

Методические особенности проведения внутреннего аудита затрат по капитальному строительству, принимаемых для целей налогообложения

© 2012 Л.Б. Коровушкина
Тюменский государственный университет
E-mail: center_audita@mail.ru

В статье изложены основные вопросы, связанные с признанием расходов нефтегазовых организаций по капитальному строительству объектов для целей налогообложения. Подчеркнута необходимость внутреннего аудита налоговых рисков, сопутствующих капитальному строительству.

Ключевые слова: аудит затрат, капитальное строительство, контрольные процедуры, затраты, налоговые риски.

Проблема создания концепции взаимодействия системы бухгалтерского учета и налогообложения в России заключается не просто в определении вопроса соотношения налогового и бухгалтерского учета, а в реальном значении бухгалтерского и налогового учета для целей обеспечения деятельности организации.

В исследуемых нефтегазовых организациях и сети их дочерних структур, несмотря на глобальный объем информации, бухгалтерский учет в достаточной степени приближен к налоговому учету. Однако особенностей, связанных со спецификой объектов капитального строительства, достаточно много, что не может не сказаться на организации налогового учета и признании затрат по капитальному строительству для целей налогообложения.

Проблема заключается в том, что часть затрат может быть не признана расходами по капитальному строительству и отнесена на увеличение стоимости объектов основных средств. В этом случае, когда в целях налогового учета затраты по строительству боковых стволов скважин не признаются расходами и увеличивают стоимость объектов основных средств, срок полезного использования таких объектов для целей налогообложения прибыли должен быть пересмотрен и утвержден учетной политикой для целей налогообложения.

Капитальное строительство, например, боковых скважин (БС) в исследуемых нефтегазовых организациях осуществляется с несколькими целями, и в каждом конкретном случае возникает специфика признания расходов (табл. 1).

Таблица 1. Признание расходов в зависимости от цели осуществления капитального строительства объекта – боковых скважин

Цель осуществления строительства боковых скважин	Документ, регламентирующий проведение работ	Признание расходов
1	2	3
1. Ликвидация аварий и осуществление других видов ремонтов, при которых конструкция скважины не изменена	Программа бурения бокового ствола и планы на проведение всех необходимых работ	Расходы, связанные со строительством БС в целях ликвидации аварии, произошедшей в процессе строительства скважины, признаются расходами на сооружение скважины (ст. 257 НК РФ) Расходы, связанные со строительством БС в целях ликвидации аварий и других видов ремонтов, произошедших после ввода скважины в эксплуатацию (скважина учитывается в составе основных средств), включаются в состав расходов отчетного периода как расходы на ремонт основных средств (ст. 260 НК РФ)
2. Ликвидация аварий и осуществление других видов ремонтов, при которых конструкция скважины изменена	Рабочий проект (дополнение к имеющемуся проекту)	Расходы, связанные со строительством БС в целях ликвидации аварии, произошедшей в процессе строительства скважины, признаются расходами на сооружение скважины (ст. 257 НК РФ) <i>Действующие и бездействующие скважины.</i> Строительство БС, проводимое в целях ликвидации аварии, произошедшей после ввода скважины в эксплуатацию (скважина учитывается в составе основных средств), признается работами по реконструкции скважины, соответствующие затраты увеличивают стоимость скважины <i>Ликвидированные скважины.</i> Расходы по строительству БС формируют стоимость нового объекта основных средств Учет затрат осуществляется в порядке, аналогичном порядку учета затрат по работам, проводимым на действующих и бездействующих скважинах

