Методология и учетно-аналитическое обеспечение управления прибылью и налоговыми рисками строительных организаций

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.10, 08.00.12, доктор экономических наук Каратаева, Галина Евгеньевна

**Год:**

2009

**Автор научной работы:**

Каратаева, Галина Евгеньевна

**Ученая cтепень:**

доктор экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Йошкар-Ола

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.10, 08.00.12

**Специальность:**

Финансы, денежное обращение и кредит

**Количество cтраниц:**

394

## Оглавление диссертации доктор экономических наук Каратаева, Галина Евгеньевна

Введение

1. Теоретические основы и логическое содержание категории "прибыль" как объекта учета

1.1. Теоретико-методологический генезис сущности и содержания категории "прибыль"

1.2. Развитие теории бухгалтерской прибыли в контексте требований международных стандартов учета и финансовой отчетности

1.3. Формирование прибыли от продаж инвестиционно-строительной деятельности

2. Методология и методика бухгалтерского и интегрированного управленческого учета прибыли строительных организаций

2.1. Методические подходы к учету финансовых результатов деятельности строительных организаций с позиции международных и российских учетных стандартов

2.2. Методика формирования и учета доходов и расходов инвестиционно-строительной деятельности организаций

2.3. Концепция интегрированного управленческого учета прибыли строительных организаций и ее организация в условиях бухгалтерских рисков

3. Развитие теории налогообложения прибыли и налоговых рисков

3.1. Генезис теории налогообложения прибыли

3.2. Правовые и методические особенности учета налоговой прибыли

3.3. Налоговые риски в системе управления прибылью

4. Методология и организация управления прибылью и налоговыми рисками строительных организаций

4.1. Влияние налоговой нагрузки на финансовые результаты деятельности строительных организаций

4.2. Концепция налогового ценообразования

4.3. Мониторинг управления налоговой прибылью строительных организаций

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Методология и учетно-аналитическое обеспечение управления прибылью и налоговыми рисками строительных организаций"

Актуальность темы исследования определяется необходимостью развития теорий и методологического инструментария учета и налогообложения важнейшей категории "прибыль", которая выступает не только в качестве экономического показателя, но и является объектом учета и налогообложения. В условиях рынка, жесткой конкуренции, порожденной финансовым кризисом, прибыль выступает источником жизнедеятельности организаций, за счет которого осуществляется финансирование их текущей (операционной), финансовой и инвестиционной деятельности.

Исторически категория "прибыль" связана с категорией "капитал". Рассматривая классические подходы к капиталу, следует выделить важнейшие задачи, стоящие перед государством и хозяйствующими субъектами, решение которых позволяет наращивать доходную часть капитала — прибыль, развивать бизнес, укреплять экономический и налоговый потенциал субъекта и, как следствие, государства. Приращениекапитала и прибыли способствует росту налоговой базы и увеличению поступающих в бюджет налоговых платежей. Эта выгодная с макроэкономических и микроэкономических позиций проблема имеет множество теоретических и методических направлений, не обеспеченных в достаточной степени для реализации их на практике разработками в области учета и отчетности, анализа влияния рисков на величину капитала и прибыли.

Рыночные механизмы, формирующие условия и среду, в которой развивается хозяйствующий субъект, взаимодействуют между собой и, тем самым, способствуют появлению разного рода предпринимательских рисков. Конечно, из всей совокупности рисков, учетно-аналитической информации в большей степени свойственны налоговые риски. От уровня налоговой нагрузки организации во многом зависит ее финансовое положение, а размер прибыли, оставшейся после налогообложения, должен быть достаточным для инвестирования всех видов деятельности. Это особенно актуально для организаций, осуществляющих инвестиционно-строительную деятельность. Объем строительных работ, выполненных организациями различных форм собственности Тюменской области, вырос от 121,9 млрд. руб. в 2002 году до 441,5 млрд. руб. в 2008 году. Положительная динамика роста объема строительных работ свойственна организациям исследуемого Ханты-Мансийского автономного округа — Югра Тюменской области (табл. 1).

Таблица 1

Объем работ, выполненных по виду экономической деятельности "строительство" (млрд. руб., в фактически действовавших ценах)

2002 2003 2004 2005 2006 2007 2008

Российская Федерация, всего 830,9 1042,7 1313,6 1754,4 2350,8 3293,3 4528,1 в том числе Уральский федеральный округ 155,6 196,5 207,0 245,8 305,8 567,2 635,3 в том числе Тюменская область 121,9 154,5 154,3 172,0 210,0 397,7 441,5 в том числе Ханты-Мансийский автономный округ - Югра 53,5 63,7 55,3 71,6 91,8 156,2 177,7

Среди факторов, ограничивающих деловую активность строительных организаций, следует выделить фактор "высокий уровень налогов", который в 2007 году составил 42% среди всех прочих факторов: неплатежеспособности заказчиков, высокой стоимости материалов, недостатка заказов на работы, конкуренции со стороны других строительных организаций, недостатка квалифицированных рабочих, нехватки и изношенности машин и механизмов, высокого процента коммерческого кредита.

2008 год, характеризующийся финансовым кризисом, усугубил ситуацию по неплатежеспособным строительным организациям - сумма убытка по строительной отрасли российских организаций возросла в 2008 году в 2,2 раза по сравнению с предыдущим годом. Поэтому задача эффективности управления инвестиционно-строительной деятельностью, прибылью и рисками стала особенно острой.

Экономические и бухгалтерские подходы к содержанию категории "прибыль", явились основой для развития многочисленных теоретических направлений прибыли и различных методик ее определения. Различия, которые можно встретить в экономической литературе, касаются не только определений, но и содержания понятий, данных экономической, бухгалтерской (балансовой), налоговой прибыли, алгоритмов ихисчисления, критериев классификации, отношения к другим ключевым показателям экономического развития организаций, например, к капиталу.

Классическая финансовая концепция капитала, которая нашла отражение в международных стандартах финансовой отчетности (МСФО), как одна из основополагающих концепций, раскрывает взаимосвязь капитала с денежными потоками. В свою очередь, чистый денежный поток отражает показатель прибыли, полученной организацией по результатам своей деятельности в отчетном периоде. Эта взаимосвязь особенно важна для обоснования новых направлений теорий бухгалтерского учета, предметом которого в настоящее время современные ученые признают "капитал", "движение капитала".

Новое видение бухгалтерского учета и трансформация бухгалтерских и налоговых категорий, объясняющих содержание прибыли, дополняется и взаимообусловлено различиями бухгалтерской прибыли с налоговой. Методической и правовой обеспеченности отражения в отчетности этих различий, их причин, природы, влияния рисков, - в отечественной науке недостаточно для того, чтобы удовлетворить потребности не только управления организациями, но и всех заинтересованных пользователей бухгалтерской, финансовой и налоговой отчетности.

Организации с крупным бизнесом, признанные крупнейшими и основными налогоплательщиками, играют ключевую роль в экономическом развитии государства и его регионов. Отраслевая специфика организаций тюменского региона позволяет выделить таких налогоплательщиков не только в нефтегазовом секторе, но и в строительстве. Проблемы управления прибылью таких организаций решаются благодаря эффективно организованному информационному ресурсу управления, который формируется в системном бухгалтерском, управленческом и налоговом учете. Дополняют информационную систему данные внутреннего контроля, анализа и планирования. Большая часть таких данных в своем формировании отличается взаимосвязью, а сами области управления — взаимозависимостью и взаимообусловленностью.Синергетический эффект, полученный в результате формирования и интерпретации данных информационной системы управления прибылью, является главнейшим фактором развития теоретических и методических основ учета и налогообложения прибыли, которое рассматривается в работе на примере организаций строительной отрасли Ханты-Мансийского автономного округа - Югры (ХМАО-Югры) Тюменской области.

Крупные организации строительной отрасли, заинтересованные в серьезных инвестициях, для повышения своей инвестиционной привлекательности, формируют отчетность по требованиям международных стандартов. Этот вопрос для управления прибылью тоже является значимым, поскольку при трансформации российской бухгалтерской отчетности в формат, составленный по требованиям МСФО, возникают различия в содержаниях показателей отчетности, влияющие на показатель прибыли. Для обоснования таких различий и правильного отражения в отчетности причин их появления, оценки последствий возникающих при этом рисков, необходимо также развитие методологического инструментария, включая отраслевые методические разработки.

Значимой проблемой для развития теории учета и налогообложения прибыли является институциональный подход, позволяющий выделить отдельные концептуальные положения прибыли, акцентирующие внимание на роли социальных институтов в экономическом развитии хозяйствующего субъекта. Эта проблема требует глубокого изучения применительно не столько к организациям отдельной отрасли, сколько к методологии учета и налогообложения прибыли.

