Учетно-аналитическое обеспечение договорных отношений инвестиционно-строительной деятельности хозяйствующих субъектов

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, кандидат экономических наук Ковалева, Ольга Николаевна  
  
**Год:**

2005

**Автор научной работы:**

Ковалева, Ольга Николаевна

**Ученая cтепень:**

кандидат экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Астрахань

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, статистика

**Количество cтраниц:**

170

## Оглавление диссертации кандидат экономических наук Ковалева, Ольга Николаевна

Введение

Глава 1. Влияние экономических основ инвестиционно-строительной деятельности хозяйствующих субъектов на организацию учета

1.1. Классификация участников инвестиционно-строительного процесса ю

1.2. Оценка организационных форм инвестиционно-строительной деятельности хозяйствующих субъектов

1.3. Характеристика учетно-правовых аспектов инвестиционно-строительной деятельности

Глава 2. Методика учетного отражения договорных отношений у участников инвестиционно-строительной деятельности

2.1. Основные аспекты учета прямых инвестиционных договоров в капитальном строительстве

2.2. Принципы учета договоров коллективного инвестирования капитального строительства

2.3. Особенности учета договоров строительного подряда g

Глава 3. Совершенствование учетно-аналитического обеспечения договорных отношений участников инвестиционно-строительной деятельности

3.1. Финансовая политика как инструмент совершенствования учетного отражения договорных отношений. ^ ^^

3.2. Определение аналитического обеспечения договорных отношений инвестиционно-строительной деятельности

3.3. Проблемы применения международного опыта учетного обеспечения в инвестиционно-строительной деятельности

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Учетно-аналитическое обеспечение договорных отношений инвестиционно-строительной деятельности хозяйствующих субъектов"

Актуальность темы ф Являясь одной из ведущих отраслей материальной сферы, строительное производство обладает значительным производственно-материальным и экономическим потенциалом. По данным Госкомстата РФ деловая активность в области деятельности строительных организаций на протяжении ряда лет продолжает расти, что свидетельствует о значимости инвестиционно-строительного комплекса для экономической системы страны.

Особенности строительного производства приводят к необходимости использования в инвестиционно-строительной деятельности многообразие форм договоров, как следствие этого регистрируемые факты хозяйственной жизни влекут за собой кроме финансовых последствий и последствия юридические. Это обуславливает острую потребность в учетно-аналитическом обеспечении договорных отношений хозяйствующих субъектов инвестиционно-строительной деятельности.

Среди профессиональных качеств бухгалтера в современных условиях на первое место выдвигается умение обеспечить комплексное и качественное информационное сопровождение управленческих решений. Для этого учетному работнику решающее внимание следует уделять сочетанию методологии учета, отчетности, налогообложения, правовых основ договорной системы и элементов анализа для достижения оптимальной схемы функционирования хозяйствующих субъектов инвестиционно-строительной деятельности.

Данная проблема тем более актуальна, что нормативно-законодательная база РФ не всегда дает однозначные ответы по выбранной теме исследования. Более того, мнения ученых-экономистов при трактовке имеющейся нормативной базы зачастую не совпадают.

Указанные проблемы и сопряженные с ними трудности учетного сопровождения договорных отношений инвестиционно-строительной деятельности представляют собой широкую область, требующую глубокого теоретического исследования и значительной практической проработки. Теоретические положения диссертации способствуют развитию и разрешению указанных проблем для конкретных условий хозяйствующих субъектов строительства. В силу этого ф тема исследования представляется актуальной и востребованной практикой.

Степень разработанности проблемы

Вопросам развития методологии формирования учетно-аналитического обеспечения хозяйственной деятельности экономических субъектов посвящены работы таких зарубежных и отечественных ученых как Барнес С., Бриттон Э., Ван Хорн Дж. К., Ван Бреда М. Ф., Ватерстон К., Друри К., Миддлтон Д., Стоун Дерек, Хитчанг Клод, Хендриксен Э. С., Холт Р., Хорнгрен У.Т., П. С. Безруких, Н. П. Кондраков, Я.В. Соколов, А. Д. Шеремет и другие.

Такие отечественные специалисты как: Н.А. Адамов, В.В. Бородина, Н.А. Бреславцева, Н.Г. Волков, И.Н. Воропанова, А.Ю. Грибков, В.А. Ерофеева, В.Р. Захарьин, С.Н. Зубарев, Ю.С. Кузнецов, Е.М. Мальцева, Ж.А. Морозова, Е.В. ® Орлова, Е.А. Пронина, С.А. Принцева, С. П. Соколов, П.А. Соколов, Л.В. Терехова, В. И. Ткач, и др. посвятили работы развитию бухгалтерского учета строительных предприятий.

Перечисленные авторы внесли весомый вклад в решение рассматриваемой проблемы. Однако, не умаляя значения исследований перечисленных ученых и специалистов, необходимо отметить, что работы, содержат рекомендации по реализации учетных решений отдельных договоров, имеющих место в инвестиционно-строительной деятельности, однако авторы не ставили перед собой цели проведения анализа возможных учетно-методических альтернатив.

В общей совокупности, работы вышеупомянутых авторов стали стимулом для более детального изучения направлений совершенствования учетно-аналитического обеспечения договорных отношений хозяйствующих субъектов ^ в инвестиционно-строительной деятельности и обусловили цели и задачи диссертации.

Цели и задачи исследования

Цель диссертационного исследования состоит в разработке теоретических положений и практических рекомендаций учетно-аналитического обеспечения договорных отношений инвестиционно-строительной деятельности хозяйствующих субъектов.

