Предеус Юлия Владимировна. Учетно-аналитическое обеспечение экономической безопасности субъектов строительного бизнеса: диссертация кандидата Экономических наук: 08.00.12 / Предеус Юлия Владимировна;[Место защиты: ФГБОУ ВО Оренбургский государственный университет], 2017.- 311 с.

**Содержание к диссертации**

Введение

**Глава 1. Обоснование теоретических положений по формированию учетно аналитической информации в системе мер обеспечения экономической безопасности субъектов строительного бизнеса 11**

1.1. Интерпретация факта хозяйственной жизни в системе мер экономической безопасности субъектов бизнеса 11

1.2. Принципы учета в системе мер обеспечения экономической безопасности строительного бизнеса 26

1.3. Аналитические показатели возникновения угроз деятельности субъекта строительного бизнеса 49

**Глава 2. Развитие методики финансового учета при реализации договора строительного подряда в системе экономической безопасности 58**

2.1. Обоснование недопущения возникновения угроз экономической безопасности при отражении в финансовом учете оценочных обязательств 58

2.2. Методика финансового учета оценочных резервов на ожидаемые убытки по договору подряда в системе экономической безопасности субъекта строительного бизнеса 73

2.3. Методика расчета показателей достаточности страховых сумм при наступлении угроз в финансовом учете 102

**Глава 3. Развитие методики формирования учетно-аналитической информации в принятии управленческих решений по обеспечению экономической безопасности строительной организации 109**

3.1. Управленческий учет в системе мер обеспечения экономической безопасности 109

3.2. Налоговый учет в системе мер обеспечения экономической безопасности .. 130

Заключение 145

Список литературы 152

* [Принципы учета в системе мер обеспечения экономической безопасности строительного бизнеса](http://www.dslib.net/bux-uchet/uchetno-analiticheskoe-obespechenie-jekonomicheskoj-bezopasnosti-subektov.html#7661051)
* [Аналитические показатели возникновения угроз деятельности субъекта строительного бизнеса](http://www.dslib.net/bux-uchet/uchetno-analiticheskoe-obespechenie-jekonomicheskoj-bezopasnosti-subektov.html#7661052)
* [Методика финансового учета оценочных резервов на ожидаемые убытки по договору подряда в системе экономической безопасности субъекта строительного бизнеса](http://www.dslib.net/bux-uchet/uchetno-analiticheskoe-obespechenie-jekonomicheskoj-bezopasnosti-subektov.html#7661053)
* [Налоговый учет в системе мер обеспечения экономической безопасности](http://www.dslib.net/bux-uchet/uchetno-analiticheskoe-obespechenie-jekonomicheskoj-bezopasnosti-subektov.html#7661054)

**Введение к работе**

**Актуальность темы исследования.** В строительном комплексе Российской Федерации в течение последних трех лет наблюдается тенденция снижения объемов строительного производства. Результаты обследований деловой активности строительных организаций Федеральной службой государственной статистики1 свидетельствуют об ухудшении экономической ситуации в этом секторе: крупные строительные организации, составляющие 3,4% от всех экономических субъектов этой сферы бизнеса, обеспечены заказами до 8 месяцев; малые предприятия - до 4 месяцев. При этом следует отметить, что производственная программа у 36% строительных организаций оценивается ими «ниже нормального» из-за высокого уровня налогов, существенной стоимости материалов и неплатежеспособности заказчиков. В этих условиях все больше вопросов возникает с обеспечением их экономической безопасности, которая достигается через систему управления строительной организацией, ее организационной структуры, внедрение контроллинга, ведение учета, организацию внутреннего контроля. При этом в большинстве случаев проведение процедур контроля, а также «традиционных» мероприятий службы безопасности не обеспечивает экономическую безопасность субъекта бизнеса поскольку, как правило, все эти блоки рассматриваются без взаимосвязи точек возникновения угроз с фактами хозяйственной жизни, подлежащих отражению в финансовом, управленческом и налоговом учете. Порядок формирования учетной информации в финансовом, управленческом и налоговом учете сопряжен с большим количеством нерешенных вопросов по выделению угроз при выполнении различных расчетов, оформляемых бухгалтерскими справками, принятием профессионального бухгалтерского суждения при признании и отражении фактов хозяйственной жизни на счетах учета и в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Все это требует пересмотра методического обеспечения учета в части: отражения в финансовом учете оценочных обязательств и оценочных резервов

1 Официальный сайт ФСГС. Режим доступа:

Дата обращения: 10.09.2016

**4** под ожидаемые убытки по договору строительного подряда; определения точек угроз в управленческом учете состава постоянных и переменных затрат и их отражения на счетах учета затрат для расчета оптимальной точки безубыточности; порядка признания в налоговом учете доходов и расходов субъекта строительного бизнеса с целью определения оптимальной суммы налога на прибыль.

