостановлении строительства»;
- КС-18 «Акт о приостановлении проектно-изыскательских работ по неосуществленному строительству».

Порядок заполнения означенных стандартных форм также определяет поименованное выше постановление. В связи со вступлением в силу (с 1 января 2013 г.) Федерального закона «О бухгалтерском учёте» они утратили свою обязательность для компании «Рубикон», чего нельзя сказать о формах документов, установленных в соответствии и на основании других федеральных законов (например, кассовые документы)<sup>41</sup>.

---

<sup>40</sup> Об утверждении унифицированных форм первичной учётной документации по учёту работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работ : постановление Госкомстата РФ от 11.11.1999 № 100 [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс, 2017. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

<sup>41</sup> О вступлении в силу с 1 января 2013 г. Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учёте» : информация Минфина России № ПЗ-10/2012 [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс, 2012. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

Особенности учёта расходов ООО «Рубикон», включая предназначенные на проведение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ (НИР и ОКР), учёта основных средств данной компании строительного профиля, а также специфика инвентаризации имущества исследуемой компании, показаны в таблице Приложения Б.

Таким образом, по результатам проведённого анализа бухгалтерского и налогового учёта финансовых результатов в ООО «Рубикон» можно сделать вывод, что система бухгалтерского и налогового учёта финансовых результатов исследуемой компании органично встроена в структуру её воспроизводственных процессов.

Акцентируя на данной стадии исследования внимание на финансовых результатах деятельности ООО «Рубикон» в методическом и прикладном аспекте их бухгалтерского и налогового учёта, мы определили конечный финансовый результат как прирост или уменьшение капитала организации в процессе финансово-хозяйственной деятельности за отчётный период, который выражается в форме общей прибыли или убытка.

Прибыль (убыток) отчётного периода определяется ежемесячно путём сопоставления всех доходов и расходов, принятых к учёту. Если полученные доходы превышают произведённые в отчётном периоде расходы, то получена прибыль, иначе – убыток.

При формировании конечного финансового результата в ООО «Рубикон» учитываются: прибыль (убыток) от обычных видов деятельности; прибыль (убыток) от прочих операций; доходы и расходы, относимые на уменьшение прибыли (налог на прибыль, налоговые санкции).

Развитие бизнеса и изменения законодательства, как базы нормативно-правового регулирования, обуславливают соответствующие изменения в учётном процессе компании «Рубикон». Особенно ярко это прослеживается при формировании бухгалтерской информации, учётной политики для целей налогообложения в организации.

В конечном итоге, организация бухгалтерского и налогового учёта финансовых результатов деятельности ООО «Рубикон» обусловлена тем, что исследуемая компания представляет собой сложную экономическую систему, в которой в подсистеме производства одни подразделения (цехи, участки) заняты непосредственным изготовлением конечного продукта, а другие – обеспечивают бесперебойное функционирование основного технологического процесса.

### 3. ЭКСПЕРТНОЕ ИССЛЕДОВАНИЕ УЧЁТА О РАСХОДАХ ПО ОБЫЧНЫМ ВИДАМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ООО «РУБИКОН»

#### 3.1 Результаты экспертного исследования учёта расходов ООО «Рубикон»

Основным видом деятельности ООО «Рубикон» является: в соответствии с кодами ОКВЭД, «41. Строительство зданий и сооружений»; конкретно – поставка, продажа и монтаж сэндвич-панелей.

Имея производственно-коммерческую направленность, компания «Рубикон» представляет собой сложную экономическую систему, в которой те или иные производственные подразделения (цехи, участки) чётко специализируются на изготовлении конечного продукта, либо заняты обеспечением основного технологического процесса, его бесперебойного функционирования<sup>42</sup>.

При этом классификацию собственно производств на основные и вспомогательные, в аспектах настоящего исследования, делает возможным обособленный учёт затрат. Производства, которые изготавливают сэндвич-панели или осуществляют (силами мобильных бригад компании) их монтаж, признаются основными. Поскольку именно для данных видов деятельности и создана исследуемая компания.

В свою очередь, организацией производства, его технологией, сложностью и разнообразием изготавливаемой продукции и другими факторами определяется, в значительной степени, построение бухгалтерского учёта производственных затрат и исчисление себестоимости продукции. Для этих целей по каждому виду производств используются специальные синтетические счета: 20 «Основное производство»; 23 «Вспомогательные производства»; 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

По степени сложности технологического процесса производство компании «Рубикон» относится к сложным. Исходное сырьё превращается в

---

<sup>42</sup> ООО «Рубикон ДВ», Владивосток [Электронный ресурс] // 7m : Владивосток : регион. бизнес-справочник, 2017. Режим доступа: <http://vladivostok7m.ru/company/rubikon-dv-siud>; Сэндвич-панели во Владивостоке [Электронный ресурс] // Рубикон : группа компаний : офиц. сайт, 2017. Режим доступа: <http://rubikondv.ru/>

готовый продукт (в данном случае – сэндвич-панели), последовательно проходя целый ряд переделов, фаз и самостоятельных стадий технологического процесса. Причём сырьё, едва став промежуточным «продуктом» в той или иной фазе (переделе) производства, тут же «превращается» в полуфабрикат на входе в последующую стадию обработки.

По критерию массовости и периодичности выпуска продукции производство компании «Рубикон» – серийное (в отличие от индивидуальных или массовых), поскольку вырабатываются здесь отдельные партии (серии) однородных изделий. Хотя изготовление одних и тех же видов продукции, как правило, повторяется. А в зависимости от величины серии (партии производимой продукции) здесь различаются, преимущественно, мелкосерийные и среднесерийные заказы. Партии продукции, соответствующие крупносерийным производствам, крайне редки.

Исчисление себестоимости продукции в исследуемой компании осуществляется либо по окончании выпуска определённой серии (партии) изделий, либо периодически по окончании отчётного периода (месяц, квартал и т.д.).

Система приёмов, при помощи которых организуется учёт производственных затрат и исчисляется себестоимость единицы продукции, именуется методом учёта затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

В отраслях с индивидуальным и мелкосерийным характером производства – сродни той, где работает компания «Рубикон», а также при производстве ремонтных и опытно-экспериментальных работ, применяется позаказный метод учёта затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

Объектом учёта затрат и объектом калькулирования является отдельный заказ (для компании «Рубикон» это – серия изделий, а также монтажные и ремонтные работы). Все затраты на производство учитываются по отдельным

заказам, независимо от сложности технологического процесса, в соответствии с планом или с договором, заключённым с заказчиком.

Учёт затрат по каждому заказу ведётся на отдельном субсчете к счёту 20 «Основное производство». При этом себестоимость заказа определяется, по факту его выполнения, как сумма всех прямых затрат, учтённых по данному заказу, плюс доля общепроизводственных и общехозяйственных расходов. А поскольку для ООО «Рубикон» характерны заказы, в состав которых входят несколько однородных изделий, себестоимость единицы продукции определяется путём деления общей суммы затрат по заказу на количество выпущенных в соответствии с ним изделий.