Сформулированная цель исследования обусловила необходимость решения следующих научных и практических задач:

- проанализировать влияние на организацию учета экономических основ инвестиционно-строительной деятельности хозяйствующих субъектов;

- исследовать зависимость учетного отражения договорных отношений от правовых аспектов инвестиционно-строительной деятельности в России;

- обосновать и проанализировать возможные методические альтернативы учетных решений в рамках реализации различных форм договоров инвестиционно-строительной деятельности;

- разработать основные направления совершенствования учёта договорных отношений инвестиционно-строительной деятельности;

- определить аналитическое обеспечение договорных отношений инвестиционно-строительной деятельности.

Предмет и объект исследования

Предметом диссертационного исследования является организация учетно-аналитического обеспечения договорных отношений в инвестиционно-строительной деятельности.

Объектом исследования избрана финансово-хозяйственная деятельность субъектов инвестиционно-строительного комплекса Астраханской области. •

Объектом практической реализации исследования явились крупные строительные предприятия Астраханской области, в частности ОАО «ПСК «Астраханмонтажстрой», ООО ПСК «Зодчий», ФЛ ООО «КАСПИ-ТРЭЙД» в РФ.

Методологическая и теоретическая основа исследования

Методологическая основа состоит в исследовании работ отечественных и зарубежных специалистов в области учёта, законодательных и нормативных актов по бухгалтерскому учёту и отчётности, материалов научных конференций, статей периодических изданий, международных и отечественных бухгалтерских стандартов.

Методы исследования

При выполнении диссертационного исследования применялись такие методы познания социально-экономических явлений как статистический, динамический, сравнительный, функциональный, индуктивный и дедуктивный.

Для получения, обработки и анализа исходных материалов использовались специфические методы исследования: анализ и синтез, моделирование, конкретизация и абстрагирование, априорное ранжирование факторов (психологический эксперимент), классификация, группировка, анкетирование и другие.

Эмпирическая база исследования

Эмпирическую базу исследования составили данные Федеральной службы государственной статистики, материалы периодической, финансовой, налоговой и статистической отчетности строительных компаний Астраханской области.

При выполнении диссертации использовались нормативно-законодательные документы, регулирующие бухгалтерский учет и налогообложение в РФ, а также обзоры арбитражной практики, опубликованные в специальных изданиях и периодической печати.

Научная новизна диссертации

Научная новизна исследования заключается в определении, обосновании и совершенствовании учетно-аналитического обеспечения договорных отношений инвестиционно-строительной деятельности хозяйствующих субъектов. В результате проведенной работы получены следующие наиболее значимые научные результаты:

- расширены теоретические представления о влиянии на учетное отражение инвестиционно-строительной деятельности правовых аспектов договорной системы РФ, заключающиеся в более полном использовании диспозитивных норм гражданского законодательства;

- разработаны схемы учетного отражения договоров на инвестирование и производство строительной продукции и проанализированы результаты выбора тактических учетных вариантов по каждой группе договоров;

- предложено в качестве одного из способов улучшения информационного обеспечения управления инвестиционно-строительной деятельностью квалифицированное учетное сопровождение договорных отношений, которое базируется на финансовой политике, являющейся совокупностью блоков договорной, учетной и налоговой политики;

- определены основные направления типизации договоров, применяемых в инвестиционно-строительной деятельности, в целях достижения максимальной эффективности функционирования хозяйствующих субъектов;

- предложен алгоритм предварительного анализа эффективности реализации договоров, позволяющий повысить информационную емкость аналитического сопровождения договорных отношений субъектов инвестиционно-строительной деятельности.

Практическая ценность результатов

Разработанные автором рекомендации и выводы ориентированы на практическое использование при выборе методических альтернатив учетного отражения договорных отношений субъектов инвестиционно-строительной деятельности. Предлагаемые элементы финансовой политики и алгоритм предварительного анализа эффективности договоров, применяемые в инвестиционно-строительной деятельности хозяйствующих субъектов, способствуют повышению качества аналитическому сопровождению и обоснованности управленческих решений.

Сформулированные диссертантом рекомендации могут быть использований ны бухгалтерскими службами строительных предприятий, а также в образовательном процессе при подготовке специалистов в области бухгалтерского учета, анализа хозяйственной деятельности и аудита.

Отдельные положения исследования могут быть использованы при подготовке нормативных и инструктивных материалов по организации бухгалтерского учета в инвестиционно-строительном секторе экономики.

Апробация результатов исследования

Основные положения диссертационной работы и результаты проведенных исследований докладывались автором и были обсуждены на научно-практических конференциях профессорско-преподавательского состава и аспирантов Астраханского государственного технического университета (АГТУ) в I) 2002, 2003, 2004, 2005гг., на международных научно-практических конференциях: «Совершенствование хозяйственного учета, анализа и аудита в условиях рынка» (ФГОУВПО АГТУ г. Астрахань 2004г.), «Экономика и мы - новые идеи» (ФГОУ ВПО АГТУ г. Астрахань 2004г.), «Наука - поиск» (ФГОУ ВПО

АГТУ г. Астрахань 2005г.).

Ряд рекомендаций и предложений, разработанных в диссертации, принят к практическому использованию в финансово-хозяйственной практике предприятий ООО ПСК «Зодчий», ФЛ ООО «КАСПИ-ТРЭЙД» в РФ, о чём свидетельствуют справки о внедрении.