Окончание табл. 1

1	2	3
3. Оценка продуктивности горизонта (проведение геологоразведочных работ на скважине путем выхода на новый горизонт)	Рабочий проект (дополнение к имеющемуся проекту)	Расходы по строительству БС в полной сумме включаются в состав расходов отчетного периода как расходы на доразведку месторождения или его участков, находящихся в пределах горного или земельного отвода организации, в полной сумме включаются в состав расходов того отчетного (налогового) периода, в котором они произведены. При этом к расходам на доразведку относятся расходы, связанные с осуществлением работ по доразведке по введенным в эксплуатацию и промышленно освоенным месторождениям. Указанный порядок учета относится к расходам по всем геолого-поисковым и геологоразведочным работам, в том числе осуществленным расходам по работам, признаваемым безрезультатными, бесперспективными, либо продолжение которых признано нецелесообразным
4. Извлечение остаточных запасов нефти	Рабочий проект (дополнение к имеющемуся проекту)	<i>Действующие и бездействующие скважины.</i> Расходы по строительству БС увеличивают стоимость скважины. В соответствии с п. 2 ст. 257 НК РФ к реконструкции относится переустройство существующих объектов основных средств, связанное с совершенствованием производства и повышением его технико-экономических показателей и осуществляемое по проекту реконструкции основных средств в целях увеличения производственных мощностей, улучшения качества и изменения номенклатуры продукции. Работы по строительству БС, осуществляемые в целях извлечения остаточных запасов нефти (в целях увеличения производственных мощностей) по рабочему проекту, в результате осуществления которых была изменена конструкция скважины (осуществлено переустройство существующего объекта), признаются работами по реконструкции скважины, соответствующие затраты увеличивают стоимость скважины. <i>Ликвидированные скважины.</i> Расходы по строительству БС формируют стоимость нового объекта основных средств. Учет затрат осуществляется в порядке, аналогичном порядку учета затрат по работам, проводимым на действующих и бездействующих скважинах
5. Изменение назначения скважины	Рабочий проект (дополнение к имеющемуся проекту)	Расходы по строительству БС увеличивают стоимость скважины. В соответствии с п. 2 ст. 257 НК РФ к работам по достройке, дооборудованию, модернизации относятся работы, вызванные изменением технологического или служебного назначения оборудования, здания, сооружения или иного объекта амортизируемых основных средств. Работы по строительству БС, которые привели к изменению назначения скважины (при условии, что изменение назначения не было предусмотрено рабочим проектом на строительство скважины), признаются в качестве работ по модернизации скважины, соответствующие затраты увеличивают стоимость скважины

Для обеспечения возможности правильного отражения налоговых расходов в учете необходима уточняющая все особенности, пример которых мы привели выше, политика для целей налогообложения (встроенная в учетную политику либо составленная как отдельный документ). Рассмотрим некоторые позиции, связанные с формированием учетной политики для целей налогообложения.

В гл. 25 “Налог на прибыль организаций” Налогового кодекса РФ определены такие понятия, как “налоговый учет”, “данные налогового учета”, “аналитические регистры налогового учета”.

Система налогового учета создается экономическим субъектом самостоятельно, и аналитический учет данных налогового учета организуется таким образом, чтобы он раскрывал порядок формирования налоговой базы, в учетной политике для целей налогообложения должен найти отражение порядок ведения налогового учета.

В учетной политике для целей налогообложения экономического субъекта необходимо отразить совокупность методов формирования величин для определения налоговой базы (методологические приемы и способы налогового учета) и общий порядок ведения налогового учета (орга-

низационно-технические способы ведения налогового учета).

В зависимости от формы сделки особенности договора на капитальное строительство могут быть разными, что необходимо учитывать при их проверке. Заметим, что проведение внутреннего аудита в крупных организациях всегда планируется. Руководитель аудиторской группы разрабатывает план аудита, в который включается детальное описание следующих аспектов:

1. *Объекты аудита.* Указываются подразделения, участвующие в бизнес-процессе, который утвержден для аудита в годовом плане деятельности отдела внутреннего аудита. В случае внепланового задания выбор объекта определяется согласно цели задания.

2. *Цели аудита.* Указываются согласно годовому плану деятельности отдела внутреннего аудита.

3. *Предметы аудита.* Указываются бизнес-процессы, подлежащие аудиту.

4. *Виды планируемых аудиторских работ,* последовательность и предварительные сроки их проведения.

5. *Распределение работ* по исполнителям из состава аудиторской группы.

6. *План аудита* формируется в рабочем документе "План аудита".

Для того чтобы система внутреннего аудита была надежной, "контроли корпоративного уровня" должны соответствовать критериям эффективности, определенным политикой компании в области внутреннего аудита. Оценка корпоративных контролей является основанием для проведения внутреннего аудита отдельных бизнес-процессов, реализующих контроли корпоративного уровня, в том числе контроль налогообложения. Для проведения внутреннего аудита бизнес-процессов требуются контрольные процедуры, которые широко классифицируются в аудиторской практике в зависимости от того, на каких этапах бизнес-процесса и с помощью каких средств осуществляются эти самые процедуры.