Отличительной особенностью позаказного метода учёта является непериодичность составления отчётных калькуляций. Затраты в пределах каждого заказа группируются по статьям, а в бухгалтерии исследуемой компании на него ведётся калькуляционная карта или ведомость учёта затрат и выпуска.

Аналитический учёт затрат ведётся отдельно по каждому заказу.

В зависимости от отраслевых особенностей тех или иных производств учёт и калькулирование могут осуществляться также следующими методами: простым (однопредельным); попередельным; нормативным.

Так, нормативный метод учёта затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции обычно применяется в сочетании с позаказным методом (либо с простым или попередельным). Он основывается на обособленном отражении в учёте затрат по нормам, отклонений от норм и изменений норм затрат.

В системе нормативного учёта:

- нормативные калькуляции обязательно составляются на каждый узел, подузел, а также на продукцию в целом;
- затраты на производство списываются в пределах установленных норм и смет расходов;

- отклонения от норм затрат оформляются документально и обособленно отражаются в бухгалтерском учёте;

- обозначенное выше требование относится также и к изменениям норм затрат;

- фактическая себестоимость выпущенной продукции определяется, как алгебраическая сумма затрат по нормам, плюс (минус) отклонения от норм, плюс (минус) изменения норм затрат.

Важно подчеркнуть, что предварительный контроль за формированием себестоимости продукции обеспечивается применением именно нормативного метода учёта затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. Возникающие отклонения от норм и смет выявляются в момент совершения операции, одновременно с установлением причин и виновников их возникновения.

Аналогом нормативного метода в зарубежной учётной практике стала система стандарт-кост. Кроме того, определение производственной себестоимости по одним только условно-переменным затратам там же производится с применением метода директ-костинг. Условно-постоянные расходы, соответственно, относятся непосредственно на продажу, что позволяет миновать их включение в производственную себестоимость.

Применение методов стандарт-коста и директ-костинга направлено на повышение информационных возможностей бухгалтерского учёта о ходе формирования себестоимости продукции и усиление управленческих функций.

Остаётся, таким образом, добавить, что расходы по обычным видам деятельности принимаются к бухгалтерскому учёту в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности (с учётом положений п. 3 Положения по бухгалтерскому учёту «Расходы организации» ПБУ 10/99).

Если оплата покрывает лишь часть признаваемых расходов, то расходы, принимаемые к бухгалтерскому учёту, определяются как сумма оплаты и кредиторской задолженности (в части, не покрытой оплатой).

При оплате приобретаемых материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг на условиях коммерческого кредита, предоставляемого в виде отсрочки и рассрочки платежа, расходы принимаются к бухгалтерскому учёту в полной сумме кредиторской задолженности.

Для обобщения информации о доходах и расходах ООО «Рубикон», а также выявления конечного финансового результата деятельности организации за отчётный период предназначены счета раздела VIII «Финансовые результаты» (Приложение В).

В бухгалтерском учёте выручка от реализации продукции (услуг) отражается по кредиту счёта 90 «Продажи». Он является сопоставляющим и предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности исследуемой организации, а также для формирования накопительных данных к отчёту о прибылях и убытках. На счёте 90 «Продажи» формируется финансовый результат от экономической деятельности, составляющей основную цель создания компании «Рубикон». Он представляет собой разницу между выручкой от продажи и себестоимостью проданной продукции (работ, услуг).

Выручка отражается в нетто-оценке и определяется по методу учёта «по отгрузке», независимо от момента признания выручки в целях налогообложения. Заполняется по данным аналитического учёта к счёту 90.1 «Выручка» за минусом 90/3 «Налог на добавленную стоимость».

Финансовый результат от продаж по обычным видам деятельности ООО «Рубикон» формируется в течение отчётного года на том же счёте 90 «Продажи», к которому Типовым планом счетов предусмотрены субсчета:

- 90.1 «Выручка» – для учёта поступления активов, признаваемых выручкой;
- 90.2 «Себестоимость продаж» – для учёта себестоимости продаж, по которым на субсчёте 90.1 признана выручка;
- 90.3 «Налог на добавленную стоимость» – для учёта суммы НДС, причитающегося к получению от покупателя (заказчика);

- 90.4 «Акцизы» – для учёта суммы акцизов, включённых в цену проданной продукции (товаров);

- 90.9 «Прибыль / убыток от продаж» – для выявления финансового результата (прибыль или убыток) от продаж за отчётный месяц.

Очевидно, таким образом, что финансовый результат ООО «Рубикон» от поставки, продаж сэндвич-панелей и возмездного оказания услуг по их монтажу (по обычным видам деятельности) отражается как разница:

Выручка от продаж – себестоимость продаж – НДС – акцизы.

*Дт 90 Кт*

*2 «Себестоимость продаж» 1 «Выручка»*

*Од 3 «НДС» Ок*

*4 «Акцизы»*

*9 «Прибыль» (Ок > Од) 9 «Убыток» (Ок < Од)*

Финансовый результат от продаж по обычным видам деятельности ООО «Рубикон», в конечном итоге, отражается в квартальной отчетности – в первом разделе формы № 2 «Отчёт о прибылях и убытках».

В ООО «Рубикон» записи по субсчетам 90.1, 90.2, 90.3, 90.9 производятся накопительно в течение года. Сопоставлением ежемесячного совокупного дебетового оборота по субсчетам 90.2, 90.3, 90.4 и кредитового оборота по субсчёту 90.1 определяется финансовый результат от продаж за отчётный месяц. Этот финансовый результат заключительными оборотами ежемесячно списывается с субсчета 90.9 на счёт 99 «Прибыли и убытки». В результате этой операции синтетический счёт 90 сальдо на начало месяца не имеет. Однако все субсчета этого счёта имеют дебетовое или кредитовое сальдо, величина которого накапливается, начиная с отчетного года. Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по счету 90.2 «Себестоимость продаж», 90.3 «Налог на добавленную стоимость», «Акцизы» и др. и кредитового оборота по субсчёту 90.1 «Выручка» определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж за отчётный месяц. До конца отчётного года никаких списаний по субсчетам «Продажи», как правило, быть не должно.

На счёте 99 сальдо может меняться в зависимости от полученного результата. Этот счёт и предназначен для выявления финансового результата работы исследуемого предприятия по итогам года. Построение аналитического учёта по счёту 99 «Прибыли и убытки» должно обеспечивать формирование данных, необходимых для составления отчёта о прибылях и убытках.

Таким образом, коммерческая деятельность ООО «Рубикон» как производственного предприятия предусматривает выполнение комплекса торгово-организационных операций и управление ими. При этом она базируется на теоретических и практических знаниях не только вопросов организации и техники осуществления коммерческих операций, но и принципов бухгалтерского и налогового учёта финансовых результатов.