Результаты исследования применяются в учебном процессе ФГОУ ВПО «Астраханский государственный технический университет» при преподавании курса «Бухгалтерский учет в строительных организациях», при подготовке профессиональных бухгалтеров и аудиторов, а также на курсах повышения ^ квалификации профессиональных бухгалтеров и аудиторов.

Публикация результатов исследования

Основные положения диссертационной работы изложены в 7 научно-исследовательских работах, общим объёмом 3,48 п. л. (авторский — 2,24 п. л.).

Объем и структура диссертации

Диссертация состоит из введения, трех глав и заключения. В работе содержится 10 аналитических таблиц и 9 рисунков. Завершает работу список использованных источников из 144 наименований и 8 приложений. Основной текст диссертационной работы изложен на 158 страницах.

## Заключение диссертации по теме "Бухгалтерский учет, статистика", Ковалева, Ольга Николаевна

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Инвестиционно-строительная деятельность реализуется определенной системой производственных, функциональных, организационных и институциональных структур, образующих важнейший сектор национальной экономики.

На основе данных органов статистического наблюдения автор пришел к выводу, что строительный комплекс, в целом, занимает достаточно значимое положение в экономике области, при этом проблемными для него остаются вопросы: повышение инвестиционной активности предприятий и организаций; сокращение объемов незавершенного строительства; обеспечение консервации объектов, находящихся в незавершенном строительстве и приостановленных строительством и т.д.

В современных условиях для большинства строительных организаций характерна «реактивная форма» управления, т. е. принятие управленческих решений как реакции на текущие проблемы. Поэтому автор приходит к выводу о необходимости внедрение в практику работы предприятий инвестиционно-строительного комплекса Астраханской области системы качественного учетно-аналитического обеспечения договорных отношений с учетом их специфики.

Целью разработки финансовой политики строительной организации является построение эффективной системы управления, направленной на достижение стратегических и тактических целей ее деятельности. Указанные цели имеют индивидуальный характер для каждой строительной организации.

По нашему мнению при разработке финансовой политики строительной организации наиболее значимыми вопросами являются:

1) максимизация прибыли организации;

2) оптимизация структуры капитала организации и обеспечение его финансовой устойчивости;

3) достижение прозрачности финансово-экономического состояния организации для всех заинтересованных лиц;

4) обеспечение инвестиционной привлекательности строительной организации;

5) создание эффективного механизма управления строительной организацией;

6) использование организацией рыночных механизмов привлечения финансовых средств.

Обобщив понятийный аппарат, имеющий место в экономике строительного комплекса, автор сделал вывод, что деятельность, рассматриваемая в работе, является элементом инвестиционной деятельности, осуществляемой в форме капитальных вложений и, есть не что иное, как процесс инвестирования и создания, законченных строительством и сданных в эксплуатацию объектов, образующих основные фонды хозяйственного комплекса страны.

Бухгалтер, не являясь специалистом в области инвестиционной деятельности, должен:

- владеть понятийным аппаратом характерным для данного сектора экономики;

- уметь разграничивать функции субъектов инвестиционно-строительной деятельности в рамках конкретного договора.

Именно от этих навыков зависит формирование показателей деятельности хозяйствующего субъекта, как для целей бухгалтерского учета, так и для целей налогообложения. В связи с чем, особое место в исследовании отведено анализу влияния на учетное отражение классификации субъектов инвестиционно-строительной деятельности и определению их функциональных особенностей, уточнению терминологической базы.

Процесс управления строительством включает в себя постановку цели, принятие определенных решений для ее реализации, практическое осуществление принятых решений, анализ и контроль за ходом их исполнения. В соответствии с этим в работе выявляются принципиальные особенности организационных форм инвестиционно-строительной деятельности хозяйствующих субъектов и их влияние на организацию учета.

Автором отмечается, что выбор вида договора и его условий способны полностью изменить порядок бухгалтерского учета и налогообложения, осуществляемых в рамках инвестиционно-строительной деятельности. В работе доказано, что одни и те же хозяйственные операции, с одинаковыми финансовыми и материальными потоками, предполагающие одинаковую прибыль, юридически могут быть оформлены по разному, что изменит их налоговые последствия и представление в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

При исследовании данной проблемы автор доказал, что методология бухгалтерского учета представляет уникальный язык экономики, способный качественно и количественно описать преобладающее большинство взаимоотношений хозяйствующих субъектов. Однако, это возможно только при глубоком понимании сути и смысла договоров, заключенных между субъектами инвестиционно-строительного процесса.

В работе проведен анализ влияния приведенных условий договора на бухгалтерский учет и налогообложение в результате которого, сделан вывод о влиянии условий договоров на порядок отражения доходов и расходов организаций, на их бухгалтерский учет и налогообложение. Исходя из характера влияния договорных форм на учетное отражение хозяйственных операций, автор предлагает выделить два класса договоров, применяемых в инвестиционно-строительной деятельности:

- инвестиционные договоры, регулирующие процесс финансирования капитального строительства и взаимоотношения сторон, связанных этим процессом;

- договоры строительного подряда, регулирующие процесс строительного производства.

Приведенные в работе классы содержат подгруппы (типы договоров), определяющие виды применяемых договоров в конкретной ситуации в соответствии с гражданским законодательством.

Гражданское законодательство, содержащее императивные и диспозитив-ные предписания, что предоставляет хозяйствующим субъектам право использовать в практической деятельности договоры как предусмотренные законодательством так и не предусмотренные.