Например, возможна следующая классификация типов контрольных процедур:

- *управленческие контрольные процедуры* - это деятельность менеджмента по анализу соответствия результатов, достигнутых руководимыми ими структурными подразделениями, установленным целевым показателям, а также текущий контроль деятельности подчиненных им сотрудников;

- *операционные контрольные процедуры* - это действия, осуществляемые сотрудниками на уровне выполнения различных функций бизнес-процессов организации, направленные на то, чтобы

они осуществлялись в соответствии с установленными требованиями;

- *авторизационные контрольные процедуры* - это деятельность по согласованию и утверждению различных операций и управленческих решений, в том числе решений по использованию активов организации;

- *автоматизированные контрольные процедуры* - это процедуры, осуществляемые с помощью используемых организацией компьютерных информационных систем и специальных технических средств. Данные процедуры, как правило, призваны обеспечить сохранность информации, ее защиту от несанкционированного изменения и предотвратить ошибки в ее обработке, а также обеспечить сохранность активов и предотвратить сбоев в технологических процессах.

Классификатор *групп контрольных процедур* может быть построен таким образом, что любое действие сотрудников, элемент инфраструктуры и т.д., предназначенные для минимизации рисков, присущих бизнес-процессу, можно отнести к той или иной из приведенных в классификаторе групп. Существуют следующие группы контрольных процедур: установление стандартов, регламентация деятельности, разделение обязанностей, закрепление ответственности, ограничение полномочий, ограничение доступа, ограничение операций, экспертиза, проверка соответствия, авторизация, регистрация операций, текущий контроль, проверка результатов, коллективное выполнение, сверка, архивация, дублирование операций, создание резервов, подтверждение, отчетность, анализ результатов.

Приведенная классификация не является закрытой. Если на практике аудитор сталкивается с какой-либо контрольной процедурой, которая не подходит к определению ни одной из групп классификатора, он может дополнить его, добавив новую группу.

Для проведения внутреннего аудита данных о затратах на капитальное строительство для целей налогообложения могут использоваться комплексные контрольные процедуры, т.е. составленные из нескольких групп. Главным условием, на наш взгляд, должно быть следующее: любая контрольная процедура выполняется в рамках той же работы, где возникает соответствующий риск. Чаще всего риски связаны со спецификой объектов строительства, которая в любой отрасли, в том числе и в нефтегазовой, обусловлена технологическими особенностями производства, влияющими на формирование затрат. Приведем некоторые примеры:

1. *Затраты проектно-изыскательских работ (ПИР).* Такие работы в крупных нефтегазовых

организациях и их дочерних обществах проводятся с целью:

- получения предпроектной документации для планируемого объекта строительства. Изыскательские работы, связанные с составлением предпроектной документации – это комплексное изучение природных и техногенных условий региона (района, площадки, трассы), составление прогноза возможного изменения этих условий при взаимодействии с предполагаемыми объектами строительства;

- разработки проектно-сметной документации для объекта строительства. Перечень таких проектно-изыскательских работ входит в сводную проектно-сметную документацию на капитальное строительство объектов основных средств.

Затраты на проектно-изыскательские работы принимаются к учету на основании актов сдачи-приемки выполненных работ. При этом в зависимости от условий договоров сдачи работ заказчику (Обществу) может осуществляться как поэтапно, так и по выполнении всего объема работ.

Затраты по *ПИР, проводимым для получения предпроектной документации для планируемых объектов строительства*, относятся на капитальные вложения по статье затрат “*ПИР будущих лет*”. Такие объекты капитальных вложений кодируются по единому классификатору кодом проекта “Проекты, затраты по которым будут распределяться на группу проектов” и типом объекта “ПИР”.

Затраты по *ПИР, проводимым для разработки проектно-сметной документации по объекту строительства*, относятся на капитальные вложения по статье затрат “*ПИР текущий*”. Такие затраты относятся на объект строительства в соответствии с его Корпоративным идентификационным кодом.