Организацией производства, его технологией, разнообразием, сложностью изготавливаемой продукции и другими факторами в значительной степени определяется и построение бухгалтерского учёта производственных затрат ООО «Рубикон», и исчисление себестоимости его продукции (услуг).

В существующих в исследуемой компании условиях от правильной постановки вопросов, выносимых на разрешение экспертного исследования учёта расходов, зависят его своевременность и качество: чем конкретнее цели, тем качественнее и быстрее можно определить способы и методы их достижения. При этом самым сложным объектом исследования является представленный выше процесс производства и калькулирования себестоимости продукции. Расходы на производство и реализацию продукции подвергаются экспертизе на предмет правильности их отражения на счетах бухгалтерского учёта. Нарушения технологии производства и перерасход трудовых и материальных ресурсов чаще всего оказываются следствием присвоения средств и других экономических преступлений. И хотя применительно к компании «Рубикон» обоснованного подозрения в их совершении до сих пор не возникало, калькулирование себестоимости продукции – и здесь самый трудоёмкий объект исследования. Он предполагает: определение всей совокупности затрат на производство продукции; правильность разграничения

производственных затрат по отчётным периодам; правильность распределения затрат между готовой продукцией и незавершённым производством; обоснованность отнесения каждого вида затрат на себестоимость; соблюдение выбранного метода учёта затрат, отвечающего требованиям технологического процесса.

Соответственно, исследование данного объекта даёт эксперту наиболее реальную возможность выявить размер ущерба.

Исследование незавершённого производства как объекта бухгалтерской экспертизы расходов позволяет определить ущерб и виновных в нём лиц по местам затрат (цех, участок и т.д.). Причинами недостачи незавершённого производства чаще всего бывают приписки невыполненных работ или расхищение комплектующих деталей. Поэтому большое значение при проведении экспертизы незавершенного производства имеет исследование нормативного и фактического его объёма и остатков заделов на рабочих местах. Такое исследование позволяет составить подетальный расчёт недостачи незавершенного производства, определить её размер и ответственных за недостачу лиц.

В то же время, важно подчеркнуть, что данные регистров бухгалтерского учёта имеют юридическую силу, поскольку отражают результаты внесения в них информации из первичных документов. Экспертиза бухгалтерского учёта расходов и незавершенного производства даёт возможность установить:

- достоверность оформления и отражения в учёте прямых и накладных расходов;
- обоснованность отнесения этих расходов на себестоимость продукции;
- правильность документального оформления брака в производстве и правомерность списания потерь от него;
- факты искажения себестоимости продукции и приписок в процессе производства и реализации продукции, а также причины их возникновения.

В случае установления искажений в отражении расходов в бухгалтерском учёте эксперт определяет величину причинённого ущерба.

Исследование способов обеспечения сохранности продукции в производстве при хранении на складах и транспортировке позволяет эксперту установить: объём и время оприходования продукции; способы транспортировки и обеспечения сохранности продукции при транспортировке, – а также оценить компетентность материально ответственных лиц.

Следующим этапом проведения судебно-бухгалтерской экспертизы расходов по обычным видам деятельности расходов становится определение источников информации по соответствующим объектам. Основными регламентирующими документами являются законодательные акты, соблюдение которых в ООО «Рубикон», в целом, подтверждается проведённым экспертным исследованием.

Систематических («длящихся») и единичных грубых нарушений в учёте затрат компании «Рубикон» также не обнаружено. Источником отдельных отклонений можно считать некоторые типичные ошибки в бухгалтерском и налоговом учёте исследуемой организации.

Так, в силу специфики производственного процесса в сочетании с человеческим фактором к числу наиболее частых относятся ошибки по отражению выручки от поэтапной сдачи работ. Речь, в частности, о том, что ООО «Рубикон», будучи организацией строительного профиля и нередко выступая в роли подрядчика, обязуется в установленный договором срок построить по заданию заказчика определённый объект либо выполнить иные строительные работы, а заказчик обязуется создать подрядчику необходимые условия для выполнения работ, принять их результат и уплатить обусловленную цену (ст. 740 ГК РФ).

Выручка от выполнения работ по монтажу сэндвич-панелей, возведению из них различных зданий и сооружений в соответствии с заданием заказчика, равно как и осуществление ремонтно-строительных работ с использованием производимых согласно целевому (договорному) заказу строительных материалов является для организации строительного профиля в лице ООО

«Рубикон» доходом по обычным видам деятельности (п. 5 ПБУ 9/99 «Доходы организации»).

При этом в соответствии с п. 13 ПБУ 9/99 исследуемая компания может выручку от выполнения означенных работ признавать в бухгалтерском учёте не только по завершении заказа (выполнения работы) в целом, но и поэтапно, по мере готовности отдельных, относительно завершённых в организационно-технических и технологических аспектах частей работы (заказа).

Аналогично двоякий подход к признанию выручки строительными организациями (подрядчиками), включая ООО «Рубикон», предполагается и одним из относительно недавно принятых ПБУ 2/2008 «Учёт договоров строительного подряда». Здесь два метода определения финансового результата, любой из которых допустимо применять подрядчику (в частности, в лице исследуемой компании), – это: по всему объекту строительства (строительно-монтажных и ремонтно-строительных работ с использованием произведённых тем же подрядчиком строительных материалов – в виде заказанных сэндвич-панелей), и по отдельным выполненным работам того же плана.

Порядок отражения строительно-монтажных работ и сдачи объекта в каждом из означенных случаев определяется договором подряда, в соответствии с которым подрядная организация – ООО «Рубикон» – может сдать объект строительства (или ремонтируемый объект) в целом либо по этапам.

Ошибки, выявленные в ходе экспертного исследования учёта в ООО «Рубикон», в ряде такого рода (однородных) случаев приводят к расхождению суммы выручки, полученной от всех этапов поэтапной сдачи работ, и выручки, которая была бы признана в бухгалтерском учёте исследуемой компанией по завершении заказа в целом (по всему объекту работ). При этом подрядчик в лице ООО «Рубикон» во всех исследованных случаях представляет заказчику не позднее 5-го числа следующего за отчётным месяца акт формы КС-2 и

справки по форме КС-3 – как того и требуют действующие, применительно к такого рода ситуациям, ПБУ.

У исследуемой же компании (подрядчика) определение финансового результата при полном завершении работ по договору представляет собой разницу между договорной стоимостью законченного строительством объекта и затратами по его производству. При этом в учёте затраты по производству работ, накапливаясь, участвуют в процессе определения у подрядчика финансового результата только после полного завершения работ на объекте строительства.

Во избежание подобных ошибок обобщение информации о законченных (в соответствии с заключёнными договорами) этапах работ, имеющих самостоятельное значение, должно производиться на счёте 46 «Выполненные этапы по незавершённым работам» действующего Плана счетов.