Налогообложение прибыли, в свою очередь, развивающееся под воздействием налоговой политики государства, совершенствуется в сочетании с обложением другими налогами, что приводит к структурным изменениям налогов, аформирующих доходную часть бюджета. Эффективная налоговая политика, нацеленная на достижение компромисса между реализацией принципов эффективности и справедливости вналогообложении, привела в настоящее время к изменениям, вносимым в режим применения налога прибыль организаций, в результате которого уже в 2007 году налогоплательщики уменьшили налоговую базу в полном размере на сумму убытков, полученных ими в предыдущем году, что сократила федеральный бюджет на 11,3 млрд. рублей, а территориальных - на 30,4 млрд. рублей1. Поэтому политика в отношении налогообложения прибыли рассматривается в настоящем исследовании как система сложившихся условий для повышения эффективности управления прибылью в организациях — налогоплательщиках. Надо отметить, что заинтересованности в укреплении и развитии налоговой базы для исчисления налога на прибыль у организаций в настоящее время нет. Это является следствием слабого налогового менеджмента или его отсутствием в организациях. Развитие функций налогового менеджмента - планирования, контроля, анализа налогообложения, налоговой нагрузки позволит не только повысить заинтересованность менеджеров организаций в налоговой информации, но и обезопасить бизнес от последствий налоговых рисков. Организацию эффективного налогового менеджмента, создание его методической и организационной базы следует рассматривать во взаимосвязи с налоговым мониторингом, что не находит пока достаточного освещения в специальной литературе и не обеспечено методически.

Степень разработанности проблемы. Мировой опыт в области использования категории "прибыль" накоплен в достаточно широком диапазоне изучения проблем экономики, бухгалтерского учета, контроля, анализа, налогообложения и т.д. В российской учетной науке изученность категории "прибыль" характеризуется трудами Н.А.Блатова, Р.Я.Вейцмана, Ф.В.Езерского, А.М.Галагана, Н.А.Кипарисова, М.И.Кутера, В.Ф.Палия, А.П.Рудановского, Э.К.Гильде, В.Д.Соколова, Я.В.Соколова, А.С.Наринского и др. В большей степени показатель прибыли находил свое отражение в научных публикациях, посвященных анализу хозяйственной деятельности промышленных предпри

1 Предварительные показатели сценарных условий, представленных Минэконом развития России. ятий, С.Б.Барнгольц, М.В.Мельник, С.К.Татура, А.Д.Шеремета и др. Современные подходы к анализу, используемому в системе менеджмента в рыночной экономике, повлиявшие на развитие различных научных положений финансового анализа, системного анализа, инвестиционного анализа, управленческого и стратегического учета и др., являются доказательством того, что управление прибылью должно рассматриваться с позиции учетно-аналитической интерпретации показателей различных видов деятельности в отчетности. Большие наработки в этой области можно отметить в трудах В.И.Бариленко, С.А.Бороненковой, М.А.Вахрушиной, И.Н.Дрогобыцкого, Б.Т.Жарылгасовой, Д.А.Ендовицкого, О.В.Ефимовой, В.Б.Ивашкевича, В.В.Ковалева, В.Н.Нестерова, В.Д.Новодворского, С.В.Панковой, В.Л.Поздеева, Л.В.Поповой, Г.В.Савицкой, А.Е.Суглобова, В.П.Фомина, Г.Р.Хамидуллиной и многих других.

Отдельные теоретические и методологические подходы к формированию прибыли в организациях различных отраслей и секторов экономики рассматривались в работах А.Д.Арзамасцева, М.М.Ахмадеевой, В.А.Бабина, Е.А.Еленевской, Л.М.Чернякевич и многих других. Вопросы налогообложения прибыли в современной экономической литературе рассматриваются достаточно часто. Исторической основой для развития налоговых подходов справедливо считаются классические работы Ф.Кенэ, А.Смита, Д.Рикардо, Дж. Кейнса, А.Вагнера, Дж.Милля, Ж.Ж.Руссо, Э.Селигмана, Ж.Сисмонди, Н.И.Тургенева, С.Ю.Витте, И.И.Янжула, а также работы отечественных ученых Л.И.Гончаренко, А.А.Исаева, В.Г.Князева, И.А.Майбурова, О.А.Мироновой, Л.П.Павловой, В.Г.Панскова, В.И.Радионовой, А.А.Соколова, С.Д.Шаталова, Ф.Ф.Ханафеева, Д.Г.Черника и других.

Институциональные теории и теории рисков, на основании которых строятся подходы ученых к объяснению влияния факторов на экономическое развитие в целом, и отдельные показатели деятельности субъектов, в частности, рассмотрены в работах В.Н.Вяткина, А.Олейника, Р.Нуреева, А.Ю.Грибова, Г.В.Савицкой, А.Е.Шевелева, Е.В.Шевелевой, А.С.Шапкина,

В.А.Чернова, Н.В.Хохлова и многих других.

Вместе с тем в отечественной науке до настоящего времени отсутствуют исследования, комплексно охватывающие теоретико-методологические проблемы учета и налогообложения прибыли в условиях динамичности процессов развития рыночной экономики и рисков. Особенно можно выделить вопросы концепции учета и налогообложения прибыли во взаимосвязи с финансовыми рисками, методологические подходы к учету результатов деятельности строительных организаций и отражения их в отчетности с учетом влияния последствий рисков. Требует уточнения понятийный аппарат, используемый в системе налогообложения и налогового контроля прибыли. Чтобы выполнить вышеизложенное, необходима определенная гипотеза.

Рабочая гипотеза. В качестве рабочей гипотезы выдвинуто предположение, что в современной экономике, сопровождающейся трансформационными, инновационными процессами, одновременно переживающей кризисные явления, действующие организации инвестиционно-строительного комплекса в большей степени, чем в предшествующие периоды, испытывают потребность в управлении прибылью, ее бухгалтерской и налоговой величиной. Во многом такая необходимость обусловлена существенностью влияния налоговой нагрузкой на финансовые результаты деятельности организаций строительной отрасли. Существующая неопределенность российской законодательно-нормативной базы в сочетании с требованием международных стандартов финансовой отчетности может негативно сказаться на результатах деятельности в отсутствии механизма управления налоговыми рисками.

Актуальность и отсутствие комплексного подхода к методологии учета и налогообложения прибыли предопределили выбор темы исследования, его цель и задачи.

Цель и задачи исследования. Цель исследования заключается в разработке методологии учетно-аналитического обеспечения управления прибылью и концепции управления налоговыми рисками строительных организаций, как одного из важнейших сегментов рынка.

В соответствии с поставленной целью в диссертации выделены четыре системных задачи, каждая из которых потребовала решения блока соподчиненных задач.

Первая системная задача — разработать концепцию прибыли, отражающую развитие методологических подходов к прибыли как к объекту учета:

- проанализировать генезис теорий прибыли, обосновать сущность и раскрыть содержание категории "прибыль" на основе исторического экономического, бухгалтерского и налогового подходов;

- обосновать с позиции требований международных стандартов учета и финансовой отчетности взаимосвязь теорий прибыли и концепций капитала;

- обосновать методологический инструментарий формирования прибыли от продаж инвестиционно-строительной продукции и разработать подходы к отражению этой информации в системе отчетности.

Вторая системная задача — развить методологию и разработать методику бухгалтерского и интегрированного управленческого учета прибыли строительных организаций:

- проанализировать методологические подходы к учету прибыли от продаж строительных организаций, заложенные в МСФО и российских ПБУ;

- разработать методику формирования и учета доходов и расходов инвестиционно-строительной деятельности организаций, отвечающую требованиям международных стандартов и современным рыночным условиям;

- разработать концепцию интегрированного управленческого учета прибыли строительных организаций в условиях бухгалтерских рисков.

Третья системная задача — разработать методологические основы налогообложения прибыли строительных организаций и налоговых рисков:

- обосновать направления и факторы развития налоговых теорий и современных концепций налогообложения прибыли;

- теоретически обосновать методические и правовые аспекты налогообложения прибыли строительных организаций в современных условиях;

- выявить особенности влияния налоговых рисков на прибыль, определить их место в системе управления прибылью.

Четвертая системная задача — обосновать методологические подходы к управлению прибылью и налоговыми рисками в строительных организациях на основе его информационно-методического обеспечения и организации налогового мониторинга:

- разработать комплексную методику определения влияния налоговой нагрузки на финансовые результаты деятельности строительных организаций;

- разработать концепцию налогового ценообразования, позволяющую использовать инновационные подходы к оценке ресурсов и налогового потенциала организации;

- разработать организационные и методические основы налогового мониторинга для информационного управления прибылью.