Нормальное функционирование субъекта строительного бизнеса требует постоянного мониторинга различного рода показателей, характеризующих финансовую устойчивость. Однако, при расчете существующих показателей не учитывается специфика строительного бизнеса, связанная с признанием в финансовом учете доходов и расходов как по каждому договору строительного подряда, так и по объектам строительства. Это требует разработки иного подхода к расчету существующих коэффициентов и вводу новых показателей, отвечающих требованиям ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда».

Важность решения обозначенных проблем в условиях нестабильного функционирования субъектов строительного бизнеса обусловливает повышенный интерес к формированию информации о подверженных угрозам фактах хозяйственной жизни в финансовом, управленческом и налоговом учете.

**Степень разработанности темы исследования.** Результаты исследований  
вопросов расширения информационной емкости, методологии финансового,  
управленческого и налогового учета, в том числе для организаций строительного  
комплекса, представлены в трудах отечественных ученых: Н.А. Адамова,  
Р.А. Алборова, С.А. Бороненковой, В.А. Бывшева, СМ. Бычковой,

Т.Ю. Дружиловской, В.Б.Ивашкевича, В.Э. Керимова, З.В.Кирьяновой, М.И. Кутера, Н**.Т**. Лабынцева, Л.Б.Лариной, К. Либерман, Е.А. Мизиковским, С.А. Николаевой, СВ. Панковой, М.Л. Пятова, Т.М. Садыковой, Я.В. Соколова, В.А. Тереховой, М.Б. Траченко, З.С Туяковой, Л.П. Хабаровой, и др.

Исследования зарубежной методологии финансового и управленческого учета представлены в работах А. Апчерча Дж. Манискалчи, Б. Нидлза, Д. Страхан-Морриса, Д. Хильсона и др.

Проблемы обеспечения экономической безопасности деятельности субъекта строительного бизнеса в части развития финансового, управленческого и налогового учета рассматривались в работах таких авторов, как: А.Р. Губайдуллиной, Г.Е. Каратаевой, Л.В. Сотниковой, А**.С.** Толстовой, С.А. Хмелева, А.В. Шохнех.

Недостаточно исследованы методические аспекты ведения учетно-аналитических работ как подверженных, так и приводящих к возникновению угроз экономической безопасности деятельности субъектов строительного бизнеса. В частности, в экономической литературе неоднозначно трактуются понятия «Экономическая безопасность», «Риски», «Угрозы» и специфики их использования в системе современного бухгалтерского (финансового, управленческого, налогового) учета, которые не взаимоувязаны с такими учетными объектами, как оценочные резервы и обязательства, предвиденные расходы; не разработаны аналитические показатели, характеризующие стабильное функционирование экономических субъектов в условиях наличия угроз.

Актуальность темы исследования и недостаточная разработанность указанных проблем определили цель, задачи и структуру диссертационной работы.

**Цель исследования** заключается в разработке теоретических положений и практических рекомендаций по совершенствованию порядка формирования учетно-аналитической информации в системе мер экономической безопасности строительных организаций.

Для достижения поставленной цели в работе потребовалось решение следующих **задач:**

1**)** выявить точки контроля при отражении фактов хозяйственной жизни в финансовом, управленческом и налоговом учете, сигнализирующих о возникновении угроз экономической безопасности стабильному состоянию субъектов строительного бизнеса;

1. систематизировать основные угрозы экономической безопасности, связанные с признанием в финансовом учете оценочных обязательств и оценочных резервов по договору строительного подряда;
2. разработать алгоритм учетно-аналитических работ по признанию в управленческом учете сумм ожидаемых убытков и сумм налогов и сборов, приходящихся на договор строительного подряда, для достоверного определения значения точки безубыточности;

4) усовершенствовать порядок формирования налоговой базы по налогу  
на прибыль строительной организации по договору строительного подряда;

5) обосновать расчет новых показателей, формируемых на основе  
информации финансового и налогового учета, для оценки уровня экономической  
безопасности субъектов строительного бизнеса.

**Область исследования.** Диссертационное исследование выполнено  
в рамках Паспорта специальности ВАК 08.00.12 - Бухгалтерский учет,  
статистика: п**.** 1.7. Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.)  
учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер  
и отраслей, п. 2.8. Экономический анализ и оценка эффективности

предпринимательской деятельности.

**Предметом исследования** является комплекс теоретико-методических и практических аспектов ведения учетно-аналитических работ в разрезе видов учета: финансового, управленческого и налогового, с целью формирования на этой основе учетно-информационного обеспечения процесса принятия решений в системе экономической безопасности субъекта бизнеса.