Стоимость этапов работ, законченных ООО «Рубикон», принятых в установленном порядке и оплаченных заказчиком, учитывается по дебету счёта 46 – в корреспонденции со счётом 90 «Продажи», субсчёт 90-1 «Выручка». Одновременно сумма затрат по законченным подрядчиком и принятым заказчиком этапам работ списывается с кредита счёта 20 «Основное производство» в дебет счёта 90 «Продажи», субсчёт 90-2 «Себестоимость продаж».

Суммы средств, поступивших компании «Рубикон» от заказчиков (в оплату законченных и принятых этапов) отражаются по дебету счетов учёта денежных средств в корреспонденции со счётом 62 «Расчёты с покупателями и заказчиками». Причём для исследуемой организации указанные суммы являются авансовыми платежами и также учитываются на счёте 62 обособленно.

В налоговом учёте ООО «Рубикон» сдача отдельного этапа выполненных работ в соответствии с подходом, предполагающим признание выручки от выполнения работ по этапам, рассматривается для целей налогообложения как реализация означенных работ с начислением и уплатой установленных

законодательством налогов с такой реализации: по НДС (пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ), по налогу на прибыль (п. 1 ст. 271 НК РФ). Причём выявленные при экспертном исследовании ошибки становятся попросту невозможны, если доходы признаются исследуемой компанией (подрядчиком) в том отчётном (налоговом) периоде, в котором они имели место, – независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав (метод начисления).

Таким образом, при поэтапной сдаче работ выручка от реализации признаётся доходом и включается в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

Несколько однотипных нарушений, выявленных в процессе экспертного исследования учёта расходов в ООО «Рубикон», обусловлены ошибками в отражении транспортных расходов на доставку заказчику готовых сэндвич-панелей.

Суть вопроса в том, что расходы на оплату поставщиком (в лице компании «Рубикон») доставки произведённых им строительных материалов (груза) являются расходами, уменьшающими налогооблагаемую базу по налогу на прибыль. Затраты на доставку не включаются только организациями, оказывающими транспортно-экспедиционные услуги (посредниками).

Таким образом, если в договоре поставки отражено, что покупатель сверх цены компенсирует транспортные расходы, то сумма компенсации будет являться доходом организации-поставщика.

Для документального подтверждения транспортных расходов ООО «Рубикон» необходимо наличие товарно-транспортной накладной, составленной по унифицированной форме, а также путевого листа автомобиля (форма № 3).

Ещё один вид нарушений, выявленных в рамках экспертного исследования учёта в ООО «Рубикон», – расходы на выплату заработной платы при работе в выходные и нерабочие праздничные дни не были учтены в составе расходов на оплату труда. В этой связи внимание бухгалтеров следует обратить

на то, что работодатель (в лице исследуемой компании) вправе самостоятельно устанавливать размер доплат, закрепив его в коллективном договоре или локальном нормативном акте и в трудовом договоре. При этом размер доплат не может быть меньше, чем это определено в ТК РФ.

Согласно ст. 153 ТК РФ работа в выходной и нерабочий праздничный день оплачивается не менее чем в двойном размере.

В налоговом учёте суммы доплат при исчислении налога на прибыль учитываются в составе расходов на оплату труда; при этом доплата должна быть предусмотрена трудовым (или коллективным) договором. Размер доплаты должен быть установлен в зависимости от месячной нормы рабочего времени.

Таким образом, по итогам экспертного исследования учёта в ООО «Рубикон», ошибки, ставшие (наряду с человеческим фактором) источником выявленных незначительных нарушений, следует отнести к категориям:

- типичные ошибки в учёте и формировании налога на прибыль;
- типичные ошибки по учёту товарно-материальных ценностей;
- типичные ошибки в учёте расчётов с персоналом по оплате труда.

При этом систематических («длящихся») и единичных грубых нарушений в учёте затрат компании «Рубикон» не обнаружено. Несоблюдения норм регламентирующих учёт нормативных документов также не выявлено.

### **3.2 Рекомендации по устранению нарушений, выявленных в рамках экспертного исследования**

При разработке рекомендаций по устранению нарушений, выявленных в рамках экспертного исследования учёта в ООО «Рубикон», системный подход позволил не ограничиваться отдельными ошибками и негативными проявлениями человеческого фактора, а сделать выбор в пользу внедрения комплекса внутреннего контроля финансовых результатов.

При выдвигании означенной концепции для компании «Рубикон» мы исходили из того, что повышение значимости системы внутреннего контроля финансовых результатов объективно обусловлено реформированием

управления экономикой в современной России, потребностями роста её эффективности в условиях мировой интеграции.

Система внутреннего контроля способствует координации деятельности организации, обеспечивает выполнение её управленческой функции и представляет собой комплексную систему мер по планированию, учёту, экономическому анализу, организации информационных, денежных потоков, а также документооборота (рисунок 2).



Рисунок 2 – Распределение контрольных функций бизнес-процессов (предлагается для ООО «Рубикон»)

Рассмотрение сущности внутреннего контроля финансовых результатов позволило определить его место в системе хозяйственной практики исследуемого предприятия (рисунок 3).

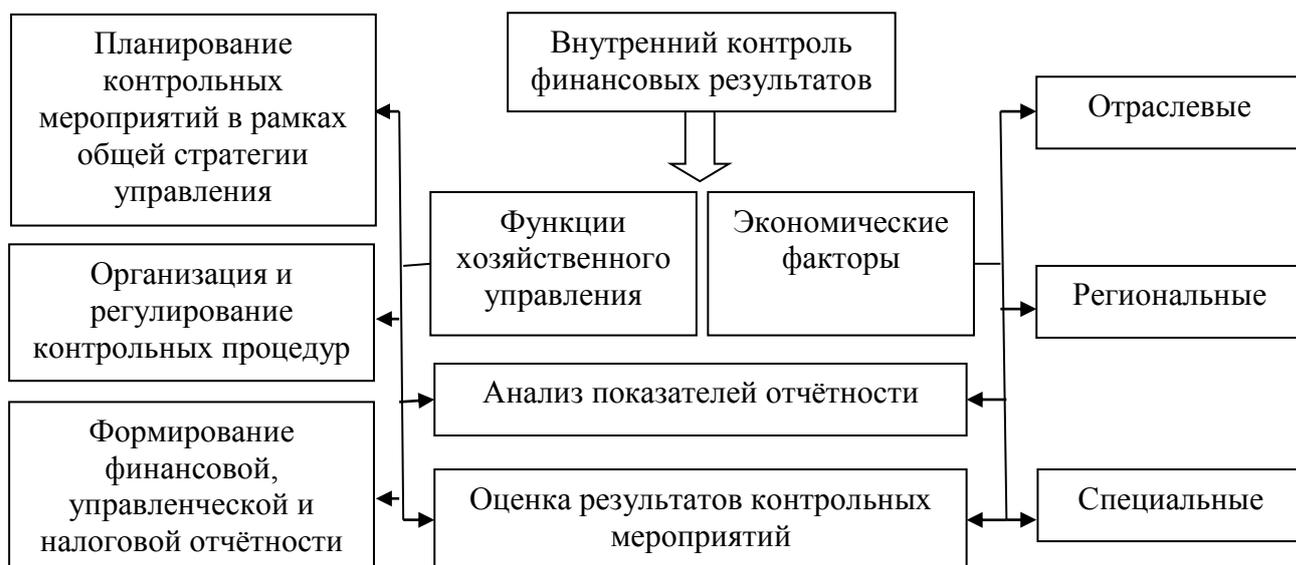


Рисунок 3 – Место внутреннего контроля финансовых результатов в хозяйственной практике ООО «Рубикон»