Область проведенного исследования. Содержание работы отвечает обозначенным в паспорте специальностей ВАК областям исследования:

08.00.10 "Финансы, денежное обращение и кредит": п. 2.9. "Концептуальные основы, приоритеты налоговой политики и основные направления реформирования современной российской налоговой системы"; п. 2.10. "Исследование зависимости между ценой и налогообложением", 3.6. "Проблемы управления финансовыми рисками", п. 7.5. "Развитие методов оценки рисков и их влияния на рыночную стоимость";

08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика": п. 1.3 "Методология учета, контроля и анализа финансовых результатов", п. 1.4. "Методологические основы и целевые установки бухгалтерского учета и экономического анализа", п. 1.7. "Адаптация различных систем бухгалтерского учета, их соответствие международным стандартам", п. 1.8. "Бухгалтерский учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей", п. 1.10

Особенности формирования бухгалтерской и статистической отчетности по отраслям, территориям и другим сегментам хозяйственной деятельности".

Предметом исследования диссертации явились теоретико-методологические проблемы учета и налогообложения прибыли, методическое и организационное обеспечение управления прибылью и налоговыми рисками.

Объектом исследования выбраны системы учета и налогообложения прибыли, а также механизм управления прибылью и налоговыми рисками строительных организаций Ханты-Мансийского автономного округа — Югры.

Теоретической и методологической основой исследования послужили классические экономические, балансовые и налоговые теории; труды отечественных и зарубежных ученых, освещающих проблемы развития бухгалтерского и налогового учета прибыли, налоговой нагрузки и налоговых рисков, влияющих на результаты деятельности организаций. Методологической основой работы послужили концепции прибыли, налоговых рисков, использованные для обеспечения информативности управленческих задач в области управления бухгалтерской и налоговой прибылью.

В процессе исследования были использованы законодательные акты и иные нормативе документы, обеспечивающие реализацию учетной и налоговой политики в сфере управления прибылью; судебная практика решения налоговых споров; информационные источники строительных организаций; материалы налоговых органов, их отчетность.

В ходе исследования применялся научный аппарат экономической теории, теории рисков, теории бухгалтерского учета, теории балансоведения, теорий налогов, экономического анализа, финансовой и налоговой отчетности. Методика исследования основана на изучении и обобщении накопленных знаний и опыта в отечественной и зарубежной теории и практике, на оценке зарубежной и отечественной учетныхсистем, выполнении расчетно-аналитических работ на основе реальных данных и широком применении статистического и математического инструментария, прикладных компьютерных программ.

Научная новизна исследования состоит в теоретическом обосновании и разработке методологических основ и методических решений учетно-аналитического обеспечения управления прибылью; в постановке и решении приоритетных методологических направлений в области снижения влияния налоговых рисков на финансовые результаты деятельности строительных организаций.

В работе получены следующие основные научные результаты, отражающие научную новизну исследования: по специальности 08.00.12 ~ "Бухгалтерскийучет, статистика": Разработана концепция прибыли, отражающая развитие теоретических и методических основ прибыли как объекта учета:

- на основе генезиса концепций прибыли различных научных школ обоснована ее экономическая и бухгалтерская сущность, раскрыто содержание категории "прибыль", дан анализ исторического развития методологических основ учета прибыли;

- уточнены критерии классификации прибыли, разработана новая классификация и обосновано ее применение в различных учетных системах для обоснования прибыли как объекта учета;

- с позиции требований международных стандартов учета и финансовой отчетности обоснована взаимозависимость и трансформация категорий: прибыль — финансовый результат и прибыль — капитал;

- разработаны методологические подходы к формированию прибыли от продаж инвестиционно-строительной продукции и отражению этой информации в системе отчетности организации.

Раскрыты методологические основы и разработана комплексная методика бухгалтерского и интегрированного управленческого учета прибыли строительных организаций:

- выполнен сравнительный анализ методологических подходов к учету прибыли от продаж строительных организаций, заложенных в МСФО и российских ПБУ;

- разработана методика формирования и учета доходов и расходов инвестиционно-строительной деятельности организаций, отвечающая требованиям международных стандартов и современным рыночным условиям;

- разработана концепция интегрированного управленческого учета прибыли строительных организаций и обосновано ее применение в условиях бухгалтерских рисков. по специальности 08.00.10 — "Финаисы, денежное обращение и кредит ":

Разработаны методологические подходы к налогообложению прибыли строительных организаций, формируемой в условиях налоговых рисков:

- дан исторический анализ развития налоговых теорий и концепций налогообложения прибыли;

- обоснованы методические и правовые аспекты налогообложения прибыли строительных организаций в современных условиях;

- методологически обоснованы подходы к налогообложению прибыли от продаж инвестиционно-строительной продукции, признанию выручки и затрат для целей налогообложения и разработан механизм выявления налоговых рисков;

- определены критерии систематизации информации о налоговых рисках, их влияния на прибыль, для отражения в отчетности строительных организаций и повышения информативности управленческих решений.

Разработаны методологические подходы и элементы организации управления прибылью и налоговыми рисками в системе налогового менеджмента строительных организаций:

- разработана комплексная методика определения влияния налоговой нагрузки на финансовые результаты деятельности строительных организаций, содержащая в основе модель налогового поля, отражающая основные фазы инвестиционно-строительной деятельности;

- на основе институциональной теории и характеристики категории "стоимость" разработана концепция налогового ценообразования, позволяющая использовать инновационные подходы к оценке ресурсов и налогового потенциала строительной организации;

- разработан механизм управления налоговыми рисками для снижения их влияния на финансовые результаты деятельности организаций, основанный на информационно-методическом обеспечении, формируемом в системе налогового мониторинга.

Практическая значимость полученных результатов проведенного исследования определяется возможностью их широкого применения для дальнейшего развития и обеспечения эффективности управления прибылью и налоговыми рисками на основе учетно-аналитической информации. Выводы и предложения, полученные в результате выполненного исследования, могут быть использованы строительнымиорганизациями для разработки учетной и налоговой политик, организации бухгалтерского аналитического и налогового учета, а также для разработки механизма управления прибылью и налоговыми рисками. Практические разработки, содержащиеся в диссертации, могут быть использованы на практике в деятельности организаций разных отраслей экономики для оптимизации налоговой нагрузки, разработкидокументооборота аналитического бухгалтерского и налогового учета, организации налогового менеджмента прибыли.

Самостоятельное практическое значение имеют:

- выделенные критерии и классификация прибыли организаций;

- логическая модель интегрированной информационной системы учета инвестиционно-строительной деятельности организаций;

- методика формирования и учета доходов и расходов инвестиционно-строительной деятельности организаций, отвечающая требованиям МСФО;

- проект бухгалтерского стандарта "Исправление ошибок, вызвавших существенные искажения в финансовой отчетности";

- предложения по изменению ПБУ 2/2008 "Учет договоров строительного подряда";

- выделенные критерии систематизации информации о налоговых рисках, влияющих на прибыль;

- формат внутренней управленческой отчетности строительных организаций, отражающий информацию по рискам;

- комплексная методика оценки последствий налоговых рисков;

- методические и организационные основы мониторинга прибыли и налоговых рисков.

Апробация результатов работы. Основные положения диссертации докладывались на международных практических конференциях в г.г. Саратове (2007-2009 г.), Волгограде (2009 г.), Новосибирске (2006 г.), Нижневартовске (2008 г.), Йошкар-Оле (2007 г.), на межвузовских научных конференциях в Сургутском государственном университете, Марийском государственном техническом университете, опубликованы в сборниках научных трудов Сур-ГУ, МарГТУ, СГСЭУ, сборнике научных трудов Санкт-Петербургского государственного университета водных коммуникаций, Самарского государственного экономического университета.

Рекомендации по внедрению методик учета и оценки налоговых рисков приняты в строительных организациях Тюменской области: ОАО "Ханты-Мансийскдорстрой", Трест "Сургутнефтедорстройремонт" ОАО "Сургутнефтегаз", "Сургутский строительно-монтажный трест Iм ОАО "Сургутнефтегаз", ОАО "Мостострой-11", ОАО "Сургутстройтрест".

Публикации. Основные положения диссертации отражены в 49 печатных работах общим объемом 66,4 печ. л., из них лично авторских 32 работа объемом 55 печ. листов.

Структура работы. Диссертация состоит из введения, четырех глав, заключения, списка использованной литературы и приложений.

## Заключение диссертации по теме "Финансы, денежное обращение и кредит", Каратаева, Галина Евгеньевна

выводы в рамках действующего законодательства не являются бесспорными.