**Объектом исследования** выбраны факты хозяйственной жизни в финансовом, управленческом и налоговом учете, подверженные и связанные с возникновением угроз экономической безопасности строительных организаций.

**Теоретико-методологической** **базой** **исследования** являются

фундаментальные работы ведущих зарубежных и отечественных ученых в области финансового, управленческого, налогового учета, анализа, контроля,

**7** методические разработки Министерства финансов Российской Федерации, материалы периодических научных изданий, конференций по теме исследования.

**Информационной базой исследования** послужили отечественные и международные нормативно-правовые акты по регулированию бухгалтерского учета; официальные данные статистических органов; материалы научно-практических конференций; информационные ресурсы, в том числе сеть Интернет, а также проведенного автором исследования.

**Научная новизна** результатов диссертационного исследования состоит в формировании комплекса теоретических положений и практических рекомендаций по совершенствованию организации учетно-аналитических работ в финансовом, управленческом и налоговом учете строительных организаций в системе мер экономической безопасности.

В процессе исследования получены следующие наиболее существенные результаты:

1. Выявлены точки тонтроля три ятражении фактов хозяйственной жизни,  
сигнализирующие о возникновении угроз экономической безопасности  
для субъектов строительного бизнеса с акцентированием значимости принципа  
осмотрительности в финансовом учете, бюджетного (сметного) метода  
в управленческом учете, принципа начисления в налоговом учете и области  
профессионального суждения при организации учетно-аналитических работ  
(п. 1.7 Паспорта специальности 08.00.12).

2. Предложен авторский подход к организации финансового учета  
предвиденных расходов в строительстве, предусматривающий, в отличие  
от общепринятых подходов, обоснование формирования резерва по гарантийным  
обязательствам, создание нового вида резервов под ожидаемые убытки,  
разработку мероприятий внутреннего контроля, предотвращающих наступление  
угроз по договору строительного подряда (п. 1.7 и п. 2.8 Паспорта специальности  
08.00.12).

3. Разработана методика управленческого учета и анализа сумм ожидаемых  
убытков и сумм налогов и сборов, отличающаяся от общепринятого подхода

**8** уточнением состава затрат для определения себестоимости и точки безубыточности по каждому договору строительного подряда (п. 1.7 Паспорта специальности 08.00.12).

4. Разработаны и ыеоретически обоснованы положения по ведению налогового учета по налогу на прибыль строительных организаций, отличающиеся от общепринятого подхода: порядком распределения доходов по договору строительного подряда в зависимости от сдачи работ по этапам или по завершению объекта строительства в целом; расчетом сумм амортизации по основным средствам на основе снижения сроков их полезного использования и применения амортизационной премии; обоснованием величины нормируемых расходов на рекламу, уточнением состава прямых и косвенных расходов и использованием других возможностей, не противоречащих правилам формирования налогооблагаемой прибыли (п. 1.7 Паспорта специальности 08.00.12).

5. Предложены нывые коэффициенты для оценки экономической безопасности субъектов строительного бизнеса: коэффициент ожидаемой убыточности по договору строительного подряда в финансовом учете, показатель эффективности учетно-аналитических работ в налоговом учете (п. 2.8 Паспорта специальности 08.00.12).

**Теоретическая и практическая значимость результатов исследования.**

Выводы и рекомендации, сделанные в ходе исследования, углубляют теоретико-методические аспекты финансового, управленческого и налогового учета строительных организаций в системе мер обеспечения экономической безопасности.

Теоретическая значимость состоит в обосновании авторского подхода к структурированию в финансовом учете фактов хозяйственной жизни об оценочных обязательствах и оценочных резервах, к группировке переменных и постоянных затрат для цели управленческого учета, к формированию налоговой базы по налогу на прибыль, который существенно дополняет теорию современного бухгалтерского учета.

Практическая значимость заключается в разработке рекомендаций по развитию финансового, управленческого и налогового учета субъектов строительного бизнеса в системе мер обеспечения экономической безопасности. Самостоятельное практическое значение имеют: усовершенствованная методика применения профессионального бухгалтерского суждения в учете оценочных обязательств и оценочных резервов по договору строительного подряда; разработанный порядок группировки постоянных и переменных затрат для расчета точки безубыточности; предложенная методика формирования налоговой базы по налогу на прибыль; рекомендуемые аналитические показатели, характеризующие возникновение угроз в деятельности строительной организации.