Тем более широки на практике (причём уже в настоящее время) функциональные связи хозяйственного управления и экономических факторов внутреннего контроля финансовых результатов между структурными подразделениями исследуемого предприятия.

Эффективная система внутреннего контроля финансовых результатов позволяет значительно сократить объём аудиторских процедур, выполняемых внешним аудитором, что, несомненно, ведёт к снижению затрат организации на внешний аудит.

Программа внутреннего контроля, предлагаемая для реализации в ООО «Рубикон», уже на первом этапе обеспечивает выявление слабых сторон исследуемой организации в разрезе её бизнес-процессов, что позволяет оптимизировать её работу и повысить эффективность.

В дальнейшем проведение внутреннего контроля финансовых результатов должно основываться на специально разработанных инструментальных средствах, методах и контрольных процедурах, результативность которых оценивается по эффективности функционирования системы внутреннего контроля в целом. На их основе определяются участки, связанные с риском возникновения недостоверной информации или

существенных финансовых потерь (анализ и контроль рисков). Бизнес-процессы организации анализируются на предмет существования рисков, которые могут привести к значительным финансовым потерям.

Особой статьёй программы определяются направления и содержание мониторинга ключевых показателей-индикаторов мошеннических действий в системе внутреннего контроля финансовых результатов ООО «Рубикон».

Мониторинговая деятельность руководства исследуемой организации должна опираться на информацию, получаемую как из внутренних (от сотрудников, участвующих в мониторинге), так и внешних источников (контролирующие органы, рекламации поставщиков и покупателей). При этом большая часть информации, используемой в мониторинге, должна:

- собираться в созданной информационно-контрольной системе организации;
- проходить проверку данных, обладать достаточной надёжностью, достоверностью, точностью и исключать любые ошибки, которые могут привести к неправильным выводам при принятии решений руководством организации.

Такая информация должна включать следующие направления:

- система бухгалтерского учёта и человеческий фактор (высокая дебиторская и кредиторская задолженность; приписки в платёжных документах; просроченные проводки и двойные оплаты; «откаты»);
- финансовые признаки; система нормирования; косвенные признаки (увеличение запасов готовой продукции и/или полуфабрикатов; недостачи или излишки; отсутствие внутреннего аудита).

Программой обоснована классификация направлений мониторинга ключевых показателей-индикаторов мошеннических действий в системе внутреннего контроля финансовых результатов (таблица 11).

Таблица 11 – Мониторинг ключевых показателей-индикаторов мошеннических действий в системе внутреннего контроля финансовых результатов ООО «Рубикон»

Направление мониторинга	Показатели проблемных участков, требующие мониторинга и контроля	Контрольно-аналитические процедуры
Система бухгалтерского учёта	Высокая дебиторская и кредиторская задолженность; приписки в платёжных документах; просроченные проводки и двойные оплаты.	Анализ динамики, состава и качества дебиторской и кредиторской задолженности. Арифметическая проверка и логический контроль информации с помощью типовых средств контроля.
Человеческий фактор	Приписки; «откаты»; регулярный капитальный ремонт оборудования.	Периодическое сравнение и инвентаризация фактических активов с суммами, отражёнными в бухгалтерском учёте. Распределение обязанностей по санкционированию операций, их учёту и поддержанию сохранности соответствующих активов.

Таким образом, функционирование системы внутреннего контроля финансовых результатов ООО «Рубикон» снижает риски потери активов, способствует обеспечению достоверности финансовой отчётности и соблюдению требований законодательства. В организационном аспекте основными задачами деятельности в рамках программы внутреннего контроля финансовых результатов являются обнаружение нарушений регламентов и правил и выявление отклонений от внутреннего распорядка; в то же время, цель эффективной системы внутреннего контроля – распознавание рисков и адекватное реагирование на них.

Мониторинг создаёт препятствия для злоупотреблений и обеспечивает прозрачность информации для целей эффективного управления исследуемой организацией.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Результаты проведённого исследования позволяют сформулировать и обобщить ряд выводов, состоящих в следующем.

В ключевых аспектах теоретико-правовых основ судебно-бухгалтерской экспертизы учётов расходов по обычным видам деятельности понятие «экспертиза» следует определить, как: анализ, исследование, проводимое экспертом, экспертной комиссией; это исследование и решение опытными специалистами, учёными вопросов, которые требуют специальных знаний в области науки, техники, экономики, искусства или ремесла. Экспертизу назначает следователь, суд и арбитраж.

Существенные различия между судебно-бухгалтерской экспертизой и ревизией финансово-хозяйственной деятельности обусловлены их разной юридической природой, а также реализуемыми ими целями и задачами. Так, если ревизия комплексно исследует финансово-хозяйственную деятельность предприятия с целью дальнейшего её совершенствования, то судебно-бухгалтерская экспертиза изучает лишь отдельные недостатки, выявленные ревизией, для документального обоснования исковых требований, предъявленных в следственные или судебные органы к конкретным материально ответственным и другим должностным лицам.

Нормативное регулирование темы исследования включает два основных комплекса нормативно-правовых актов и подзаконных нормативных документов, в которых, соответственно, урегулированы вопросы учёта финансовых результатов и расходов по обычным видам деятельности – и их судебно-бухгалтерской экспертизы.

Применительно к теме исследования, в качестве конкретного производственно-коммерческого субъекта рыночной экономики рассматривалось предприятие строительного профиля, занятое производством, поставками и монтажом сэндвич-панелей, – Общество с ограниченной ответственностью (ООО) «Рубикон».

Организационная структура ООО «Рубикон» – линейная. Разделение системы управления на составляющие части осуществляется по производственно-функциональному признаку, с учётом степени концентрации возложенных функций (производства), технологических особенностей, широты товарной номенклатуры и др.

Проведённый анализ основных технико-экономических показателей деятельности ООО «Рубикон» показал положительную динамику объёма реализованной продукции. Рост себестоимости обусловлен, в частности, ростом заработной платы. В 2013-2015 гг. исследуемое предприятие работало со значительным превышением минимальной рентабельности в избранной сфере деятельности.