Особо следует отметить, что информация должна касаться сделок, заключенных (заключаемых) на момент реализации товара, и, естественно, эти сделки должны быть в отношении реализации идентичных (однородных) товаров, а также в сопоставимых условиях. Мы согласны с мнением, что действующие в настоящее время процедурные нормы ст. 40 НК РФ, касающиеся определения применимых источников информации, фактически делают невозможной реализацию материальной нормы п. 3 данной статьи. В результате парализуется институт противодействия ценовому манипулированию в налоговом праве. По этой причине необходимо упразднить критерий "официальный источник информации о рыночных ценах" и ввести более либеральный порядок подтверждения (опровержения) правильности фактических цен.

2. Целевая направленность цен. Реализация данного принципа в налоговом праве осуществляется путем определения: взаимозависимости лиц и контролируемых сделок.

3. Непрерывность процесса ценообразования. Данный принцип может быть интерпретирован следующим образом. Налоговое законодательство должно содержать методы формирования цены для целей налогообложения. Безусловно, принцип ценообразования, принятый нами за основу, искажается. Поэтому в налоговых целях его скорее следует определять как продолжение принципа научной обоснованности. Опираясь на принцип учета интересов налогоплательщиков, сформулированного еще А.Смитом как принцип определенности и удобства, налоговое законодательство должно содержать конкретные, понятные методы ценообразования, для целей налогообложения. Данный принцип может звучать как определенность методов ценообразования.

4. Единство процесса ценообразования и контроля за соблюдением цен. Этот принцип в налоговом законодательстве может быть реализован посредством заключения предварительных соглашений о ценах.

В инвестиционно-строительной отрасли цена работы указывается в договоре строительного подряда в виде конкретной суммы либо в виде способа ее определения. К способам определения цены можно отнести сметный порядок ценообразования, предусмотренный Постановлением Госстроя России от 05.03.2004 г. № 15/1 "Методика определения стоимости строительной продукции на территории Российской Федерации". Существует ошибочное мнение, что указанный сметный порядок ценообразования является обязательным для определения цены договора строительного подряда во всех случаях. В условиях рыночных отношений стороны вправе договориться о любом порядке определения цены, в том числе твердой (фиксированной) цены. При этом подрядчик, соглашаясь на такую цену, должен оценить ее экономическую выгоду. Исключение составляют строительные контракты, финансируемые за счет бюджетных средств, цена которых должна определяться в соответствии с вышеуказанным Постановлением Госстроя России.

С точки зрения цены договора строительного подряда следует различать следующие виды договоров:

- договор с твердой (фиксированной) ценой, когда заказчик производит расчеты с подрядчиком по твердой установленной цене за весь объем выполняемых работ по договору либо по твердой цене за каждую единицу выполняемых работ;

- договор "затраты плюс", когда заказчик при расчетах с подрядчиком покрывает фактические либо заранее рассчитанные издержки подрядчика плюс выплачивает ему вознаграждение, определяемое в фиксированной сумме либо в процентах от суммы издержек;

- договор со смешанной ценой, являющийся разновидностью договора "затраты плюс" с установленной предельной ценой договора (но не более чем .).

Цена договора строительного подряда подлежит увеличению на сумму налога на добавленную стоимость.

Цена договора строительного подряда может корректироваться сторонами в течение срока действия договора.

Корректировка цены договора в сторону увеличения возможна в следующих случаях.

1. Отклонения в стоимости работ:

- использование более качественных и дорогостоящих материалов и конструкций;

- выполнение более сложных работ по сравнению с предусмотренными технической документацией;

- выполнение работ, не предусмотренных технической документацией.

2. Предъявленных претензий:

- о возмещении затрат, не учтенных в смете, возникших по вине заказчика;

- о возмещении разумных расходов, понесенных в связи с обнаружением и устранением недостатков технической документации, выявленных подрядчиком;

- в связи с задержкой или остановкой работы по вине заказчика;

- в иных подобных случаях.

3. Получения поощрительных платежей:

- за сокращение сроков строительства или своевременную сдачу работ заказчику;

- за качество выполнения работ лучшее, чем предусмотрено в технической документации;

- в иных подобных случаях.

Корректировка цены договора в сторону уменьшения возможна в случае неисполнения каких-либо работ, предусмотренных технической документацией.

Изменение цены договора производится путем внесения в установленном порядке изменений в договор строительного подряда.

Цена может определяться как в валюте Российской Федерации, так и в иностранной валюте (если это не противоречит требованиям законодательных актов). Как правило, расчеты в последнем случае производятся в рублях по курсу, установленному Центральным банком РФ для данной валюты на дату перечисления денежных средств. Однако стороны могут определить иной порядок пересчета иностранной валюты в рубли, в том числе определить свой, договорной, курс. Важно не забыть определить порядок пересчета иностранной валюты в рубли в тексте заключаемого договора.

В основе определения предполагаемой стоимости строительства лежат сметные нормативы (сметные нормы). Под сметными нормативами следует понимать совокупность ресурсов (затрат труда работников строительства, времени работы строительных машин, потребности в материалах, изделиях и конструкциях и т.п.), установленную на принятый измеритель строительных, монтажных или других работ.

Главной функцией сметных норм является определение нормативного количества ресурсов, минимально необходимых и достаточных для выполнения соответствующего вида работ, как основы для последующего перехода к стоимостным показателям.

Сметные нормативы, образующие систему ценообразования и сметного нормирования в строительстве, подразделяются на следующие виды:

1) государственные сметные нормативы (ГСН);

2) отраслевые сметные нормативы (ОСН);

3) территориальные сметные нормативы (ТСН);

4) фирменные сметные нормативы (ФСН);

5) индивидуальные сметные нормативы (ИСН).

К государственным сметным нормативам относятся сметные нормативы, входящие в состав 8 группы подгрупп 81, 82 и 83 "Документы по экономике".

К отраслевым сметным нормативам относятся сметные нормативы, введенные для строительства, осуществляемого в пределах соответствующей отрасли.

К территориальным сметным нормативам относятся сметные нормативы, введенные для строительства, осуществляемого на территории соответствующего субъекта Российской Федерации.

Территориальные сметные нормативы предназначены для организаций, осуществляющих строительство или капитальный ремонт на территории соответствующего субъекта Российской Федерации, независимо от их ведомственной подчиненности и источников финансирования выполняемых работ.

К фирменным сметным нормативам или собственной нормативной базе пользователя относятся сметные нормативы, учитывающие реальные условия деятельности конкретной организации — производителя работ. Как правило, эта нормативная база основывается на нормативах государственного, отраслевого или территориального уровня с учетом особенностей и специализации подрядной организации.

Индивидуальные сметные нормы и расценки разрабатываются с учетом конкретных условий производства работ со всеми усложняющими факторами и утверждаются застройщиком (заказчиком) в составе рабочего проекта.

Применение фирменных и индивидуальных сметных нормативов для определения стоимости строительства, финансирование которого производится с привлечением средств федерального бюджета, рекомендуется после их согласования с соответствующим уполномоченным федеральным органом исполнительной власти в области строительства.

Сметные нормативы подразделяются на элементные и укрупненные. К элементным сметным нормативам относятся государственные элементные сметные нормы (ГЭСН-2001) и индивидуальные элементные сметные нормы, а также нормы по видам работ. К укрупненным сметным нормативам относятся сметные нормативы, выраженные в процентах, и иные укрупненные сметные нормы.

Сметная стоимость строительства, рассчитанная на основе сметных норм, - это сумма денежных средств, необходимых для осуществления строительства в соответствии с проектными материалами. Сметная стоимость является основой для определения размера капитальных вложений, финансирования строительства, формирования договорных цен на строительную продукцию, расчетов за выполненные подрядные(строительномонтажные, ремонтно-строительные и др.) работы, оплаты расходов по приобретению оборудования и доставке его на стройки, а также возмещения других затрат за счет средств, предусмотренных сводным сметным расчетом.

Основанием для определения сметной стоимости строительства могут являться:

1) исходные данные заказчика для разработки сметной документации, пред-проектная и проектная документация, включая чертежи, ведомости объемов строительных и монтажных работ, спецификации и ведомости потребности оборудования, решения по организации и очередности строительства, принятые в проекте организации строительства (ПОС), пояснительные записки к проектным материалам, а на дополнительные работы -листы авторского надзора и акты на дополнительные работы, выявленные в период выполнения строительных и ремонтных работ;

2) действующие сметные нормативы, а также отпускные цены и транспортные расходы на материалы, оборудование, мебель и инвентарь;

3) отдельные относящиеся к соответствующей стройке решения органов государственной власти.

Сметная документация составляется в определенной последовательности, переходя от мелких к более крупным элементам строительства, представляющим собой вид работ (затрат) - объект — пусковой комплекс - очередь строительства — строительство (стройка) в целом.