**Апробация результатов диссертационного исследования.** Основные теоретические, методические и практические результаты работы были представлены и доложены на 11 конференциях различного уровня:

международных научно-практических конференций: «Научный поиск в современном мире» (Махачкала, 2014 г.); «Актуальные проблемы гуманитарных и общественных наук» (Пенза, 2014 г.); «Развитие экономических и межотраслевых наук в XXI веке» (Новосибирск, 2014г.); «**...**И помнит мир спасенный...» (Саратов, 2015 г.);

всероссийских научно-практических конференций: «Интеграция науки и практики: взгляд молодых ученых» (Саратов, 2014 г.); «Инновационные технологии в обучении и производстве (Камышин, 2014 г.); «Интеграция науки и практики: взгляд молодых ученых» (Саратов, 2015 г.); «Тенденции развития бухгалтерского учета: вызовы и современность» (Воронеж, 2015 г.); «Инновационные технологии в обучении и производстве» (Камышин, 2015 г.);

-региональных научно-практических конференций: «Экономика и общество в условиях глобальной конкуренции: инновационные пути развития» (Саратов, 2013 г.); «России - творческую молодёжь» (Камышин, 2014 г.).

Отдельные положения диссертационного исследования внедрены в деятельность следующих строительных организаций Саратовской области:

**10** ПАО «Волгомост» (г.Саратов), ЗАО «Второе саратовское предприятие «Трест № 7» (г. Саратов).

Научные результаты исследования применяются в учебном процессе при преподавании дисциплин «Учет и контроль в строительстве», «Мошенничество с финансовой отчетностью: предупреждение и обнаружение».

**Публикации.** Основные положения диссертации опубликованы в 19 научных трудах общим объемом 18,85 печ. л., из которых 5 статей -в рецензируемых научных изданиях, рекомендованных ВАК при Минобрнауки РФ.

**Объем и структура работы.** Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения и списка использованных источников, включающего 235 наименований. Диссертация изложена на 181 странице, содержит 44 таблицы, 7 рисунков, 19 формул, 38 приложений.

## Принципы учета в системе мер обеспечения экономической безопасности строительного бизнеса

Отсюда, в соотнесении с имеющимися понятиями фактов хозяйственной жизни - сделки являются элементом фактов-действий в части заключения договоров купли-продажи, договоров подряда. Данную классификацию фактов хозяйственной жизни приводит Кутер М.И. [137, С. 152], определяя сделку в качестве элемента классификации по правомерности действия с юридической точки зрения. Сделки составляют основную массу фактов хозяйственной жизни на основе заключенных договоров и соглашений.

Операция, в отличие от сделки, имеет экономическую природу действия, т.е. является расчетной процедурой, которая проводится в ходе составления и обработки данных, а также является совокупностью взаимосвязанных действий по решению единой экономической задачи или проблемы. Также следует отметить, что для проведения одной операции может быть заключена одна или несколько сделок в зависимости от количества субъектов, участвующих в операции, т.е. можно утверждать, что операция включает в себя как оставшуюся часть факта-действия, так и факт-состояние.

Идентичное понятие осталось у события, которое представляет собой факты, неподконтрольные субъекту бизнеса, что может привести к возникновению рисков и, как следствие, к угрозам экономической безопасности.

При этом необходимо отметить, что одни и те же факты хозяйственной жизни рассматриваются не только с позиции финансового учета, но и управленческого учета. При этом в управленческом учете их необходимо рассматривать шире, чем в Законе о бухгалтерском учете. Этот подход обусловлен тем, что в управленческом учете имеют место факты с позиции их возникновения в будущих периодах через планирование (бюджетирование).

В частности, Р.А. Алборов считает, что объекты наблюдения управленческого учета познаются через факты хозяйственной жизни [66, С. 27]. Отсюда, для управленческого учета фактами хозяйственной жизни будут служить не только возникшие и прекращенные факты, но и факты, планируемые на будущие периоды. Точки контроля при ведении управленческого учета связаны с возникновением объективного и субъективного искажения при обработке первичных документов, лежащих в основе формирования показателей внутренней отчетности; при расчете аналитических показателей для проведения анализа управленческой информации; в процессе бюджетирования.

В управленческом учете стоимостное измерение активов осуществляется по различным оценкам. Так при использовании оценки материалов по фактической себестоимости имеет место элемент сделки, поскольку присутствует правовой аспект установления цены, определяемой при заключении между двумя контрагентами договора поставки или купли-продажи. Данный элемент - сделки присутствует и в фактах будущего периода для планирования покупной цены материалов, закладываемой в договорах. Факт-операция находит проявление в учетной стороне оприходования и списания материалов на счетах учета активов и затрат. Факт-событие находит отражение в отклонениях от учетной стоимости материалов, которые превышают запланированную величину, а значит, этот факт-событие возникает по независящим от экономического субъекта причинам.