Система бухгалтерского и налогового учёта финансовых результатов исследуемой компании органично встроена в структуру её воспроизводственных процессов. Построение бухгалтерского учёта расходов по обычным видам деятельности в исследуемой компании и исчисление себестоимости продукции в значительной степени определяется организацией производства, его технологией, разнообразием, сложностью изготавливаемой продукции и другими факторами.

Для того, чтобы те или иные расходы ООО «Рубикон» были признаны в налоговом учёте исследуемой компании, соответствующие затраты должны быть: обоснованы; документально подтверждены; произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. В бухгалтерском же учёте компании «Рубикон» расходы признаются при наличии более жёстких условий, сформулированных в ПБУ 10/99. И если хотя бы одно из них не выполняется, то в бухгалтерском учёте исследуемой организации признаётся не расход, а дебиторская задолженность.

Для обобщения информации о доходах и расходах ООО «Рубикон», а также выявления конечного финансового результата деятельности организации за отчётный период предназначены счета раздела VIII «Финансовые результаты».

Самым сложным объектом исследования при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы (а в настоящей ВКР – экспертного исследования) финансовых результатов и расходов по обычным видам деятельности является процесс производства и калькулирования себестоимости продукции. Соответственно, исследование данного объекта даёт эксперту наиболее реальную возможность выявить размер ущерба.

При разработке рекомендаций по устранению нарушений, выявленных в рамках экспертного исследования учёта в ООО «Рубикон», системный подход позволил не ограничиваться отдельными ошибками и негативными проявлениями человеческого фактора, а сделать выбор в пользу внедрения комплекса внутреннего контроля финансовых результатов.

Система внутреннего контроля компании «Рубикон» способствует координации деятельности организации, обеспечивает выполнение её управленческой функции и представляет собой комплексную систему мер по планированию, учёту, экономическому анализу, организации информационных, денежных потоков, а также документооборота. Функционирование системы внутреннего контроля финансовых результатов снижает риски потери активов, способствует обеспечению достоверности финансовой отчётности и соблюдению требований законодательства. Мониторинг создаёт препятствия для злоупотреблений и обеспечивает прозрачность информации для целей эффективного управления исследуемой организацией.

В результате исследования ключевых аспектов судебно-бухгалтерской экспертизы расходов по обычным видам деятельности основная цель выпускной квалификационной работы, в целом, достигнута.

## БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

- 1 Бердников, А. А. Анализ прибыли и рентабельности организации: теоретический аспект / А. А. Бердников // Молодой ученый. – 2013. – № 2. – С. 111-113.
- 2 Борисов, А. Б. Большой экономический словарь / А. Б. Борисов. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Книжный мир, 2012. – 860 с.
- 3 Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) : федер. закон от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 07.02.2017) // Собр. законодательства Рос. Федерации. 1994. № 32. Ст. 3301.
- 4 Грянова, А. В. Особенности учёта затрат в строительстве [и производстве строительных материалов] [Электронный ресурс] / А. В. Грянова // МИСБФМ : эл. науч. библиотека открытого доступа, 2016. Режим доступа: <http://www.misbfm.ru/article/osobennosti-ucheta-zatrat-v-stroitelstve>
- 5 Кабкова, Е. В. Судебно-бухгалтерская экспертиза : понятие, задачи, отличие от документационной ревизии [Электронный ресурс] // Институт экономики и права Ивана Кушнера : эл. науч. библиотека открытого доступа, 2014. Режим доступа: <http://be5.biz/ekonomika/b011/87.htm>
- 6 Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993; с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 № 6-ФКЗ, от 30.12.2008 № 7-ФКЗ, от 05.02.2014 № 2-ФКЗ) // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2014. № 15. Ст. 1691.
- 7 Леханова, Е. С. Судебно-бухгалтерская экспертиза : учеб. пособие для препод. и студ. юрид. вузов / Е. С. Леханова, А. Н. Мамкин. – М. : Юрлитинформ, 2016. – 142 с.
- 8 Линейная структура управления [Электронный ресурс] // Инф.-управленческий портал «У», 2014. – Режим доступа: <http://portal-u.ru/postroeniestructury/lineynayastruktura>

9 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 8 «Учётная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» : введён в действие на территории РФ приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н (ред. от 27.06.2016) [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс, 2016. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

10 Методические рекомендации по порядку назначения и производства судебных экспертиз в рамках доследственных проверок и расследования преступлений, подследственных Федеральной службе судебных приставов : утв. ФССП России 15.09.2014 № 0004/22 [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс, 2014. Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

11 Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств : утв. приказом Минфина РФ от 13.06.1995 № 49 (ред. от 08.11.2010) [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс, 2010. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

12 Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) : федер. закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 03.04.2017; с изм. и доп., вступ. в силу с 01.05.2017) // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2000. № 32. Ст. 3340.

13 О бухгалтерском учёте : федер. закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 23.05.2016) // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2011. № 50. Ст. 7344.

14 О внесении изменений в главу 4 части первой Гражданского кодекса Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации : федер. закон от 05.05.2014 № 99-ФЗ (ред. от 03.07.2016) // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2014. № 19. Ст. 2304.

15 О вступлении в силу с 1 января 2013 г. Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учёте» : информация Минфина России № ПЗ-10/2012 [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс, 2012. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

16 О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации : федер. закон от 31.05.2001 № 73-ФЗ (ред. от 08.03.2015) // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2001. № 23. Ст. 2291.

17 Об обществах с ограниченной ответственностью : федер. закон от 08.02.1998 № 14-ФЗ (ред. от 03.07.2016; с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2017) // Собр. законодательства Рос. Федерации. 1998. № 7. Ст. 785.

18 Об утверждении унифицированных форм первичной учётной документации по учёту работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работ : постановление Госкомстата РФ от 11.11.1999 № 100 [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс, 2017. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

19 Об утверждении форм Книги учёта доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощённую систему налогообложения, Книги учёта доходов индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения, и Порядков их заполнения : приказ Минфина России от 22.10.2012 № 135н (с изм. от 07.12.2016) [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс, 2012. Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

20 ОК 029-2014 (КДЕС Ред. 2). Общероссийский классификатор видов экономической деятельности: утв. приказом Росстандарта от 31.01.2014 № 14-ст (ред. от 07.10.2016) [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс, 2016. Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

21 ООО «Рубикон ДВ», Владивосток [Электронный ресурс] // 7m : Владивосток : регион. бизнес-справочник, 2017. Режим доступа: <http://vladivostok7m.ru/company/rubikon-dv-siud>

22 План счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению : утв. приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (ред. от 08.11.2010) [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс, 2010. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

23 Положение по бухгалтерскому учёту «Бухгалтерская отчётность организации» (ПБУ 4/99): утв. приказом Минфина РФ от 06.07.1999 N 43н (ред. от 08.11.2010) [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс, 2010. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