Входной НДС, предъявленный подрядчиками при выполнении ПИР (как будущих лет, так и ПИР текущих), принимается к вычету в периоде принятия этих работ к учету и получения надлежаще оформленных счетов-фактур вне зависимости от сроков окончания отдельных этапов капитального строительства и (или) ввода законченного объекта в эксплуатацию. Порядок вычета НДС определен в соответствии со ст. 172 п. 1, ст. 171 п. 2 НК РФ и осуществляется на общих основаниях.

Затраты по ПИР будущих лет являются одним из объектов инвентаризации. При проведении очередной инвентаризации комиссия, в состав которой в обязательном порядке должен входить представитель отдела капитального строительства, принимает решение о возможности

далее учитывать эти затраты в составе капитальных вложений.

В том случае, если решением инвентаризационной комиссии признано, что произведенные ПИР относятся к объектам, по которым в дальнейшем не планируется осуществление капитальных вложений, накопленные затраты списываются на операционные расходы Общества, не учитываемые для целей налогообложения прибыли. В этом случае суммы НДС, предъявленные подрядчиками по произведенным ПИР и принятые к вычету, подлежат исключению из состава налоговых вычетов путем внесения сторнировочных записей по счетам бухгалтерского учета, оформления дополнительных листов в книгу покупок и составления уточненных налоговых деклараций за те налоговые периоды по НДС, когда соответствующие суммы налога были приняты к вычету.

При корректировке суммы НДС, принятой к вычету, исправления в книгу покупок вносятся за тот период, когда был сделан неправильный вычет. При этом составляется дополнительный лист к книге покупок и дополнительная Декларация за период, в который вносятся исправления.

При начале строительства объектов, для которых разрабатывалась предпроектная документация, затраты по ПИР будущих лет распределяются между соответствующими объектами строительства пропорционально их сметной стоимости. При этом меняется код объекта капитальных вложений по единому классификатору – затратам по ПИР будущих лет присваивается Корпоративный идентификационный код объекта строительства, а статья затрат капитальных вложений не меняется. В бухгалтерском учете затраты по предпроектным ПИР списываются на объект строительства внутренним перемещением сумм по счету 08 субсчету 3. Основанием является расчет по перераспределению затрат по объектам строительства.

При формировании отчетов об использовании финансирования на капитальные вложения из затрат по строящимся объектам исключаются затраты по статье “ПИР будущих лет”. Это достигается путем исключения затрат по указанной статье по всем объектам капитальных вложений, у которых код проекта отличается от кода “Проекты, затраты по которым будут распределяться на группу проектов”. Затраты по ПИР будущих лет показываются в отчетах по использованию финансирования капитальных вложений по мере их осуществления.

2. *Затраты по строительно-монтажным работам, выполняемым подрядным способом.* При

осуществлении строительства объекта подрядным способом выполненные и оформленные в установленном порядке строительные работы и работы по монтажу оборудования отражаются в бухгалтерском учете на субсчете 08/3 «Строительство объектов основных средств».

В течение 5 дней с даты окончания этапа строительства или строительства по договору в целом подрядчики (дочерние общества) представляют головной компании комплект документов по выполненному этапу работ или строительным работам по договору в целом:

- акт о приемке выполненных работ формы КС-2;
- справку о стоимости выполненных работ формы КС-3;
- счета-фактуры.

На основании данных документов, завизированных Департаментом капитального строительства, строительно-монтажные работы принимаются к бухгалтерскому учету.

Входной НДС, предъявленный подрядными организациями при проведении ими капитального строительства, принимается к вычету в периоде принятия законченного этапа работ к учету, не дожидаясь ввода объекта в эксплуатацию.

В случае продолжительности этапа строительства свыше одного месяца ежемесячные выполненные объемы работ подтверждаются Подрядчиком неунифицированными первичными документами (КС-2Н-реестр и КС-3Н-реестр), служащими для проведения промежуточных расчетов с Подрядчиком, т.е. выплатой авансовых платежей. При этом счет-фактура не оформляется. Указанные документы для целей бухгалтерского учета не используются.

3. Консервация объектов незавершенного строительства и затраты по их содержанию. При принятии решения о консервации или окончательном прекращении строительства компания производит окончательный расчет по этому строительству с исполнителем работ. При этом в обязательном порядке осуществляется инвентаризация незавершенного строительством объекта и составляются описи, в которых приводятся данные о характере выполненных работ и их стоимости с указанием причин консервации или прекращения строительства. Для оформления приостановления строительства (консервации или прекращения строительства) применяется Акт о приостановлении строительства (форма КС-17).