Следующим значимым видом экономических угроз являются угрозы в налоговом учете, поскольку современное российское налоговое законодательство объемно, сложно и постоянно модифицируется, что приводит к частым изменениям толкования его норм и практики применения, что оказывает существенное влияние на постановку налогового учета. Как результат возникают постоянные споры налогоплательщиков с налоговыми органами, штрафы, пени, переплаты, взыскания, недоимки, уголовные дела и прочие негативные явления [77], которые подразделяются на: - внутренние налоговые угрозы, связанные с реализацией разных интересов внутренних пользователей учетно-налоговой информации; - внешние налоговые угрозы, связанные с внешними факторами воздействия на экономическую безопасность субъекта бизнеса. При этом, внутренние угрозы связаны с методическими ошибками при определении налоговой базы в целях снижения размера уплачиваемых налогов и сборов.

Внешние налоговые угрозы связаны с ростом налогового бремени, который увеличивает налоговую базу; начислением и уплатой штрафных санкций и судебных издержек; изменением порядка определения налоговой базы [166].

При ведении налогового учета выделение точек контроля связано с возможностью возникновения объективного и субъективного искажения при обработке первичных документов, лежащих в основе формирования показателей регистров налогового учета; при расчетах налоговой базы; в процессе минимизации налоговых баз.

Изучив подходы к выделению фактов-сделок, фактов-событий, фактов-операций в экономической литературе, представим в систематизированном виде экономическую природу факта хозяйственной жизни в разных учетных системах (рис.2).

## Аналитические показатели возникновения угроз деятельности субъекта строительного бизнеса

Кроме рекомендованного нами абсолютного показателя «Финансовый результат по строительной организации в целом» важное значение имеет расчет относительного показателя: прибыль в расчете на 1 рубль выполненных строительно-монтажных работ (СМР) по конкретному договору (формула 10): Прибна1руб П1/СМР1 (10) где Приб на 1 руб. - прибыль на 1 рубль выполненных СМР по i-тому договору на строительство; ПІ - прибыль по i-му договору строительства в целом; СМРІ - себестоимость строительно-монтажных работ по i-му договору на строительство. При этом для строительных организаций, использующих ПБУ 2/2008, важно видоизменить предложенный к расчету показатель «Прибыль в расчете на 1 рубль выполненных строительно-монтажных работ по конкретному договору», исходя из условий, что в случае, если по договору предполагается выполнение СМР по нескольким объектам, то в этом случае необходимо делать расчет этого показателя не по одному договору, а по всем выполняемым объектам. Отсюда предлагаем следующую формулу расчета (формула 11): Приб на1 руб. = IWICMPi (11) где Приб на 1 руб. - прибыль на 1 рубль выполненных СМР по i-тому договору на строительство; ТІ i - сумма полученной прибыли по всем заключенным договорам на строительство; ]СМРІ - сумма себестоимости строительно-монтажных работ по всем заключенным договорам на строительство.

Необходимо отметить, что в строительстве на расчет суммы прибыли влияют существенные суммы косвенных расходов, которые распределяются, как показали исследования, на основе разных баз, приводящих к искажению учетных данных. Поэтому предлагаем в целях обеспечения экономической безопасности через получение более достоверной аналитической информации о сумме прибыли делать расчет прибыли в расчете на 1 рубль прямых расходов по объекту (формула 12): Прибн руб ПДІЗ! (12) где Приб на 1 руб. - прибыль на 1 рубль прямых затрат по i-тому объекту строительства; П1 - прибыль по i-му объекту строительства; ПЗ1 - прямые затраты, понесенные по i-му объекту строительства. Расчет показателей, характеризующих эффективность учетно-аналитических работ по ведению налогового учета, как показали исследования, зависит от отсутствия фактов: - взыскания недоимок по налогу, т.е. когда в бесспорном порядке списываются денежные средства, находящиеся на счетах в банке, за исключением случаев, когда обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым органом юридической квалификации сделок, заключенных налогоплательщиком с третьими лицами, либо юридической квалификации статуса и характера деятельности налогоплательщика; - начислений пеней за просрочку в уплате налогов в размере 1 /300 ставки рефинансирования Банка России за каждый день просрочки; - начислений штрафов в размере 20% от неуплаченной суммы налога в результате занижения налоговой базы или иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия); и в размере 40% в случае умышленного занижения налоговой базы.