В работе проведено изучение правовой базы договорных отношений в исследуемом секторе экономики, результаты которого свидетельствуют о применении договоров, использование которых в инвестиционно-строительной деятельности хозяйствующих субъектов недопустимо, так как противоречит нормативно-законодательной базе по регулированию инвестиционно-строительного процесса в РФ.

Помимо этого, нами дана оценка уровня решения правовых и учетных проблем в национальной и международной системах бухгалтерского учёта в рамках инвестиционно-строительной деятельности. Для рассматриваемого сектора экономики, на наш взгляд, характерна значительная степень зависимости бухгалтерского учета и налогообложения от формы и содержания договоров.

Обоснование невозможности применения договоров агентирования для правового оформления отношений заказчика (застройщика) и инвестора, а также сравнение договора долевого участия в строительстве с договором простого товарищества позволяет сделать вывод, что при значительном количестве участников (дольщиков), например при строительстве жилого дома, где в качестве дольщиков, в том числе выступают физические лица, применение договора простого товарищества становится нецелесообразным не только по юридическим соображениям. Автор обосновывает данное мнение тем, что в этом случае значительно усложняется система бухгалтерского учета и налогообложения строительной организации.

Кроме того, общий характер отношений, возникающих при реализации договора простого товарищества, в значительной степени определяет специфику правового регулирования отношений внутри него, которая проявляется в особенностях формирования общего имущества, в совместном ведении общих дел, механизме распределения прибылей и убытков, ответственности товарищей по своим обязательствам, основаниях, условиях и порядке прекращения договора.

По нашему мнению, при коллективном инвестировании строительства вполне успешно можно применять как договор долевого участия в строительстве, так и договор простого товарищества. При этом автор считает целесообразным в договоре существенные условия взаимоотношений сторон оговаривать таким образом, чтобы была возможность его юридической квалификации.

Для бухгалтерского отражения функционирующего строительного производства характерно наряду с общепринятыми унифицированными документами использование документации не являющейся унифицированной. Поэтому результаты исследования доказали, что при формировании профессионального суждения учетный работник, руководствуясь экономическим содержанием конкретной хозяйственной операции, должен оценивать насколько адекватно документы отражают характер выполненных строительных работ и, в случае необходимости, получать дополнительные данные от соответствующих производственных и технических служб. В этой ситуации бухгалтеру следует на первое место ставить требование приоритета содержания над формой.

Анализ мнений ряда ученых и специалистов, дает возможность предположить, что в учетной практике субъектов инвестиционно-строительной деятельности знание и взаимоувязанное применение норм гражданского, бухгалтерского и налогового законодательства позволяет бухгалтеру правильно распознать объект учета, уяснить его экономическое содержание, а затем, согласно выявленному экономическому содержанию, определить на каком счете технически отразить этот объект учета.

В части исследования проблем бухгалтерского отражения договорных отношений у субъектов исследуемой деятельности определены теоретико-методические и организационные функции системы бухгалтерского учёта инвестиционно-строительной деятельности, а также обоснованы учетные схемы в рамках реализации различных форм договоров инвестиционно-строительной деятельности.

Автор аргументировано доказывает, что в результате бухгалтерского формирования первоначальной стоимости возводимого строительством объекта возникает противоречие в бухгалтерской и юридической трактовках возникновения права собственности на него.

Исходя из юридической трактовки, право собственности в соответствии со статьей 131 ГК РФ на недвижимые вещи подлежат государственной регистрации в едином государственном реестре учреждениями юстиции. Только с момента такой регистрации в соответствии со статьей 219 ГК РФ возникает право собственности на здания, сооружения и другое вновь создаваемое недвижимое имущество.

Исходя из бухгалтерской трактовки, право собственности на законченный строительством объект недвижимости переходит к инвестору в момент оформления акта реализации инвестиционного договора, но данный объект не может быть принят к учету в качестве основного средства. До момента государственной регистрации он подлежит учету в составе вложений во внеоборотные активы. Причем тот факт, что объект числится в составе незавершенного строительства, не мешает хозяйствующим субъектам начать его эксплуатацию. В этой ситуации возникает определенная экономическая неувязка, бухгалтерские аспекты которой в настоящее время частично урегулированы законодательно. В соответствии с последними изменениями нормативных актов, объект недвижимости до момента его регистрации отражается в учете в составе вложений во внеоборотные активы (незавершенное строительство). Он может быть введен в эксплуатацию и по нему следует начислять амортизацию, которая подлежит корректировке после зачисления в состав основных фондов и определения учетной стоимости объекта.

Автор считает нужным указать на возникновение экономической несправедливости при оценке первоначальной стоимости объектов законченных строительством.

Автор берет за основу тот факт, что строительство процесс долгосрочный, то справедливая оценка объекта недвижимости, скорее всего, будет отличаться от первоначальной, так как стоимость возводимого объекта рассчитанная на момент начала реализации инвестиционного проекта не будет совпадать с рыночной стоимостью аналогичных объектов на момент признания их в учете. К сожалению, нормативное регулирование бухгалтерского учета в РФ не позволяет принять законченный объект к учету по справедливой (рыночной стоимости). Возможно лишь последующее доведение его первоначальной стоимости до рыночной путем осуществления переоценки.