При консервации объекта строительства все работы по консервации проводит подрядная строительная организация. Затраты, связанные с консервацией объектов незавершенного строительства, а также расходы по последующей раскон-

сервации учитываются в стоимости объектов капитального строительства. Заметим, что расходы по консервации и последующей расконсервации объекта НДС не принимаются для целей налогообложения прибыли и в налоговую стоимость объектов основных средств не включаются. Учет этих расходов ведется на счете 08 обособленно, путем присвоения дополнительного аналитического признака. Затраты, связанные с содержанием законсервированных объектов (например, услуги по охране), в стоимость объектов капитального строительства не включаются, а списываются на счет 91 в качестве операционных расходов, не учитываемых для целей налогообложения.

Входной НДС, предъявленный подрядными организациями по работам по консервации объектов незавершенного строительства, а также входной НДС по работам по последующей расконсервации объектов незавершенного строительства к вычету не принимаются и подлежат списанию на счет 91 в качестве операционных расходов, не учитываемых для целей налогообложения прибыли.

Входной НДС, предъявленный подрядными организациями по содержанию законсервированного объекта капитального строительства, к вычету не принимается и подлежит списанию на счет 91 в качестве операционных расходов, не учитываемых для целей налогообложения прибыли.

4. Прочие затраты по строительству. К прочим затратам по строительству объектов нефтегазовых организаций относят:

- расходы по отводу земельного участка;
- краткосрочная аренда земли на период строительства;
- расходы на получение разрешений и согласований органов местного самоуправления;
- услуги инспектирующих органов (архитектурно-строительный надзор, санитарно-эпидемиологический надзор, пожарный надзор и др.);
- расходы по возмещению землепользователям потерь (убытков и упущенной выгоды), причиненных изъятием земельного участка;
- расходы, связанные с оформлением паспорта технической инвентаризации объекта, кадастрового плана земельного участка, документов, подтверждающих права заказчика на пользование земельным участком, документов на государственную регистрацию права собственности заказчика на объект строительства;
- расходы по содержанию департаментов и управлений заказчика-застройщика, осуществляющих подготовку к строительству, контроль и технический надзор за ходом строительства, при-

емку этих работ Департаментом капитального строительства компании, отделов маркшейдерских и землеустроительных работ, проектно-сметных групп, служб супервайзинга;

- затраты по пусконаладочным работам (работам по наладке оборудования, индивидуальное и комплексное опробование оборудования вхолостую с целью проверки монтажа, а также проведения пусконаладочных работ *под нагрузкой до момента ввода в эксплуатацию*);

- агентское вознаграждение по строительству объектов, собственником которых является нефтегазовая компания;

- проценты за пользование денежными средствами по кредитному договору или договору займа;

- прочие услуги.

Особенностями отражения затрат являются следующие:

- проценты по заемным средствам включаются в стоимость капитального строительства, если они непосредственно привлечены для строительства этих объектов, при наличии следующих условий: а) фактического начала работ, связанных со строительством объекта; б) наличия обязательств по выплате этих процентов; в) срока строительства объекта, превышающего 3 месяца. Включение процентов по заемным средствам в затраты по строительству объекта прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта к бухгалтерскому учету в качестве объекта основных средств. В случае прекращения работ, связанных со строительством объекта, на срок более 3 месяцев, включение процентов по заемным средствам в первоначальную стоимость объекта приостанавливается. На этот период затраты по займам учитываются в составе операционных расходов;

- НДС, предъявленный агентом в сумме вознаграждения по агентскому договору при выполнении функций заказчика-застройщика по строительству объектов компании, а также суммы НДС, предъявленные продавцами (подрядчиками, исполнителями) по прочим затратам по строительству объектов, принимаются к вычету по мере принятия соответствующих работ (услуг) к учету и получения надлежаще оформленных счетов-фактур вне зависимости от сроков окончания отдельных этапов капитального строительства и (или) ввода законченного объекта в эксплуатацию.