Показатель, характеризующий эффективность осуществления учетно-аналитических работ по ведению налогового учета, рекомендуем рассчитывать путем деления экономической выгоды от мероприятий по минимизации налоговых баз с учетом ожидаемых штрафных санкций на сумму налогов, начисляемых в базисном периоде, то есть до расчетов по минимизации налоговых баз. Для этого предлагаем применять следующий порядок расчета (формула 13): Э = (((Рндп- Рнпп)/(1+1)г)- Сд х Ршс)/ Рндп (13) где Э - показатель эффективности учетно-аналитических работ по ведению налогового учета; Рнпп - величина расходов на оплату налогов за налоговый период после расчетов по минимизации налоговой базы по конкретному налогу; Рндп - величина расходов на оплату налогов за налоговый период до расчетов по минимизации налоговой базы по конкретному налогу; i - норма дисконта; Сд - процент судебных дел, решенных не в пользу строительной организации; Ршс - сумма расходов на оплату ожидаемых штрафных санкций в случае принятия судебного решения не в пользу налогоплательщика. При этом процент судебных дел, решенных не в пользу строительной организации, предлагаем рассчитывать на основе статистических данных по результатам арбитражной практики разрешения налоговых споров в регионе деятельности строительной организации, используя результаты правоприменительной практики налогового законодательства, по формуле 14: CA = Ny/N 100 (14) где Сд - процент судебных дел, решенных не в пользу строительной организации, N - общее количество судебных дел, связанных с расчетом налоговой базы строительной организации;

Ny - количество судебных дел, решенных не в пользу строительной организации. Рекомендованные нами показатели экономической безопасности выполняемых учетно-аналитических работ представлены в таблице 15.

## Методика финансового учета оценочных резервов на ожидаемые убытки по договору подряда в системе экономической безопасности субъекта строительного бизнеса

Так, что касается возникновения угрозы при проведении учетной работы по определению достоверности стоимостного измерения суммы расходов, то она обусловлена, прежде всего, противоречием норм п. 23 и п. 24 исследуемого ПБУ 2/2008. Как известно, термин «достоверность» согласно п. 6 Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) представлен в отношении бухгалтерской отчетности, которая считается достоверной при условии ее составления в соответствии с нормами соответствующих регулирующих учет нормативно-правовых актов. Следует отметить, что правила определения достоверности связаны с установлением истинности или ложности тех или иных профессиональных бухгалтерских утверждений, что приводит к необходимости проведения микронаучных исследований самим бухгалтером, для чего следует придерживаться выполнение двух критериев, введенных КПоппером: верификации и фальсификации [193, С. 54].

Рассмотрение понятия «верификация» показало, что его экономическое содержание раскрывается как практика - критерий истины, т.е. если теория подтверждается на практике, то она является верной. Тем не менее, любая теория бухгалтерского учета не может объяснить все возникающие и прекращающиеся факты хозяйственной жизни, что требует выполнение второго критерия -фальсификации.

Что касается раскрытия понятия «фальсификация», то оно представляет собой нарушение требования верности, правдивости баланса; становясь неверным, баланс представляет искажение, подделку, фальсификацию настоящего правильного баланса, малоценный его суррогат. Поэтому отклонения от правил нормативно-правовых актов должно рассматриваться как фальсификация, несмотря на то, что с позиций пользователя она составлена точно и объективно [67].

Следует отметить, что достоверность признаваемой в отечественном учете информации об объектах учета обеспечивается соответствием требованиям нормативно-правовых актов, что обеспечивается путем их первичного наблюдения, инвентаризации, стоимостного измерения.

От качества проведения первичного наблюдения, представляющего целенаправленное восприятие фактов хозяйственной жизни, зависят полнота и достоверность учетной информации. Процесс первичного наблюдения можно представить следующим образом (рис. 7).

По результатам первичного наблюдения составляется документ, в котором с одной стороны, отражается экономическая информация путем группировки и обобщения цифровых показателей фактов хозяйственной жизни и, с другой стороны, юридическая информация путем оформления в установленном порядке совершенного факта. При этом первичные бухгалтерские документы, составленные в момент совершения фактов хозяйственной жизни или непосредственно после их завершения и являющиеся первым свидетельством их совершения, необходимы для: - обоснования учетных записей; - передачи указаний от распорядителей до исполнителей; - контроля за правильностью совершенных фактов хозяйственной жизни; - фиксации причин хозяйственных нарушений, имеющих место в предпринимательской деятельности.

По мнению А.П. Рудановского баланс может и должен считаться верным, если записи главной книги подтверждены соответствующими документами [92, С. 12]. Регистрация фактов хозяйственной жизни должна быть своевременной, чтобы предотвратить случайные и неслучайные отклонения от истины. При несоответствии заполненных реквизитов первичного бухгалтерского документа фактическим совершенным фактам хозяйственной жизни нарушается правило достоверности формируемой информации.

Что касается инвентаризации, то в процессе ее проведения документально подтверждаются наличие, техническое состояние и правильность стоимостного измерения объектов учета, которое устанавливается с помощью их визуального изучения путем осмотра, обмера, взвешивания и пересчета.