Помимо этого автор на уровне хозяйствующего субъекта предлагает свою концепцию путей решения неурегулированных бухгалтерским и налоговым законодательством вопросов. В частности, в области финансирования строительства по договору инвестирования даны рекомендации по урегулированию учетного отражения и налогообложения путем четкого прописывания в договорах инвестирования сумм или процентного отношения, которые следует расценивать в качестве вознаграждения за услуги заказчика (застройщика) по организации строительства. Во избежание конфликтных ситуаций, связанных с исчислением и уплатой налога на добавленную стоимость с авансов полученных, предложен график платежей в части разработки к договору инвестирования приложения — графика платежей. В нем, на наш взгляд, необходимо предусмотреть размер средств ежемесячно направляемых на финансирование капитальных затрат и размер средств ежемесячно направляемых в качестве оплаты услуг заказчика (застройщика). Помимо этого в платежных документах имеет смысл формулировать назначение платежа на наш взгляд, так, чтобы можно было с достаточной степенью уверенности классифицировать его принадлежность.

Результатом диссертационного исследования, связанного с проблемами учетного отражения договоров в строительстве, является вывод автора о том, что при заключении исследуемых форм договоров следует их содержание строить таким образом, чтобы условия имели четкую однозначную трактовку, так как многие из них имеют прямое влияние на бухгалтерское отражении возникающих в результате его реализации хозяйственных операций.

Особое внимание в диссертационном исследовании уделяется коллективному инвестированию, поскольку это один из способов мобилизации финансовых ресурсов. Применение такого способа характерно для строительства жилья и административных помещений с привлечением средств крупных организаций-инвесторов и физических лиц. Отношения сторон в этом случае могут быть оформлены договорами долевого участия в строительстве и договорами простого товарищества.

Отметим, что бухгалтерское отражение хозяйственных операций возникающих при этих формах договоров существенно отличаются. С учетом того, что в настоящее время классифицировать правовую форму этих договоров достаточно сложно, диссертант считает, что прежде чем приступать к бухгалтерскому отражению, следует определить правовую основу заключенного договора.

Опираясь на анализ правовых аспектов рассматриваемой формы договора проведенный нами, автор пришел к выводу, что договор простого товарищества заключенной для целей коллективной организации строительства не предусматривает извлечение экономических выгод или дохода, а следовательно, положения ПБУ 20/03 не могут быть распространены на хозяйственные операции, возникающие в процессе реализации рассматриваемого договора.

В то же время, исходя из анализа приведенных требований нормативных актов, вклады товарищей по договору совместной деятельности нельзя классифицировать в качестве финансовых вложений. Таким образом, автор подчеркивает, что не существует нормативного акта, прямо регламентирующего учет договоров простого товарищества, заключенного для совместного строительства.

Опираясь на требования бухгалтерского и налогового законодательства, автором предлагается схема отражения в учете хозяйственных операций возникающих при реализации договора простого товарищества в целях совместной реализации инвестиционно-строительного проекта.

При выборе договора хозяйствующим субъектам необходимо провести анализ привлекательности его правовой формы с точек зрения:

- возможности признания сделки ничтожной, в случае если заключен договор простого товарищества и при этом не выполняются все его существенные условия с точки зрения Гражданского законодательства;

- налоговой нагрузки (договоры простого товарищества в этом случае являются более выгодными, т.к. передача внеоборотных активов не расценивается в качестве предоставления активов в аренду и соответственно не участвует в налогооблагаемых доходах);

- сложности и законодательной неурегулированности бухгалтерского отражения.

Проанализировав распределение налоговой нагрузки при различных формах договоров строительного подряда, автор сделал вывод, что общая сумма налоговых платежей по отдельно взятому договору от формы договора строительного подряда не меняется, но изменяется распределение налоговой нагрузки по отчетным периодам. Это позволяет оплачивать налоги равномерно в течение всего периода строительства или отсрочить их оплату до завершения реализации договора. В условиях постоянно изменяющегося налогового законодательства в сторону снижения налогового бремени последний вариант, по нашему мнению, является более предпочтительным.

Автором отмечено, что современные правила бухгалтерского и налогового учета позволяют организациям самостоятельно определять методологию формирования финансового результата. Причем эти методы в бухгалтерском и налоговом учете могут быть различными. Используя специфику организации бухгалтерского учета в строительстве, возможность отражать в учете хозяйственные операции исходя из условий прописанных в договоре, а также грамотно сформированную учетную политику подрядные строительные организации могут распределять налоговую нагрузку по отчетным периодам исходя из своих финансовых возможностей. Автор предлагает для реализации указанных возможностей формировать финансовую политику.

Мо нашему мнению, разработка договорной, учетной и налоговой политики как совокупности блоков финансовой политики организаций, осуществляющих инвестиционно-строительную деятельность является очевидным фактом, способствующем оптимизации учетно-аналитического обеспечения договорных отношений. В диссертационном исследовании автор неоднократно отмечал, что в настоящее время учетные работники, используя свои профессиональные знания и суждения, могут выбирать те или иные методологические приемы и тем самым формировать в зависимости от преследуемой цели финансовые результаты своего предприятия.

Для совершенствования учетного отражения договорных отношений инвестиционно-строительной деятельности автор предлагает реализацию следующих мероприятий:

• стандартизирование договорных формы путем разработки хозяйствующим субъектом типовых договоров с учетом включения в них условий позволяющих оптимизировать бухгалтерский и налоговый учет;

• совершенствование учетной политики в соответствии с разработанными типовыми формами договоров предусмотрев в ней схемы учетного отражения специфичных и нестандартных хозяйственных операций, не имеющих прямой регламентации нормативно- законодательными актами;

• включение в рабочий план счетов субсчетов позволяющих детализировать учетную информацию исходя из потребностей управленческого персонала;

• разработку оптимальной схемы налогового учета, исходя из условий предусмотренных типовыми формами договоров, не стремясь при этом сблизить налоговый и бухгалтерский учет, а отдавая предпочтению минимизацию налогообложения.