Сметная стоимость строительства (ремонта) в соответствии с технологической структурой капитальных вложений и порядком осуществления деятельности строительно-монтажных организаций может включать в себя:

1) стоимость строительных (ремонтно-строительных) работ;

2) стоимость работ по монтажу оборудования (монтажных работ);

3) затраты на приобретение (изготовление) оборудования, мебели и инвентаря;

4) прочие затраты.

Сметная документация состоит из локальных смет, локальных сметных расчетов, объектных смет, объектных сметных расчетов, сметных расчетов на отдельные виды затрат, сводных сметных расчетов стоимости строительства (ремонта), сводок затрат и др.

Локальные сметы относятся к первичным сметным документам и составляются на отдельные виды работ и затрат по зданиям и сооружениям или по общеплощадочным работам на основе объемов, определившихся при разработке рабочей документации (РД). Локальные сметные расчеты составляются в случаях, когда объемы работ и размеры затрат окончательно не определены и подлежат уточнению на основании РД, или в случаях, когда объемы работ, характер и методы их выполнения не могут быть достаточно точно определены при проектировании и уточняются в процессе строительства.

Объектные сметы объединяют в своем составе на объект в целом данные из локальных смет и относятся к сметным документам, на основе которых формируются договорные цены на объекты. Объектные сметные расчеты объединяют в своем составе на объект в целом данные из локальных сметных расчетов и локальных смет и подлежат уточнению, как правило, на основе РД.

Сметные расчеты на отдельные виды затрат составляются в тех случаях, когда требуется определить лимит средств в целом по стройке, необходимых для возмещения затрат, которые не учтены сметными нормативами (компенсации в связи с изъятием земель под застройку; расходы, связанные с применением льгот и доплат, установленных решениями органов государственной власти, и т.п.).

Сводные сметные расчеты стоимости строительства (ремонта) предприятий, зданий и сооружений (или их очередей) составляются на основе объектных сметных расчетов, объектных смет и сметных расчетов на отдельные виды затрат.

При составлении смет (расчетов) могут применяться следующие методы определения стоимости: 1) ресурсный;

2) ресурсно-индексный;

3) базисно-индексный;

4) на основе укрупненных сметных нормативов, в том числе банка данных о стоимости ранее построенных или запроектированных объектов-аналогов.

При ресурсном методе определения стоимости осуществляется калькулирование в текущих (прогнозных) ценах и тарифах ресурсов (элементов затрат), необходимых для реализации проектного решения.

Ресурсно-индексный метод предусматривает сочетание ресурсного метода с системой индексов на ресурсы, используемые в строительстве.

Базисно-индексный метод определения стоимости строительства основан на использовании системы текущих и прогнозных индексов по отношению к стоимости, определенной в базисном уровне цен. Для пересчета базисной стоимости в текущие (прогнозные) цены могут применяться индексы:

- к статьям прямых затрат (на комплекс или по видам строительно-монтажных работ);

- к итогам прямых затрат или полной сметной стоимости (по видам строительно-монтажных работ, а также по отраслям народного хозяйства).

При методе применения банка данных о стоимости ранее построенных или запроектированных объектов используются стоимостные данные по ранее построенным или запроектированным аналогичным зданиям и сооружениям.

Основанием для определения лимита капитальных вложений и открытия финансирования строительства служит утвержденный в установленном порядке сводный сметный расчет стоимости строительства. Сводные сметные расчеты стоимости строительства предприятий, зданий, сооружений или их очередей рассматриваются как документы, определяющие сметный лимит средств, необходимых для полного завершения строительства всех объектов, предусмотренных проектом.

Сводный сметный расчет стоимости производственного и жилищного строительства имеет следующую структуру:

1) подготовка территории строительства;

2) основные объекты строительства;

3) объекты подсобного и обслуживающего назначения;

4) объекты энергетического хозяйства;

5) объекты транспортного хозяйства и связи;

6) наружные сети и сооружения водоснабжения, канализации, теплоснабжения и газоснабжения;

7) благоустройство и озеленение территории;

8) временные здания и сооружения;

9) прочие работы и затраты;

10) содержание службы заказчика-застройщика (технического надзора) строящегося предприятия;

11) подготовка эксплуатационных кадров;

12) проектные и изыскательские работы, авторский надзор.

По каждой позиции установленным порядком определяется сметный размер средств, необходимых для строительства.

Общая сумма средств по сводному сметному расчету покажет общую сметную стоимость строительства.

Отметим, что сметная стоимость строительства - это плановый показатель, определенный во многом исходя из средств, выделенных на строительство. Реальные (фактические) затраты на строительство могут отличаться от предусмотренных сметных затрат. В результате возникает экономия или перерасход сметной стоимости. Каким образом поступать с экономией сметных средств или как покрывать перерасход, решается в каждом конкретном случае, в зависимости от источников финансирования строительства и условий заключенных договоров между участниками строительства.

Например, если финансирование строительства осуществляется за счет средств коммерческой организации, то использование экономии средств, выделенных на строительство, определяется условиями заключенных договоров между инвестором и заказчиком. Эти средства могут остаться (полностью или частично) в распоряжении заказчика как его дополнительное вознаграждение, которое он может разделить сподрядчиками, либо вернуться к инвестору. В случае возникновения перерасхода заказчик строительства должен согласовать обоснованный перерасход с инвестором, который примет решение о покрытии данного перерасхода. Если перерасход средств необоснованный, инвестор вправе отказаться от покрытия перерасхода. Тогда источник покрытия затрат сверх сметной стоимости будет искать сам заказчик, в том числе уменьшая выплаты подрядчикам.

При подборе подрядной строительной организации сметная стоимость строительно-монтажных работ, включаемая в соответствующие графы сводного сметного расчета (сметная стоимость основного строительства — графа 2, других объектов — графы 3-7), является ориентиром для согласования договорной стоимости этих работ. Но это не значит, что заказчик и подрядчик при определении цены заключаемого договора строительного подряда должны руководствоваться исключительно сметным порядком ценообразования, установленным Госстроем России. Сметная стоимость может являться в этом случае разумным компромиссом. Однако не следует забывать, что заказчик и подрядчик преследуют различные цели в своей коммерческой деятельности. Если первый заинтересован в уменьшении стоимости строительства, то второй, наоборот, хочет получить, как можно больше экономических выгод от своей деятельности. Заказчик для достижения своих целей проводит подрядные торги, направленные на понуждение потенциальных подрядчиков соглашаться на цену ниже предусмотренной соответствующими сметными нормативами. Подрядчик же старается навязать заказчику свою смету, основанную на фирменных или индивидуальных сметных нормативах. В таких условиях только рынок, определяющий соотношение спроса и предложения, может урегулировать цену на строительную продукцию.

В конечном итоге согласованный заказчиком и подрядчиком порядок определения цены договора строительного подряда находит свое отражение в условиях заключаемого договора.

Определение договором твердой (фиксированной) цены, не основанной на расчете или смете, не говорит о том, что в составе документации на строительство не должно быть сметы. И наоборот: наличие сметы в документации не ограничивает стороны договора в возможности определения договорной цены, отличной от сметы.

Цена договора, как ключевой фактор формирования прибыли, находит свое отражение в нормах ПБУ 2/2008 (Табл. 24).

347 Заключение

Проведенное исследование проблем теории и методологии учетно-аналитического обеспечения управления прибылью и налоговыми рисками строительных организаций позволило решить четыре системных задачи:

1. Разработана концепция прибыли, отралсающая развитие методологических подходов к прибыли как к объекту учета. Это подтверждается следующими выводами:

1.1. Прибыль является одной из самых сложных категорий рыночной экономики. Оценку ее содержания можно встретить в специальной и экономической литературе как: формы дохода от конкретных видов деятельности; дохода предпринимателя, вложившего свой капитал в бизнес; выраженного в денежной форме показателя вложенного капитала, полученного дохода, понесенных затрат и др. Прибыль отражает выраженный в денежной форме чистый доход на вложенный капитал, представляющий собой вознаграждение за риск осуществляемой предпринимательской деятельности, исчисленного в виде разницы между совокупным доходом и совокупными затратами в процессе осуществления этой деятельности. С развитием теории прибыли в истории учетной науки менялись подходы экономистов к определению главной цели управления ею. В генезисе этой проблемы выделено три основных подхода:

- первый подход, основанный на исследованиях классиков экономической теории А.Смита, Дж.С.Милля, и их последователей С.Франка, М.Туган-Бороновского, В.Дмитриева. В качестве главной цели хозяйственной деятельности предприятия сторонники этого подхода выделяли - максимизацию прибыли, полагая, что максимизация прибыли отдельного субъекта хозяйствования приведет к максимизации всего общественного благосостояния; второй подход связан с теорией устойчивого экономического роста, главной целью хозяйственной деятельности выдвигается - обеспечение финансового равновесия предприятия в процессе его развития. Достижение этой цели минимизирует уровень предпринимательских рисков, но не позволяет реализовать в полной мере все резервы роста ее рентабельности. Механизм реализации указанной цели недостаточно увязан с колебаниями конъюнктуры финансового и товарного рынков;

- третий подход основан на современной экономической теории, в качестве главной цели хозяйственной деятельности предприятия выдвинуто обеспечение максимизации благосостояния собственников предприятия, что находит конкретное выражение в максимизации рыночной стоимости предприятия.