Достоверность бухгалтерской информации достигается также с помощью правильного стоимостного измерения объектов учета (Приложение Р), в основу которого положены реальные затраты в денежном выражении. Из требования достоверности вытекают следующие качественные характеристики информации, содержащейся в отчетности: понятность, уместность (значимость), надежность и нейтральность [92, С. 10-15]. Проведенные исследования в первой главе по вопросу влияния учетных принципов на обеспечение экономической безопасности субъекта бизнеса позволяют установить, что элемент принципа осмотрительности - нейтральность идентичен аналогичной качественной характеристике отчетности и предполагает представление информации, исключающей предопределенность результатов в процессе принятия пользователями управленческий решений.

Таким образом, можно утверждать, что в экономической литературе предлагается выделять два подхода к пониманию достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности: - нормативно-правовой, когда бухгалтерская отчетность считается достоверной, если она составлена в соответствии с предписаниями нормативных документов по бухгалтерскому учету [189, С. 193]; - профессиональный, когда бухгалтерская отчетность считается достоверной, если реализуется профессиональное бухгалтерское суждение [189, С. 195]. Использование того или иного подхода влияет на величину ожидаемого убытка. Изучение норм ПБУ 2/2008 и МСФО 11 по отражению ожидаемых убытков показало, что определение данных убытков осуществляется путем сопоставления суммы выручки с документально подтвержденными расходами. На конкретном цифровом материале одного из договоров на ремонт части мостового перехода через р. Волга по исследуемому Филиалу ПАО «Волгомост» Мостоотряд № 8 нами сделан расчет ожидаемых убытков согласно ПБУ 2/2008, который представлен в таблице 24.

В таблице 24 представлен расчет ожидаемых убытков согласно ПБУ 2/2008, который заключается в сопоставлении суммы выручки с документально подтвержденными расходами. Как видно на отчетную дату имеют место расходы, которые не предусмотрены ранее условиями договора, по которым была предъявлена претензия и возникла неопределенность в их получении. Это и есть ожидаемый убыток по договору строительного подряда в целом, выявленный в отчетном периоде, когда финансовый результат по договору в целом невозможно достоверно определить на отчетную дату.

Как видно из таблицы 24 (вариант 1) в отчетном периоде были произведены расходы на сумму 250 тысяч рублей, при этом был получен доход, состоящий из выручки и подтвержденных заказчиком поощрительных выплат в размере 440 тысяч рублей. Таким образом, финансовый результат в виде прибыли за первый отчетный период составил 190 тысяч. Во втором отчетном периоде наблюдается не подтверждение заказчиком расходов на сумму поощрительной выплаты, что приводит к возникновению неопределенности и требует профессионального суждения в части признания их в составе доходов либо не признания. Таким образом, понесенные расходы за второй отчетный период составили 650 тысяч рублей с учетом первого отчетного периода, доход - 550 тысяч рублей. В конце отчетного периода прогнозируется убыток в сумме 190 тысяч рублей. Представленный расчет демонстрирует методику по ПБУ 2/2008 и МСФО 11, то есть нормативно-правовой подход.

## Налоговый учет в системе мер обеспечения экономической безопасности

Устранение угроз в налоговом учете строительных организаций, которые возникают при формировании налоговых баз по налогам, связано, прежде всего, с соблюдением норм налогового законодательства. Однако, как известно, многие нормы налогового кодекса неоднозначны, что приводит к необходимости поиска оптимизации налогообложения путем применения различных налоговых схем, использование которых может привести к возникновению угроз стабильному функционированию экономического субъекта. Наиболее широко применяются налоговые схемы в отношении оптимизации налоговой базы по налогу на прибыль.

Оптимизация налоговой базы по налогу на прибыль связана, как правило, с множеством вариантов при определении не только величины сумм расходов и доходов, но и моментов их признания в налоговом учете.

При этом проведенные исследования расходов, входящих в налоговую базу по налогу на прибыль, показали, что чаще всего налоговые схемы связаны с изменением порядка: - расчета сумм амортизационных отчислений; - нормирования расходов; - распределения доходов и расходов по периодам; - создания резервов.

Что касается расчета сумм амортизационных отчислений, то, как показали результаты исследования судебных споров по признанию в налоговом учете расходов при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, наибольший процент этих споров (13,8% в 2013 году по всем округам ФАС (Приложение АС)) занимают вопросы исчисления амортизации, которые связаны с определением амортизируемой стоимости основного средства, пересмотром срока полезного использования и выбора метода амортизации в налоговом учете.