24 Положение по бухгалтерскому учёту «Доходы организации» ПБУ 9/99: утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н (ред. от 06.04.2015) [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс, 2015. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

25 Положение по бухгалтерскому учёту «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008) : утв. приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н (ред. от 06.04.2015) [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс, 2015. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

26 Положение по бухгалтерскому учёту «Расходы организации» ПБУ 10/99: утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н (ред. от 06.04.2015) [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс, 2015. Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

27 Положение по бухгалтерскому учёту «Учёт договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008) : утв. приказом Минфина России от 24.10.2008 № 116н (ред. от 06.04.2015) [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс, 2015. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

28 Положение по бухгалтерскому учёту «Учёт основных средств» ПБУ 6/2001 : утв. приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н (ред. от 16.05.2016) [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс, 2016. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

29 Положение по бухгалтерскому учёту «Учёт расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/2002 : утв. приказом Минфина России от 19.11.2002 № 115н (ред. от 16.05.2016) [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс, 2016. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

30 Положение по бухгалтерскому учёту «Учётная политика организации» (ПБУ 1/2008) : утв. приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н (ред. от 06.04.2015) [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс, 2015. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

31 Понятие финансового результата [Электронный ресурс] // Снежана Манько : персон. сайт, 2017. Режим доступа: [http://www.snezhana.ru/results\\_1/](http://www.snezhana.ru/results_1/)

32 Рентабельность производства стройматериалов [Электронный ресурс] // Дом и дача: форумы, 2012. Режим доступа: <https://forum.auto.ru/housing/368831/>

33 Рентабельность производства стройматериалов [Электронный ресурс] // ОкнаМедиа: проф. портал, 2012. Режим доступа: <http://www.oknamedia.ru/spage-publish/section-news/detail-4459.html>

34 Рябых, Д. Финансовые показатели [Электронный ресурс] / Д. Рябых // Корпоративный менеджмент : Анализ отчётности. – Режим доступа: [http://www.cfin.ru/finanalysis/reports/finratios\\_update.shtml](http://www.cfin.ru/finanalysis/reports/finratios_update.shtml)

35 Седнев, В. В. Методология криминалистики и судебной экспертизы : науч.-практ. руководство / В. В. Седнев. – М. : Юрлитинформ, 2017. – 238 с.

36 Системный подход к экономическому управлению предприятием : колл. монография / М. А. Меньшикова (рук.) [и др.]. – Королёв : Науч. консультант, 2015. – 185 с.

37 Снежинская, М. В. Трейд-маркетинг-гарантия успешной торговли, или как стимулировать оптовых и розничных торговцев: практ. пособие / Снежинская Марина Владиславовна, Н. С. Носова. - Москва: Дашков и К°, 2011. - 224с Грищенко, О. В. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия [Электронный ресурс] : электрон. учеб. пособие / О. В. Грищенко. – Режим доступа: <http://www.aup.ru/books/m67/7.htm>

38 Сэндвич-панели во Владивостоке [Электронный ресурс] // Рубикон : группа компаний : офиц. сайт, 2017. Режим доступа: <http://rubikondv.ru/>

39 Трудовой кодекс Российской Федерации : федер. закон от 30.12.2001 № 197-ФЗ (ред. от 01.05.2017) // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2002. № 1 (ч. 1). Ст. 3.

40 Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации : федер. закон от 18.12.2001 № 174-ФЗ (ред. от 07.06.2017; с изм. и доп., вступ. в силу с 18.06.2017) // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2001. № 52 (ч. I). Ст. 4921.

## ПРИЛОЖЕНИЕ А

Таблица А.1 - Основные различия в признании доходов в бухгалтерском и налоговом учёте ООО «Рубикон» за 2013-2015 гг.

В бухгалтерском учёте	В налоговом учёте	Комментарии
<b>Порядок и условия признания доходов</b>		
<p>Регламентирует ПБУ 9/99 «Доходы организации», утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н. Согласно п. 2 ПБУ 9/99, доходами организации признаётся увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).</p>	<p>Понятие дохода в налоговом учете приведено в ст. 41 НК РФ. Доходом признаётся экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главами «Налог на доходы физических лиц», «Налог на прибыль организаций» НК РФ.</p>	<p>В понятии «доход» в бухгалтерском и в налоговом учёте фигурирует термин «экономическая выгода». Экономические выгоды - это потенциальная возможность имущества прямо или косвенно способствовать притоку денежных средств в организацию. Таким образом, в первую очередь, доход тождествен притоку денежных средств в организацию.</p>
<b>Классификация доходов</b>		
<p>1) доходы от обычных видов деятельности – выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг (п. 5 ПБУ 9/99);</p>	<p>1) доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав – выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав;</p>	<p>В обоих случаях организация имеет дело с выручкой.</p>
<p>2) прочие доходы (п. 7 ПБУ 9/99, перечень открытый): поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации; штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договора, курсовые разницы и т.д.</p>	<p>2) внереализационные доходы (ст. 250 НК РФ, перечень закрытый). К ним можно отнести те доходы, которые не признаются доходами от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав.</p>	<p>Перечень внереализационных расходов, поименованных в ст. 250 НК РФ, закрытый, чем отличается от перечня доходов в бухгалтерском учете, приведённых в п. 7 ПБУ 9/99.</p>

Продолжение таблицы А.1

В бухгалтерском учёте	В налоговом учёте	Комментарии
<b>Ограничения в признании доходов</b>		
<p>Перечень доходов, которые нельзя учитывать в бухгалтерском учёте (п. 3 ПБУ 9/99). Не признаются доходами организации поступления от юридических и физических лиц, например, сумм возмещаемых налогов, в погашение кредита, займа, предоставленного организацией заемщику и т.д.</p>	<p>Перечень доходов, не учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль, приведён в ст. 251 НК РФ. Например, не являются доходами те доходы, которые поступили в виде имущества, имущественных прав, работ или услуг, полученных от других лиц в порядке предварительной оплаты товаров (работ, услуг) налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления; в виде имущества, которое получено в форме залога или задатка в качестве обеспечительных обязательств и т.д.</p>	<p>Перечни в обоих случаях закрытые и расширительному толкованию не подлежат.</p>
<b>Порядок признания доходов</b>		
<p>Раздел 4 ПБУ 9/99. Для признания выручки в бухгалтерском учёте должны выполняться условия, предусмотренные п. 12 ПБУ 9/99. Если хотя бы одно из условий не выполняется, это уже не выручка, а кредиторская задолженность. В общем случае бухучёт ведут методом начисления, но есть исключения. Организациям, которым разрешено вести бухучёт упрощённым способом, можно применять кассовый метод признания доходов.</p>	<p>Порядок признания доходов при методе начисления в налоговом учёте приведен в ст. 271 НК РФ.</p>	<p>Дата признания отдельных видов доходов в налоговом учёте отличается от даты признания в бухгалтерском учёте.</p>