В рамках совершенствования элементов финансовой политики субъектов инвестиционно-строительной деятельности автором приведены основные направления типизации содержания договоров, применяемых в инвестиционно-строительной деятельности хозяйствующих субъектов, для целей бухгалтерского и налогового учета, разработаны элементы рабочих планов счетов субъектов инвестиционно-строительной деятельности, позволяющие накапливать и систематизировать информацию, исходя из требований и допущений нормативно-законодательной методологии бухгалтерского учета.

Автор отмечает, что содержание договорной политики не регламентируется нормативными актами и предлагает исходить из того, что условия договорной политики оказывают прямое влияние на содержание учетной и налоговой политик особенно это касается деятельности, в которой формирование финансового результата чаще всего зависит от условий договора. Инвестиционно-строительная деятельность представляет наглядный пример такого влияния договорной политики на формирование показателей финансово-хозяйственной деятельности предприятия, что автор убедительно доказал, рассматривая пути совершенствования бухгалтерского учета.

В результате, автор счел необходимым отметить, что нормативные документы по бухгалтерскому учету могут не учитывать специфики деятельности организации, степень юридического или экономического содержания учитываемых фактов хозяйственной жизни и т. д. В таких случаях бухгалтер, как это доказано в работе, должен использовать возможности финансовой политики как внутреннего регламентирующего бухгалтерский учет документа.

Для решения своевременного выявления проблем хозяйствования предприятий строительной отрасли и их предотвращения автор отмечает, о необходимости информационного обеспечения управленческого персонала на основе данных систематического анализа. В реальной практике состав конкретных задач управленческого учета и анализа широк, поскольку хозяйственная деятельность многогранна и различные процессы, характеризующие ее, взаимозависимы. Поэтому, в рамках данного диссертационного исследования автор счел нужным остановиться на рассмотрении процесса принятия управленческого решения о подписании договора в рамках инвестиционно-строительной деятельности. Результатом чего, стал алгоритм предварительного анализа эффективности реализации договоров применяемых в инвестиционно-строительной деятельности хозяйствующих субъектов, составляющими которой является:

• определение конкретной цели, основанное на поставленной задаче (максимизация прибыли, быстрое получение прибыли, устранение рисков и т.д.)

• принятие решения о возможности выполнения заказа.

• выбор формы договора и существенности условий договорной политики с позиций выбора такой формы договора, которая бы максимально позволила решить поставленные цели и задачи функционирования предприятия в конкретный момент времени. Помимо этого, по нашему мнению, на данном этапе принятия управленческого решения необходимо оценить уровень налоговой нагрузки по договору.

В работе предложена методика, в соответствии с которой можно оценивать налоговую нагрузку по отдельно взятому договору как часть отдаваемой в бюджет валовой выручки предполагаемой в процессе его реализации. Валовая выручка в этом случае является источником дохода и, следовательно, источником уплаты налогов. Следует отметить, что в предлагаемой методике оценивается налоговая нагрузка только в части налогов непосредственно участвующих в формировании валовой выручки. Применение этой методики позволит сравнить количественные изменения доли налогов в валовой выручке по отдельно взятому договору.

• поиск альтернативных вариантов действий при формировании производственного плана в условиях ограниченных мощностей. Для этого автор предлагает анализировать экономическую эффективность предполагаемой сделки исходя из ряда показателей.

• выбор оптимального варианта действий (подписание договора).

Автор отмечает, что анализ определения целей и задач управленческого решения не является самоцелью. Его результаты важны для определения финансовой стратегии деятельности предприятия: назначение анализа состоит не только в том, чтобы установить и оценить финансовый результат конкретного договора, но и в постоянном проведении работы, направленной на улучшение и повышение эффективности производственной деятельности. Анализ договорной политики показывает направления такой работы, а также дает возможность выявить наиболее важные аспекты и наиболее слабые позиции.

## Список литературы диссертационного исследования кандидат экономических наук Ковалева, Ольга Николаевна, 2005 год

1. Абрамов С. И. Организация инвестиционно-строительной деятельности.- М.: Центр экономики и маркетинга, 1999. 240 с.

2. Аврова И.А. Организация учета в строительстве, 3-еизд. Перераб. и доп.- М.: Бератор, 2004. 216 с.

3. Адамов Н.А. Бухгалтерский учет в строительстве. СПб.: Питер, 2003. -542с.

4. Адамов Н.А. Бухгалтерский учет и налогообложение в строительстве. — М.: Финансы и статистика, 2005. 160с.

5. Адамов Н.А. Правовое регулирование и методологические аспекты организации бухгалтерского и налогового учета долевого участия при осуществлении капитального строительства // Все для бухгалтера. -2003.-№ 17.

6. Адамов Н.А. Бухгалтерский учет инвестиций в капитальное строительство // Финансовая газета. 2003. № 3-4.

7. Адамов Н.А., Бойко А.В. Дебиторская задолженность подрядных строительных организаций: отраслевые особенности, бухгалтерский учет, налогообложение, анализ // Финансовая газета. 2004. - № 9-10.

8. Адамов Н.А. Бухгалтерский учет и документальное оформление подрядных строительных работ // Финансовая газета. 2004. - № 1.

9. Адамов Н.А., Кастуев А.С. Проблемы нормативного регулирования бухгалтерского учета и налогообложения при долевом строительстве // Строительство: налогообложение, бухучет. 2004. - № 1.