Одной из угроз ведения учетных работ при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль, как показали исследования, является уменьшение на практике капитализируемых затрат за счет процедуры разделения сложного объекта основных средств. Данный способ по шкале оценки безопасности применяемых налоговых схем можно оценить как средний уровень безопасности. Это объясняется тем, что имеет место две противоречивые позиции Минфина России. Так, разрешение деления объекта на части подтверждается функциональным назначением отдельных частей и возможность их использования в различной комплектации [29, 44, 51], что позволит из-за низкой первоначальной стоимости согласно нормам НК РФ или небольшого срока полезного использования признавать их расходами, подлежащими списанию единовременно. Другая позиция министерства [35] объясняется тем, что НК РФ не предусматривают такой категории движения основных средств, как «разукрупнение» объекта, а также разделение инвентарного объекта на несколько инвентарных номеров, а также объединение нескольких инвентарных номеров в один инвентарный объект не предусмотрены Общероссийским классификатором основных фондов.

Формируя первоначальную стоимость основного средства при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль, возможно исключение части расходов, связанных с его приобретением, а именно: таможенные пошлины, комиссионное вознаграждение, консультационные услуги, платежи за регистрацию прав на недвижимое имущество, в целях снижения амортизируемой стоимости этих объектов. В этом случае, с одной стороны, эти затраты экономический субъект согласно нормам главы 25 НК РФ вправе самостоятельно признать прочими расходами и уменьшить налоговую базу по налогу на прибыль единовременно, а не погашать их стоимость путем начисления амортизации. Однако, с другой стороны эти расходы как сопутствующие при приобретении основных средств согласно пункту 1 статьи 257 НК РФ подлежат включению в первоначальную стоимость основных средств, что подтверждается позицией Министерства финансов Российской Федерации [37,38,41]. Такой двойной подход снижает безопасность ведения налогового учета до возникновения угрозы. Тем не менее, данный вариант отражения таких расходов рекомендуем закрепить в учетной политике для целей налогообложения, где предусмотреть порядок налогового учета этих расходов как сопутствующих. Кроме того, безопасность применения данного варианта налогового учета обусловливаются датой оформления актов приемки объектов основных средств к учету и введения их в эксплуатацию, что позволит подтвердить правильность не включения сопутствующих расходов в первоначальную стоимость основных средств, которые осуществлены после подписания актов, что практически исключает возникновение угрозы.

При самостоятельном определении срока полезного использования существуют разные уровни безопасности экономического субъекта. В случае наличия у объекта технических условий срок полезного использования устанавливается в соответствии с нормами НК РФ, что устраняет возникновение угроз. Однако в случае создания объекта или приобретения уникальных основных средств срок полезного использования должен определяться самостоятельно экономическим субъектом, поэтому возникает угроза в искажении устанавливаемого срока. Тем не менее, наличие судебного решения о признании установленного экономическим субъектом срока полезного использования уникального объекта основных средств позволяет его признать безопасным.

К возникновению угроз в налоговом учете и, кроме того, снижению рейтинга безопасности применяемых налоговых схем, приводит возможность применения амортизационной премии. Изучение динамики судебных споров по амортизационной премии (Приложение АС), показало их увеличение, начиная с 2008 года, который в 2013 году достиг 1,13%, что свидетельствует о необходимости применения мер предосторожностей в использовании амортизационной премии при консервации объекта, объектов, полученных в качестве взноса в уставный капитал, и объектам, которые находятся в процессе государственной регистрации. Возникновение угроз обусловлено разной позицией ФНС России, Минфина России и арбитражных судов по этим вопросам.

Так, достаточно часто, особенно в современных условиях, объекты основных средств консервируются из-за отсутствия финансирования, в результате возникает спорный момент в возможности применения амортизационной премии после расконсервации объекта. С одной стороны, налоговые органы, апеллируя нормами главы 25 НК РФ, оспаривают возможность применения этой премии при консервации объекта, а с другой стороны арбитражные суды [31] и Минфин России [39] указывают на наличие права по применению этой амортизационной премии. В результате считаем, что данный элемент налоговой схемы может быть признан как безопасный без возникновения угроз.

Другая ситуация, связанная с использованием амортизационной премии по объектам, полученным в качестве взноса в уставный капитал, однозначно приводит к возникновению угроз в налоговом учете, поскольку имеется официальная позиция Минфина России [40] и арбитражных судов [33, 34] о невозможности применения этой премии из-за отсутствия расходов на приобретение такого основного средства.

Что касается использования амортизационной премии по основному средству, право собственности на которое подлежит государственной регистрации, то в этом случае, по мнению ФНС России, до момента регистрации права собственности на объект экономический субъект не имеет права на использование премии. Однако арбитражные суды [23] по данному вопросу считают возможным использования премии, обосновывая это тем, что амортизация по объекту начисляется с 1 -го числа месяца, следующего за месяцем ввода в эксплуатацию вне зависимости от факта подачи документов на государственную регистрацию прав на объект. В связи с этим данная налоговая схема приводит к возникновению штрафных санкций.