1.2. В работе выделено исключительное значение метода исследования А.Смита - двойственности теории и двойственности методологии для рассмотрения проблемы тоже с двух позиций: во-первых, категория "прибыль" в своих сущностных характеристиках исторически раскрывается с двух сторон: с позиции экономического подхода и с позиции бухгалтерского подхода, что приводит с одной стороны к противоречивости характеристики и несовпадению ее абсолютной величины для конкретного экономического субъекта, а с другой - возникает несовпадение прибыли как объекта налогообложения и прибыли, как объекта бухгалтерского учета тоже в абсолютной величине; во-вторых, категории "налог" и "налогообложение", по своей сути, во всех классических налоговых теориях тоже рассматриваются с позиции двойственности природы самого налога.

1.3. Значимость учения Милля о прибыли для российской учетной науки подчеркнута в работе анализом учений русских экономистов: Ф.В.Езерского, который отличал валовую прибыль от чистой прибыли при определении различий между двойной и тройной системы учета; А.М.Галагана, выделившего роль показателя прибыли в счетоводстве и в счетоведении; А.П.Рудановского, применившего методы оценки в процедуре счетного исчисления показателей, среди которых важнейшим выделен показатель прибыли; и других.

1.4. Среди современных трудов наиболее значимых для теории прибыли, ее учета и отражения в отчетности выделены работы Я.В.Соколова, который давая подходы к интерпретации балансов и определению финансовых результатов, предприятия, ссылаясь на Дж.М.Кейнса, раскрывает четыре момента необходимости прибыли: для оценки эффективности работы предприятия; для определения величиныналогооблагаемой базы; для принятия решений, связанных с вложением средств, покупкой акций; для достижения цели собственников — акционеров. Множественность задач предопределяет множественность подходов не только к самой трактовке прибыли, но и к ее квантификации.

1.5. В современном бухгалтерском учете основные подходы к трактовке прибыли и ее распределению систематизированы на классических теориях и тех концепциях, которые положены в основу европейских и международных стандартов. Исследование и систематизация представлений о прибыли и ее распределении в германском и французском торговом праве раскрывают сущность отдельных аспектов данного феномена и в российском законодательстве. Приоритетная значимость балансоведения среди многих бухгалтерских теорий в XX веке привели к пониманию статического и динамического балансов, определили содержание их теорий и критериев классификации самих балансов. Позднее теоретические исследования стали касаться содержательности и смысла статического и динамического учета для построения принципиально новой системы экономического анализа и анализа отчетности.

1.6. Принятие Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России, становление законодательной базы по бухгалтерскому учету и последующее развитие бухгалтерских стандартов, логически взаимосвязано с необходимостью обеспечения сохранения капитала собственников и защиты интересов кредиторов. Распределение прибыли, закрепленное еще в 1995 году в Федеральном законе № 208-ФЗ "Обакционерных обществах", указывало на возможность выплаты дивидендов только из чистой прибыли, понятие которой из логики и целей построения современного баланса недостаточно раскрыто в теории. Между тем, такое понимание чистой прибыли согласуется с современными концепциями поддержания капитала, которые нашли свое отражение в ряде национальных и международных стандартов учета и отчетности.

Изучение германского и французского торгового права, ГААП США, МСФО позволило выделить несколько трактовок концепции поддержания капитала, обусловленных прибылью:

- концепция поддержания финансового капитала, позволяющая доказать, что "прибыль есть увеличение номинальной суммы капитала в денежном выражении";

- концепция поддержания покупательной способности капитала, означающая, что прибыль есть увеличение инвестированной покупательной способности капитала;

- концепция поддержания физического капитала, при которой прибыль рассматривается как увеличение производственной способности капитала;

- концепция поддержания уровня ожидаемой прибыли, предусматривающая превышение прибыли над доходом от возможного альтернативного вложения капитала;

- концепция поддержания капитала во времени, при которой прибыль рассматривается как превышение дисконтированной стоимости капитала за отчетный период над стоимостью капитала на начало этого периода.

1.7. Анализ классических трактовок чистой прибыли (как временного дохода, получаемого от технических нововведений; как результата неопределенного характера будущих событий; как дохода, порождаемого существованием монополий и конкуренции и др.) позволил уточнить критерии классификации прибыли и выделения ее основных видов: валовой, балансовой, нормальной, предельной, максимальной,монопольной, базовой и разводненной. В диссертации рассмотрено содержание критериев классификации прибыли и показателей, ее характеризующих, для отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности. К таким критериям отнесены: характер трактовки содержания категории «прибыль» (бухгалтерская, экономическая, предпринимательская, налоговая); характер деятельности предприятия (прибыль от обычной деятельности, прочая прибыль); виды хозяйственных операций и виды деятельности (прибыль от продаж (прибыль от операционной деятельности), прибыль от инвестиционной деятельность, прибыль от финансовой деятельности); состав формирующих ее элементов (маржинальная, валовая, чистая прибыль); характер инфляционной очистки (прибыль номинальная и прибыль реальная); достаточность уровня формирования (прибыль низкая, нормальная и высокая); рассматриваемый период формирования (прибыль предшествующего, отчетного, планового периодов); характер использования (капитализируемая и потребленная прибыль); степень использования (нераспределенная и распределенная прибыль); значение итогового результата хозяйствования (прибыль и убыток). Перечисленные критерии охарактеризованы в работе и дополнены критериями:

- влияние налоговой нагрузки (прибыль, скорректированная на увеличение (уменьшение) налоговой нагрузки);

- влияние бухгалтерских и налоговых рисков (бухгалтерская прибыль, скорректированная с учетом наступивших последствий бухгалтерских рисков; налоговая прибыль, скорректированная с учетом наступивших последствий налоговых рисков).

1.8. В работе приведена общая характеристика налоговой нагрузки исследуемых строительных организаций и обоснован налоговый подход к обоснованию сущности и содержанию категории "прибыль" применительно к объектам исследуемой отрасли экономики. По данным ФГУ "Аналитический центр при Правительстве РФ" по строительным организациям всех форм собственности (включающим всеобщестроительные и специализированные организации, ремонтно-строительные организации, в том числе осуществляющие работы, связанные со строительством разведочных скважин на нефть и газ и др.), привел среди оценки факторов, ограничивающих их деловую активность -высокий уровень налогов.

1.9. Методологические основы формирования прибыли от продаж инвестиционно-строительной продукции разработаны в контексте концепции единого учетного информационного пространства строительной организации, включающего в себя: системы бухгалтерского финансового, оперативного, управленческого и налогового учета; отчетности, сформированной по требованиям МСФО, а также бухгалтерской и налоговой отчетности. Такой подход позволяет генерировать учетно-аналитическую информацию о прибыли строительных организаций разной целевой направленности, отвечающей интересам пользователей и основанной на целевых установках и принципах системы бухгалтерского учета.

2. Раскрыты методологические основы и разработана комплексная методика бухгалтерского и управленческого учета прибыли строительных организаций.

2.1. Критический анализ ПБУ 2/2008 "Учет договоров строительного подряда" и положений международных стандартов (МСФО), отражающих порядок подготовки информации по договорам и строительным контрактам, позволили раскрыть новое прочтение принципа признания финансового результата способом "по мере готовности" во взаимосвязи с принципом "приоритета экономического содержания фактов хозяйственной деятельности над их юридической формой".

Международные стандарты финансовой отчетности декларируют признание прибыли организаций, независимо от ее налоговой величины, одним из наиболее важных вопросов, напрямую затрагивающим интересы инвесторов, высшего менеджмента и собственников капитала. В работе рассмотрены подходы МСФО к исчислению прибыли: 1 - прибыль как остаточная величина, полученная после вычета расходов из дохода, и 2 - прибыль как превышение чистых пассивов организации над чистыми активами на конец периода. При этом сделан вывод о том, что методологическое единство бухгалтерского учета проявляется в: использовании единых правил оценки всех учетных объектов, обычно, по себестоимости. С позиции принципа исторической цены предмет (объект учета) должен стоить столько, сколько за него заплачено;

- амортизации основных активов (материальных и нематериальных) по общим для них нормам. В зарубежных учетных системах амортизация трактуется как часть прибыли, свободная от налогов;

- принципе осмотрительности в бухгалтерском учете, который является доминирующим, и позволяет признавать все ожидаемые убытки отчетного периода до составления баланса, а прибыль - при условии реальной реализации (оплаты);

- создании условий для сопоставимости данных, что является объективной необходимостью и способствует достоверному представлению информации в финансовой отчетности.