10. Адамов Н.А. Особенности и проблемы правового регулирования взаимодействия участников капитального строительства // Финансовая газета. 2003.-№ 29.

11. Адамов Н.А. Бухгалтерский учет инвестиций в капитальное строительство // Финансовая газета. 2003. - № 3-4.

12. Адамов Н.А. Первичный учет в строительстве // Бухгалтерский учет.2003.-№9.

13. Адамов Н.А. Особенности налогообложения в строительстве // «Строительство: налогообложение, бухучет». 2002. - № 2.

14. Адамов Н.А. Совершенствование системы учета основных средств в строительной организации. М.: МАКС Пресс, 2002.

15. Александров В. Т. Ценообразование в строительстве. СПб: Питер,2001.-178 с.

16. Богатая И.Н. Стратегический учет собственности предприятия. Серия «50 способов». Ростов н/Д.: «Феникс», 2001. 320 с.

17. Бородина В.В. Бухгалтерский учет в строительстве. — М.: Книжный мир,2002. 369 с.

18. Бриттон Э., Ватерстон К. Вводный курс по бухгалтерскому учёту, аудиту, анализу. Самоучитель: Пер. с англ. И. А. Смирновой/Под ред. проф. Я.В. Соколова. — М.: Финансы и статистика, 1998. — 328 с.

19. Бухгалтерский учет: Учебник / И.И. Бочкарева, В.А. Быков и др.; Пол ред. Я.В. Соколова. М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2004. — 768 с.

20. Бухгалтерский учет и анализ хозяйственной деятельности в строительных организациях: Учебник / Под общ. ред. проф. М.В. Дмитриева. М.: Финансы, 1971.-298 с.

21. Бухгалтерский учет в организациях / Е.П. Козлова, Т.Н. Бабченко, Е.Н. Галанина. 3-е изд., перераб. И доп. - М.: Финансы и статистика, 2003. -752 с.

22. Бархатов А.П. Международный учет: Учебное пособие. М.: Изд. центр «Маркетинг», 2001. 150 с.

23. Воропанова ИЛ. Методика комплексного статистического анализа журнальных публикаций по изучаемой проблеме: Учебное пособие. Челябинск: ЧИ (ф) МГУК, 2002. 174 с.

24. Ван Хорн Дж. К. Основы управления финансами: Пер. с англ./ Гл. ред. серии проф. Я. В. Соколов. — М.: Финансы и статистика, 1996. — 800 с.

25. Верещагин С.А. Строительство: бухгалтерский и налоговый учет у инвестора, заказчика и подрядчика. М.: Информцентр XXI века, 2004. -320с.

26. Верещагин С.А. Реализация: бухгалтерский и налоговый учет. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Информцентр XXI века, 2005. - 168 с.

27. Вестник ИПБ: Выпуск 3. Справочник корреспонденций счетов бухгалтерского учета / Под ред. А. С. Бакаева. М.: Институт профессиональных бухгалтеров России: Информационное агентство «ИПБ-БИНФА», 2002.-608 с.

28. Воинов В.Р. Бухгалтерский учет строительных работ // Консультант бухгалтера. 2002. - № 4.

29. Волков Н. Г. Учет капитального строительства и приобретений отдельных объектов внеоборотных активов // Бухгалтерский учёт. 2001. - № 07.

30. Гаврилюк Л.К. Договор строительного подряда: учет у заказчика-застройщика // Российский налоговый курьер. 2003. - № 9.

31. Герман О. Н. Строительство жилых домов: учет, налогообложение, льготы // Финансовая газета. 2000. - № 38-42.

32. Гражданский Кодекс РФ (части I, II)

33. Грибков А.Ю. Строительство: бухгалтерский учет и налогообложение. -М.: Омега-Л. 2004, 336с.

34. Гуляев Н.С., Ветрова Л.Н. Основные модели бухгалтерского учета и анализа в зарубежных странах: Учебное пособие. М.-КНОРУС, 2004. -164 с.

35. Дементьев А.Ю. НДС операций по передаче имущественных прав на первичном рынке жилья // Финансовая газета. 2002. - № 29.

36. Дементьев А.Ю. Налогообложение операций по передаче имущественных прав при инвестиционном строительстве жилья // Финансовая газета (Региональный выпуск). 2002. -№51.

37. Дроботина Н.А., Чабан Ю.М., Щуко Л.П. Бухгалтерское отражение коммерческих договоров. СПб.: «Издательский дом Герда», 2001.304 с.

38. Друри К. Введение в управленческий и финансовый учёт: Учебное пособие для вузов./Пер. с англ. под ред. Н. Д. Эриашвили; предисловие проф. П. С. Безруких. —3-е изд. перераб. и доп. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. —783с.

39. Дьячков М. Ф. Анализ хозяйственной деятельности в строительстве. -М.: Финансы, 1976. 230 с.

40. Ежова А.Ю. Учет средств, полученных по договору инвестирования // Учет в строительстве. 2004. - №3.

41. Елисеева И.И., Терехов А.А. Статистические методы в аудите. — М.: Финансы и статистика, 1998. 176 с.

42. Ерофеева В.А., Принцева С.А. Бухгалтерский учет в строительстве (с элементами налогообложения). М.: Юрайт-Издат, 2004. 517 с.

43. Захарьин В. Р. Бухгалтерский учет в строительстве. М.: Элит, 2003. -150с.