## ПРИЛОЖЕНИЕ Б

Таблица Б.1 - Особенности учёта расходов и основных средств ООО «Рубикон», а также специфика инвентаризации как компании строительного профиля

Учёт расходов	
Специальный нормативный документ	«Учёт договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008)
Специальные требования	Учёт затрат по каждому объекту осуществляется подрядчиком с начала выполнения договора на строительство до времени его завершения и передачи застройщику.
	До момента сдачи заказчику всего построенного объекта указанные затраты отражаются в составе незавершенного производства.
	Если организация выступает в качестве застройщика, то учёт затрат, связанных со строительством, ведётся на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».
	По окончании строительства и оформления прав на объект недвижимости стоимость объекта списывается проводкой: Дебет 01 «Основные средства» Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы».
	Когда организация является инвестором и планирует в дальнейшем реализовать построенный объект, то учёт расходов по его возведению ведётся на счёте 20 «Основное производство».
	По окончании строительства стоимость объекта списывается на счет 43 «Готовая продукция», а его реализация отражается в общеустановленном порядке.
	У подрядчиков или субподрядчиков учёт таких расходов должен быть организован на счёте 20 «Основное производство» в разрезе каждого заказчика и возводимого объекта.
Учёт расходов на НИР и ОКР	
Специальный нормативный документ	«Учёт расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (ПБУ 17/2002)
Специальные требования	Если конструкторская документация носит типовой характер и может быть использована в дальнейшем при строительстве других объектов, расходы на осуществление НИР и ОКР собственными силами или на основе договора с исполнителем отражаются в учете проводкой: Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кредит 60 «Расчёты с поставщиками и подрядчиками» (Кт 10, 70, 69 и т.д.).
	По завершении НИР и ОКР их стоимость подлежит учёту на счёте 04 «Нематериальные активы» обособленно: Дебет 04 Кредит 08 – принят к учёту НМА.

Продолжение таблицы Б.1

Учёт расходов на НИР и ОКР	
Специальные требования	Срок полезного использования актива, принятого к учёту по завершении НИР и ОКР, не должен превышать пяти лет. При этом списание расходов в бухгалтерском учёте может осуществляться или равномерно (линейным способом), или пропорционально объёму продукции, работ или услуг.
	Выбор варианта для списания расходов на НИР и ОКР должен быть закреплён в учетной политике. В учёте списание НИР и ОКР будет отражено проводкой: Дебет 20 Кредит 04 – начислена амортизация по объекту нематериальных активов. Счёт 05 «Амортизация нематериальных активов» при этом не используется.
Специальный нормативный документ	Налоговый кодекс РФ, ст. 262.
Специальные требования	В налоговом учёте расходы на НИР и ОКР включаются равномерно в состав прочих расходов в течение одного года (при условии использования указанных исследований и разработок в производстве и при реализации товаров, а также выполнении работ и оказании услуг с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором такие исследования завершены).
	Факт передачи исполнителем заказчику результатов работ должен быть оформлен «Актом приемки-сдачи выполненных работ» с указанием характеристики отчёта или документации, содержащей материалы исследований и т.п.
Учёт основных средств	
Специальный нормативный документ	«Учёт основных средств» (ПБУ 6/2001)
Специальные требования	Организация вправе установить для принятия к учёту основных средств лимит стоимости в пределах не более 20000 р.
	Объекты стоимостью менее установленного лимита будут учитываться в составе материально-производственных запасов.
	Поступление от поставщика объекта стоимостью более 20000 р. (или иного установленного организацией лимита) должно быть отражено следующей проводкой: Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кредит 60 «Расчёты с поставщиками и подрядчиками».
	При вводе объекта в эксплуатацию и составлении «Акта о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий и сооружений)» по унифицированной форме № ОС-1: Дебет 01 «Основные средства» Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Продолжение таблицы Б.1

Учёт основных средств	
Специальный нормативный документ	«Учёт основных средств» (ПБУ 6/2001), п. 4.
Специальные требования	Если лимит в учётной политике организации не установлен, то все объекты, отвечающие условиям п. 4 ПБУ 6/2001, должны в бухгалтерском учёте отражаться в составе основных средств и списываться на затраты в течение срока полезного использования (а не в момент ввода в эксплуатацию).
	Объект стоимостью менее установленного лимита принимается к учёту бухгалтерской проводкой: Дебет 10 «Материал» Кредит 60 «Расчёты с поставщиками и подрядчиками».
	При передаче в эксплуатацию и оформлении «Требования-накладной» типовая форма № М-11, накладной (форма № М-15) или иного документа, самостоятельно разработанного организацией: Дебет 20 Кредит 10 – списанные материалы, отпущенные в производство.
Специальный нормативный документ	Налоговый кодекс РФ.
Специальные возможности (права)	В результате организация имеет возможность уменьшить налоговую базу по налогу на имущество.
Инвентаризация	
Специальный нормативный документ	Учётная политика организации.
Специальные требования	Установить порядок и срок проведения инвентаризации имущества организации (в рамках учётной политики). Формальный подход к процессу инвентаризации нередко приводит к нелепым ошибкам.
	Инвентаризация имущества в обособленных подразделениях организации, удалённых друг от друга, не может быть датирована в акте одним и тем же днём.
Специальный нормативный документ	Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (утв. приказом Минфина РФ от 13.06.1995 № 49).
Специальные требования	Наличие имущества при инвентаризации определяют путём обязательного подсчёта, взвешивания и обмера. При явном несоблюдении данного требования акт инвентаризации может быть признан недействительным.
Специальный нормативный документ	Трудовой кодекс РФ.
Специальные требования	Проведение годовой инвентаризации в нерабочий день (например, 1 января) должно быть оформлено приказом (пакетом приказов) о привлечении работников к работе в выходной день с соответствующей оплатой или предоставлением иного дня отдыха.

## ПРИЛОЖЕНИЕ В

Таблица В.1 - Счета раздела VIII «Финансовые результаты»

Наименование счёта	Номер счёта	Номер и наименование субсчёта
Продажи	90	1. Выручка 2. Себестоимость продаж 3. Налог на добавленную стоимость 4. Акцизы 9. Прибыль/убыток от продаж
Прочие доходы и расходы	91	1. Прочие доходы 2. Прочие расходы 9. Сальдо прочих доходов и расходов
	92	
	93	
Недостачи и потери от порчи ценностей	94	
	95	
Резервы предстоящих расходов	96	По видам резервов
Расходы будущих периодов	97	По видам расходов
Доходы будущих периодов	98	1. Доходы, полученные в счет будущих периодов 2. Безвозмездные поступления 3. Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы 4. Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей
Прибыли и убытки	99	