2.2. На основе сравнительного анализа норм налогового законодательства и бухгалтерских стандартов автором разработаны методологические подходы к учету бухгалтерской и налоговой прибыли, уточнены объекты учета и методы их признания и оценки.

Несмотря на имеющиеся доказательства методологического единства бухгалтерского учета, сумма бухгалтерской прибыли принципиально отличается от ее налогооблагаемой величины. Поэтому в работе выполнен поэтапный сравнительный анализ норм налогового законодательства (25 главы НК РФ) и бухгалтерских стандартов (ПБУ), взаимосвязанного с развитием налогового учета.

2.3. В диссертации разработана методика формирования и учета доходов и расходов строительных организаций, отвечающая требованиям международных стандартов. Для определения соответствия методологии учета доходов и расходов по объектам с длительных технологическим циклом в работе систематизированы факторы, оказывающие влияние на признание доходов и расходов по договорам подряда и раскрытие этой информации в отчетности. В работе предложены методики учета расходов, связанных с созданием стоимости временных зданий, сооружений (основных средств и расходов неинвентарного характера). Для создания и ликвидации временных зданий и сооружений предусмотрено формирование резервов за счет прибыли строительных организаций.

Предлагаемая методика предусматривает признание расходов по нормативно определенному их составу, не включаемых в первоначальную стоимость объектов строительства и отражаемых у заказчика и инвестора в составе прочих расходов.

2.4. Формирование отчетности организаций в условиях неопределенности, характеризуемой достаточно частым изменением бухгалтерских нормативно-правовых актов и налогового законодательства, неоднозначностью трактовок их положений, широким использованием финансовых инструментов и различных сделок, происходит часто в условиях хозяйственных и финансовых рисков. Финансовые риски в диссертации классифицированы на две большие группы: бухгалтерские и налоговые риски. Обоснованы причины их появления и охарактеризованы последствия, которые должны находить отражение в финансовой отчетности. Как правило, эти последствия связаны с фундаментальными ошибками прошлых лет, выявленных в отчетном периоде, или определенными изменениями в учетной политике. На практике чаще всего к фундаментальным относят ошибки, связанные с количественным измерением, изменениями в бухгалтерских оценках.

Фундаментальные ошибки существенно искажают отчетную информацию предыдущих отчетных периодов. Их исправление требует дополнительного обоснования сравнительной информации или представления дополнительной прогнозной информации. Их исправление не может ограничиться только включением поправок в отчет о прибылях и убытках того отчетного периода, в котором были обнаружены фундаментальные ошибки.

2.5. Бухгалтерские риски, связанные с ошибками-искажениями налоговой отчетности, квалифицированы в работе как налоговые риски. В диссертации систематизированы бухгалтерские и налоговые риски, обусловленные применением стандартов и законодательства, регулирующих учет по договорам строительного подряда. Методические подходы к формированию информации о рисках рассмотрены на примере риска интерпретации условий договоров на строительство в части: а) срока договора с учетом сложных схем авансирования и сдачи работ по этапам; б) вида работ по договору с учетом определения неразрывной взаимосвязи со строительством, реконструкцией и т.п.; в) выполняемых функций с учетом совмещения функций инвестора, заказчика, застройщика и подрядчика.

Исследование сложившейся практики формирования и учета доходов и расходов инвестиционно-строительной деятельности строительных холдингов позволил сделать вывод, что система бухгалтерского учета и отчетности не обеспечивает в полной мере надлежащее качество и надежность формируемой в ней информации, и поэтому существенно ограничивает возможности полезного использования этой информации. Новые подходы в работе связаны с современными информационными технологиями и идеей гармонизации различных учетных систем и учетных процедур, обеспечивающих относительную независимость учетного процесса от конкретного вида отчетности. Генерирование такой информации для отчетности разной целевой направленности в строительных холдингах возможно на основе организации учета по предложенной логической модели.

2.6. Концепция логической модели заключена в следующих положениях: информационное пространство инвестиционно-строительной деятельности включает системы учета и отчетности всех участников - субъектов, выполняющих разные функции в процессе реализации инвестиционных проектов и инвестиционно-строительной деятельности. Каждый субъект может совмещать функции одного или несколько других субъектов. Допускается, что вся деятельность может быть реализована не только в строительной отрасли, но и в других отраслях у крупных организаций, объединяющих в свой бизнес дочерние и зависимые предприятия; учетная система одного субъекта инвестиционно-строительной деятельности является отдельным сегментом консолидированного учета и отчетности инвестиционно-строительной деятельности. Показатели, включаемые в консолидированный учет и отчетность, признаются по признаку существенности информации; учетная система каждого субъекта инвестиционно-строительной деятельности включает несколько подсистем - видов учета: бухгалтерского (финансового), управленческого, налогового. Дополнительная информация может формироваться в системе оперативного учета и генерироваться службами субъекта как аналитическая информация, обеспечивающая необходимую интерпретацию показателей для консолидированной отчетности (например, о причинах и последствиях бухгалтерских и налоговых рисков); сложные взаимосвязи элементов логической модели характеризуются тем, что информация генерируется в каждом субъекте инвестиционно-строительной деятельности и может быть востребованной другими субъектами. Кроме того, вне системы инвестиционно-строительной деятельности существует масса внешней информации, которая необходима управлению строительными холдингами и его структурным подразделениям - субъектам системы.

2.7. В работе предложена комплексная методика формирования и учета доходов, расходов и прибыли инвестиционно-строительной деятельности, построенная по следующему алгоритму:

1 - классификация затрат субъекта инвестиционно-строительной деятельности для целей бухгалтерского учета;

2 - выбор базы для распределения производственных затрат;

3 - выбор варианта признания общехозяйственных (распределяемых) расходов: традиционного (калькуляционного), либо ограниченного (по сокращенной производственной себестоимости);

4 — признание коммерческих расходов;

5 - признание транеакционных расходов, связанные с заключением и сопровождением договорных отношений инвестора, заказчика строительной продукции и организаций - подрядчиков, осуществляющих строительное производство;

6 - учет специфических затрат, не предусмотренных проектно-сметной документацией;

7 - учет доходов от инвестиционно-строительной деятельности;

8 — учет бухгалтерской прибыли от инвестиционно-строительной деятельности.

Методические особенности формирования учета доходов, расходов и прибыли обоснованы в работе с позиции их признания в бухгалтерском учете и применения текущих и рыночных оценок. Это позволило автору квалифицировать риски и определить условия их возникновения по каждому шагу комплексной методики. Наиболее значимыми рисками выделены: риски классификации расходов; риски распределения косвенных расходов; риски учета предвиденных расходов; риски учета доходов от реализации излишних материалов и сдачи в аренду временно неиспользуемых объектов; риски учета расходов, связанных с подготовкой, подписанием и сопровождением договоров; и риски распределения расходов по договору по периодам.

3. Разработаны методологические подходы к налогообложению прибыли строительных организаций, формируемой в условиях налоговых рисков.

3.1. Теории налогообложения прибыли исторически обусловлены классическими экономическими теориями и общими теориями налогов, что достаточно широко освещено в финансовой и налоговой литературе в России и за рубежом. Важнейшие положения налоговых теорий освещены в работах Ш.Монтескье, Ж.Сисмонди, Н.Тургенева, С.Ю.Витте, Дж.Ст.Милля, А.А.Соколова, А.Смита, Д.Рикардо, А.Лаффера, Дж.М.Кейнса и других. Современные налоговеды развивают общие теории применительно к условиям современного развития общества, используя классически становившиеся концептуальные подходы. При этом, чаще всего выделяют две модели налогообложения прибыли, означающие:

1) прямая взаимосвязь налогооблагаемой базы с бухгалтерским конечным финансовым результатом;

2) двухступенчатый подход к формированию налогооблагаемой прибыли с косвенной взаимосвязью с бухгалтерским конечным финансовым результатом.