5. *Затраты по организации капитального строительства.* Расходы нефтегазовых организаций по содержанию таких структурных подразделений, как Департамент капитального строительства, Департамент технологического плани-

рования и подготовки проектно-сметной документации, относятся на общехозяйственные расходы. Командировочные расходы работников компании, командированных на строительство *конкретных объектов*, прямо относятся на счет 08/3 в качестве прочих расходов по строительству. При этом в служебном задании на командировку работника обязательно должен быть указан конкретный объект строительства.

Расходы дочерних обществ по содержанию Управлений капитального строительства, осуществляющих планирование работ по капитальному строительству, подготовку, контроль и технический надзор за ходом строительства, а также расходы по содержанию отделов маркшейдерских и землеустроительных работ, проектно-сметных групп, служб супервайзинга, учитываются на счете 23 "Вспомогательное производство". В состав расходов по организации капитального строительства включаются:

- расходы по содержанию персонала, в том числе заработная плата и единый социальный налог, командировочные расходы, льготный проезд работников отделов и управления капитального строительства;

- транспортные расходы;

- аренда помещений для управления капитального строительства;

- услуги связи;

- информационные услуги;

- прочие расходы, связанные с содержанием управления капитального строительства.

НДС, предъявленный поставщиками (исполнителями, подрядчиками) работ и услуг, использованных для организации строительного процесса, принимается к вычету в периоде принятия соответствующих работ, услуг к учету и получения надлежаще оформленных счетов-фактур вне зависимости от сроков окончания отдельных этапов капитального строительства и (или) ввода законченного объекта в эксплуатацию.

Распределение затрат по организации капитального строительства между строящимися объектами производится в рамках процедур закрытия периода пропорционально объемам фактических затрат по СМР. Для обществ, которые оказывают агентские услуги по строительству объектов, в расчет включаются объемы СМР по строительству объектов, собственником которых является нефтегазовая компания, затраты по организации капитального строительства формируют себестоимость агентских услуг.

Неотъемлемым атрибутом деятельности, связанной с капитальным строительством объектов нефтегазовых организаций, являются налоговые риски, которые также подлежат внутреннему

аудиту. Исследователи вкладывают различный смысл в понятие “налоговый риск”:

- налоговый риск - это вид хозяйственного риска, возникающий при взаимодействии двух субъектов (государства и налогоплательщика) при формировании государственного бюджета;

- “под налоговым риском понимается опасность для субъекта налоговых правоотношений понести финансовые и иные потери, связанные с процессом налогообложения, вследствие негативных отклонений для данного субъекта от предполагаемых им, основанных на действующих нормах права, состояниях будущего, из расчета которых им принимается решение в настоящем”¹.

Налоговый риск, в первую очередь, связан с исполнением требований налогового законодательства участниками налоговых правоотношений. Он может возникнуть в результате:

рисков прямыми затратами на покрытие ущерба являются суммы штрафов и пеней по налогам, а также административных взысканий. Косвенные затраты оценить труднее, а именно они чаще сопровождаются рассматриваемые группы рисков. Основную группу составляет ущерб, нанесенный репутации компании, как следствие, потери кредитных ресурсов, отток инвестиций, проблемы кадровой политики и др.

Оценка последствий рисков ситуации осуществляется по степени вероятности ее наступления.

Вероятность может быть выражена в количественных и качественных терминах (см. рисунок). Качественное измерение предназначено для идентификации налоговых и бухгалтерских рисков и для установления ближайших приоритетов.

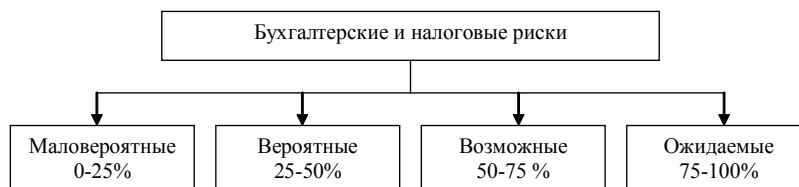


Рис. Качественная и количественная характеристики степени вероятности бухгалтерских и налоговых рисков

- раскрытия информации в налоговой отчетности с нарушением требований, налогового законодательства (ошибки, нарушения);

- неустойчивости (нестабильности) налогового законодательства (изменения, вносимые в национальное или зарубежное законодательство, в том числе в порядке корректировки экономической и налоговой политики страны);

- неоднозначности трактовки норм налогового законодательства (неточные формулировки, внутренние противоречия отдельных глав и статей налогового кодекса);

- действий менеджеров, бухгалтеров, представителей налоговых органов, контрагентов (прориски в планировании и управлении организацией, ошибки и неправомерные действия контрагентов и должностных лиц налоговых органов, некомпетентность кадров).