44. Захарьин В.Р. Организация и учет расчетов между заказчиками и инвесторами при строительстве и передаче законченных строительством объектов // Консультант бухгалтера. — 2002. № 6

45. Злобина Л.А., Стажкова М.М. Практика оптимизации налоговой нагрузки экономического субъекта: Учебное пособие для студентов высших и средних специальных учебных заведений. М.: Академический Проект, 2003.-112 с.

46. Зубарев С.Н., Кузнецов Ю.С., Мальцева Е.М. Бухгалтерский учет у участников строительного процесса. М.: Издательство «АиН», 2002. — 56 с.

47. Ковалёв В. В. Финансовый анализ: Управление капиталом. Выбор инвестиций. Анализ отчётности. — М.: Финансы и статистика, 1996. 432 с.

48. Ковалева О.Н. Бухгалтерский учет заемных средств, направленных на финансирование капитального строительства // Вестник Астраханскогогосударственного технического университета: Сб. научн. Тр.: Экономика. Астрахань: Изд-во АГТУ, 2004. - С. 140-146

49. Ковалева О.Н., Солоненко А.А. Договор строительного подряда: порядок учета и налогообложения выполненных работ и формирование финансового результата у подрядчика // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет,2005.-№7-С. 17-26

50. Ковалева О.Н. Особенности формирования финансового результата по договорам строительного подряда: Материалы международной научно-практической конференции «Экономика и мы новые идеи».-АстраханыИПЦ «Факел» ООО «Астраханьгазпром», 2004.-С. 108-111

51. Ковалева О.Н. Заказчик-застройщик совмещает функции генподрядчика: учет и налогообложение. Наука: поиск 2005: Сб. науч. ст. В 2т. Т. 1/ Астрахан. гос. техн. ун-т. Астрахань: Изд-во АГТУ, 2005. - С.46-49

52. Ковалева О.Н., Шевченко А.В. Договор совместной деятельности (простого товарищества): учет и налогообложение. Наука: поиск 2005: Сб. науч. ст. В 2т. Т. 1/ Астрахан. гос. техн. ун-т. Астрахань: Изд-во АГТУ, 2005.-С.41-45

53. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учебное пособие. 4-е изд., пере-раб. и доп. - М.: ИЕФРА-М, 2001. - 640 с.

54. Коробко В.И. Основы менеджмента и маркетинга в строительстве: Учеб. пособие. М.: Издательский центр «Академия», 2003,- 152с.

55. Кочович Е. Финансовая математика: Теория и практика финансово-банковских расчётов: Пер. с серб./ Предисл. Е. М. Четыркина. — М.: Финансы и статистика, 1994. — 268 с.

56. Кузнецов Ю.А. Учет у генподрядных организаций // Аудит и налогообложение. 2002. - №6.

57. Куприянов Н.С., Михнеиков О.В., Щербакова Т.С., Стратегический менеджмент в строительстве: Учеб. пособие. 2-е изд., перераб. / ГУУ. М., 2000.-274 с.

58. Маршалл А. Принципы экономической науки II. — М.: Прогресс, 1993.—309 с.

59. Маршалл А. Принципы экономической науки III. — М.: Прогресс, 1993.—350 с.

60. Миддлтон Д. Бухгалтерский учёт и принятие финансовых решений / Пер с англ.: Под ред. И. И. Елисеевой. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. -448 с.

61. Менеджмент в строительстве: Учеб. Пособие / Под ред. В.В. Костючен-ко. Ростов н/Д: Феникс, 2002. - 178 с.

62. Международные стандарты финансовой отчетности 1999. М» Аскери-АССА, 1999.-726 с.

63. Морозова Ж.А. Договор строительного подряда. Учет и налогообложение. М.: ООО «Статус-Кво 97», 2005. - 264.

64. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая.

65. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая. «Собрание законодательства РФ». 07.08.2000 г. № 32.

66. Нидлз Б. и др. Принципы бухгалтерского учёта/Б. Нидлз, X. Андерсон, Д.Кондуэлл.: Пер. с англ. /Под ред. проф. Я. В. Соколова. — М.: Финансы и статистика, 1993. — 496 с.

67. Организация и управление в строительстве: основные понятия и термины. Учеб. пособие/ Под ред. В.М. Васильева. СПб.: АСВ, 1998г.- 242 с.

68. Орлова Е.В. Налоговый и бухгалтерский учет договоров и сделок. М.: МЦФЭР, 2003. - 368 с. - (Приложение к журналу «Консультант», 52003).

69. Осипян В.Ю. Заказчик-застройщик совмещает функции генподрядчика // Учет в строительстве. 2003. - № 2.

70. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях. М.: Финансы и статистика, 1994. с. 126.

71. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению. М.: «Ось-89», 2001.-112 с.

72. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное Приказом Минфина России от 29.07.1998 N34h

73. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98, утвержденное Приказом Минфина РФ от 9 декабря 1998 г. N 60н

74. Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» ПБУ 2/94, утвержденное Приказом Минфина РФ от 20.12.94. № 167

75. Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций № 160 от 30.12.1993г.

76. Положение по бухгалтерскому учёту «Учёт материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01) , утвержденное Приказом Минфина РФ от 9 июня 2001 г. N 44н

77. Положение по бухгалтерскому учёту «Учёт основных средств» (ПБУ 6/01), утвержденное Приказом Минфина РФ от 30 марта 2001 г. N 26н

78. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденное Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н

79. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденное Приказом Минфина России от 06.05.1999 N ЗЗн

80. Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000, утвержденное приказом Минфина России от 16 октября 2000 г. N 92н

81. Положение по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» ПБУ 15/01, утвержденное приказом Минфина83,84,85