3.2. Расхождения между показателями бухгалтерской и налоговой прибылью объективны, но отсутствие полного перечня обоснованных причин, вызвавших отклонение бухгалтерской прибыли от налоговой не позволяет установить точную взаимосвязь этих показателей, и, как следствие, не позволяет прогнозировать результаты деятельности строительной организации с учетом влияния налоговой составляющей. В этой связи приведены предложения по реформированию российской налоговой системы общего и фраг-ментного характера, изложены ключевые принципы развития систем бухгалтерского и налогового учетов. К таким принципам отнесены: 1 - единство систем бухгалтерского учета и налогообложения, означающее, что при создании системы учета и формировании интереса со стороны пользователей отчетности следует исходить из приоритета бухгалтерских правил, поступаясь в разумных пределах интересами налогообложения; 2 - сохранение традиционной независимости законодательно-нормативной базы бухгалтерского учета от налогового законодательства; 3 - обоснование методики расчета налоговых сумм и документального оформления налоговых отношений с позиции основ классического бухгалтерского учета, а не наоборот; 4 — системности накопления и обработки данных учета; 5 - гармонизация систем бухгалтерского учета и налогообложения; 6 — правовое взаимодействие систем бухгалтерского учета и налогообложения; и др.

3.3. В работе обоснована сущность налоговых рисков и их влияние на прибыль. Проведенный анализ современных концепций рисков позволил автору квалифицировать налоговый риск как неотъемлемый атрибут предпринимательской деятельности и определить место налогового риска в системе материальных рисков.

Действительная стоимость риска (в размере фактических убытков, либо затрат на снижение величины убытка, либо затрат по возмещению убытков и их последствий) должна определяться с учетом вероятности последствий рисковой ситуации. Количественная оценка вероятности наступления рисковой ситуации осуществляется, как правило, в процентах. Если вероятность равна нулю, то это говорит о невозможности наступления данного события. При вероятности, равной единице, существует 100% гарантия того, что данное событие произойдет.

3.4. Из проведенного анализа методических особенностей учета выполнения договоров подряда строительной организацией в работе сформулированы 26 групп причин налоговых рисков, связанных с учетом этих договоров. Последствия налоговых рисков, как правило, увеличивают налоговую базу по налогу на прибыль, влияют на рост налоговой нагрузки и снижают устойчивость строительной организации. Анализ условий и обстоятельств осуществления строительной деятельности позволяет определить взаимодействие различных факторов (экономических, правовых), влияющих на степень налогового риска.

4. Разработаны методологические подходы и элементы организации управления прибылью и налоговыми рисками в системе налогового менеджмента строительных организаций.

4.1. Влияние налоговой нагрузки на финансовые результаты деятельности строительных организаций представлено методикой расчета налоговой нагрузки, которая содержит общий подход к количественной и качественной оценке влияния обязательных платежей на финансовое состояние предприятия. Методика предусматривает определение общей величины налоговых обязательств, возникающих в деятельности строительной организации за отчетный период. Количественная оценка налоговой нагрузки может быть определена для оценки влияния налогообложения не только на финансовые результаты деятельности организаций, но и на денежные потоки. Применение в работе термина "налогавое поле" позволило представить деятельность предприятия в разрезе хозяйственных процессов (заготовления —> производство (строительство) —> продажи) и всего перечня уплачиваемых организацией налогов. Несмотря на то, что финансовый результат деятельности организации рассчитывается по окончании третьего хозяйственного процесса — продаж, налоговые обязательства возникают во всех процессах. Конкретными источниками информации такого налогового поля являются, в первую очередь, данные бухгалтерского аналитического учета.

4.2. Оценка влияния налоговых обязательств на результаты деятельности должна производиться отдельно для каждого налога с учетом требований норм бухгалтерского и налогового законодательства. Кроме того, в налоговом поле следует определять информацию для каждого вида деятельности организации. Что касается строительных организаций, то для предлагаемой методики, упростив задачу, автор выделил основную (инвестиционно-строительную) деятельность и прочие операции, сопровождающиеся налогообложением. Налоговое поле строительной организации при общем режиме налогообложения характеризуется перечнем налоговых платежей, классифицированных в зависимости от объекта налогообложения на четыре однородные группы: 1 - оборотные налоги (налоговые платежи, исчисляемые от объема продаж); 2 - налоги, относимые на затраты; 3 - налоговые платежи, исчисляемые от объема производства; 4 - имущественные налоги и налог на прибыль. Для решения задачи расчета налоговой нагрузки на строительную организацию при общем режиме налогообложения следует определить место каждого из обязательных налоговых платежей в структуре деятельности строительной организации, представленной с помощью схемы кругооборота капитала.

4.3. В работе с позиции институциональной теории и характеристики категории "стоимость" обоснованы принципы налогового ценообразования. Институциональная теория рассматривает некоторые результаты институциональных инноваций как порождающие спрос на новые технологии и создающие условия для их внедрения в хозяйственную практику. Главным теоретическим принципом институциональной теории при этом является тезис о конкуренции как главном содержании экономической истории. Эта конкуренция прослеживается в двух основных аспектах: 1 - конкуренция институтов ("правило игры") и 2 - конкуренция экономических систем - комплексов институциональных норм. В процессе конкурентного отбора выбираются приоритетные нормы и системы, которые наиболее эффективны. Институциональная конкуренция связана с понятием "ограниченности ресурсов". По сути ее следует рассматривать как экстенсивный путь социально-экономического развития в случае, если она направлена на расширение количества ресурсов, а не на увеличение эффективности их использования в рамках разных систем. Одной из важнейших систем в данном случае является налоговая, по отношению к которой ресурсы, имеющие стоимость, трансформируются в налоговую базу того или иного налога. В этой связи важнейшими вопросами являются принципы и подходы к определению налогового ценообразования.

4.4. Налоговое ценообразование тесно связано с общими подходами ценообразования в отрасли, поэтому оно рассмотрено в работе с точки зрения цен договоров строительного подряда и методических особенностей корректировок этих цен. Уточнены подходы к определению сметной стоимости строительства в современных условиях на основе методов расчета, применяемых при составлении смет: ресурсного, ресурсно-индексного, базисно-индексного и на основе укрупненных сметных нормативов, в том числе банка данных о стоимости ранее построенных или запроектированных объектов-аналогов.

Цена договора, как ключевой фактор формирования прибыли, рассмотрена в работе с позиции требований ПБУ 2/2008.

Анализ отраслевой структуры затрат на производство за 2007-2008 гг., проведенный по оценкам Росстата. позволил сделать вывод, что наибольший удельный вес занимают материальные затраты - 59,7% и затраты на оплату труда, включая НДФЛ и ЕСН - 23,9%. Исследуемые строительные организации не являются исключением. Поэтому можно судить о том, что установленный приказом ФНС России от 30.05.2007 года уровень налоговой нагрузки в строительстве в размере 15,9% на практике, как правило, превышен.

4.5. Концептуальные основы налогового менеджмента выражены в диссертации путем формулирования и обоснования его предмета и метода. Предметом налогового менеджмента определены закономерности и особенности налогообложения, обусловленные спецификой деятельности организации и налоговыми рисками. Метод налогового менеджмента рассматривается как система категорий, фундаментальных концепций, научного инструментария и регулятивных принципов управления налогообложением и налоговыми рисками. Дано обоснование функций налогового менеджмента, как системы управления налогообложением и налоговыми рисками организации: налогового планирования и прогнозирования, внутреннего контроля налогообложения, учета налоговых баз и исчисления налогов, анализа налогообложения и регулирования налоговой политики организации.

4.6. Основным фактором, влияющим на общую эффективность налогового менеджмента, в работе определена степень приближения реальной величины налоговых платежей к оптимальной, а также системный и постоянно действующий анализ последствий налоговых рисков, информация которого позволяет осуществлять все необходимые функции налогового менеджмента.

Основной функцией налогового менеджмента выделен внутренний контроль, функции которого определены в области основных налогов, в том числе и налога на прибыль. Методической основой такого контроля является анализ уровня каждого вида налогового риска в статике и динамике с учетом вероятности его наступления и возможных налоговых последствий.

Предложенный алгоритм определения возможных налоговых последствий с учетом вероятности их наступления позволяет принимать решения о необходимости корректировки стоимостной оценки налоговых последствий, что возможно при организации мониторинга прибыли.

4.7. Изучение неоднозначных подходов авторов относительно определения предпринимательских, финансовых и налоговых рисков, позволили сделать вывод о том, что между понятием "риск" и "неопределенность" должно быть проведено четкое разграничение, которое является основанием для признания собственно риска, в том числе и налогового, как "измеримой неопределенности".

В работе классифицированы налоговые риски по их уровням, принципу временной определенности и характеру последствий, влияющих на прибыль организаций. На примере строительной отрасли конкретизированы отдельные виды налоговых рисков, последствия которых увеличивают налоговую базу по налогу на прибыль, влияют на рост налоговой нагрузки и снижают финансовую устойчивость организаций. Автором уточнена классификация налоговых рисков в контексте налоговых фактов, имеющих отношение к финансово-хозяйственной деятельности строительных организаций.