Важно знать действительную стоимость риска, которому подвергается деятельность нефтегазовых организаций и их дочерних структур, осуществляющих капитальное строительство. Под стоимостью риска обычно понимаются фактические убытки компании, затраты на снижение величины убытков или затраты по возмещению убытков и их последствий.

Затраты на покрытие ущерба делятся на прямые и косвенные. Прямые затраты легко оценить. В отношении бухгалтерских и налоговых

Количественная оценка вероятности наступления рисков ситуации осуществляется, как правило, в процентах. Если вероятность равна нулю, то это говорит о невозможности наступления данного события. При вероятности, равной единице, существует 100 %-ная гарантия того, что данное событие произойдет.

Кроме оценки вероятности наступления рисков ситуации, необходима оценка возможных потерь, т.е. суммовая оценка последствий наступления рисков события (далее - цена риска). Если использовать, например, 5-балльную систему оценки рисков, то их классификация по величине потерь может выглядеть следующим образом (табл. 2).

Представленное разделение рисков весьма условно. Интервалы на шкале вероятности зависят от применяемой методики оценки. Основные характеристики рисков, такие как: вероятность, цена риска, существенность риска, - определяются в рамках методик системы внутреннего контроля организации.

Поэтому анализ бухгалтерской и налоговой отчетности организаций, осуществляющих капитальное строительство, является неотъемлемым элементом системы внутреннего контроля (СВК) и мониторинга налоговых рисков.

Внутренний аудит проводит предварительную проверку отчетности, а также рациональ-

Таблица 2. Классификация бухгалтерских и налоговых рисков по величине потерь

Вид рисков	Величина потерь (цена риска)		Возможность создания резерва
	R (балл)	% от плановой прибыли	
Минимальные	1	$0 < R \leq 10$	Нет
Низкие	2	$10 < R \leq 40$	Нет
Средние	3	$40 < R \leq 60$	Нет/да
Высокие	4	$60 < R \leq 90$	Да
Максимальные	5	$90 < R \leq 100$	Да

ный отбор наиболее проблемных мест, подлежащих усиленному наблюдению, оценке последствий выявленных рисков и разработка мероприятий по предотвращению (снижению) убытков.

Важным моментом является обоснование специфики налоговых рисков строительных организаций, на основании которой можно выделить критерии систематизации информации о налоговых рисках:

- несовпадение норм налогового и гражданского законодательства в отношении отдельных объектов налогообложения и сделок участников налоговых отношений;
- изменения и корректировки экономической и налоговой политики государства, внесенные в законодательство;
- несовершенство отдельных норм российского законодательства о налогах и сборах, противоречия между отдельными нормами различных глав Налогового кодекса РФ;
- ошибки в экономическом управлении и планировании инвестиционно-строительной деятельности;
- территориальная разрозненность подразделений крупных организаций и некомпетентность

работников отдельных низовых подразделений, отвечающих за исчисление налогов и учет показателей, определяющих налоговую базу; и др.

К перечисленным критериям в условиях кризиса можно добавить внешние факторы, повлиявшие на изменение внутренней финансовой политики нефтегазовой организации, корректировку бюджетов, необходимость сокращения затрат по капитальному строительству, оптимизации доходов от инвестиционно-строительной деятельности компании в целом.

Такой подход, по мнению автора, позволит согласовать на уровне процедур внутреннего аудита: фактически признанные затраты на капитальное строительство организации для целей налогового учета; особенности признания налоговых расходов, связанные со спецификой строящихся объектов; налоговые риски и их последствия, возникающие в результате осуществления договоров на капитальное строительство; действия лиц, ответственных за строительство объектов.

¹ Бондарчук Н.В., Карпасова З.М. Финансовый анализ для целей налогового консультирования. М., 2006.

Поступила в редакцию 05.01.2012 г.