

На правах рукописи



КЛЫЧОВА Айгуль Сейитмухамедовна

**РАЗВИТИЕ УЧЕТА И ВНУТРЕННЕГО АУДИТА
В УПРАВЛЕНИИ ЗЕМЛЯМИ
СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОГО НАЗНАЧЕНИЯ**

Специальность: 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Нижний Новгород
2013

Диссертация выполнена в Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Казанский государственный аграрный университет»

Научный руководитель доктор экономических наук, доцент
Закирова Алсу Рафкатовна

Официальные оппоненты: **Алборов Ролик Архипович**
доктор экономических наук, профессор
(заведующий кафедрой бухгалтерского учета, финансов и аудита ФГБОУ ВПО «Ижевская государственная сельскохозяйственная академия»)

Козменкова Светлана Вячеславовна
доктор экономических наук, профессор
(профессор кафедры бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита ФГБОУ ВПО «Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского»)

Ведущая организация: ФГБОУ ВПО «Санкт-Петербургский
государственный аграрный университет»

Защита состоится 26 ноября 2013 г. в 15⁰⁰ часов на заседании диссертационного совета ДМ 212.166.19 при Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Нижегородский государственный университет им.Н.И. Лобачевского» по адресу: 603000, г. Нижний Новгород, ул. Б. Покровская, д. 37, ауд. 220.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Нижегородский государственный университет им.Н.И. Лобачевского».

Сведения о защите и автореферат диссертации размещены на официальном сайте ВАК Министерства образования и науки РФ <http://www.vak2.ed.gov.ru> и на официальном сайте ФГБОУ ВПО «Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского» <http://www.unn.ru>

Автореферат разослан 23 октября 2013 года.

Ученый секретарь
диссертационного совета ДМ 212.166.19,
к.э.н., доцент



Маслова Т.С.

I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Государственная политика в области развития сельского хозяйства и регулирования рынка сельскохозяйственной продукции основана на реализации эффективных методов управления ресурсами аграрной отрасли, в том числе и землями сельскохозяйственного назначения. В условиях инновационной экономики методами государственного регулирования управления землей являются не только финансовые, связанные с введением в действие новых налогов на недвижимое имущество организаций и на недвижимое имущество физических лиц, но и связанные с развитием информационного обеспечения систем управления аграрными организациями на основе полезной информации учета, отчетности и аудита, их направленностью на долгосрочную стратегию и устойчивое развитие.

Производство продукции, связанной с использованием земельных угодий сельскохозяйственных организаций (растениеводство), является одной из основных задач продовольственных программ государства, всегда относимых к стратегическим задачам экономики и политики. В этой связи земли сельскохозяйственного назначения справедливо выделены в работе как особые объекты бухгалтерского и управленческого учета. Эффективность использования земельных угодий связана с такими понятиями, как капитальные затраты на улучшение плодородия земель, с оценкой земельных участков, по которой они приобретаются и отражаются в системе учета и отчетности, с формированием налоговой базы для существующего земельного налога и будущего налога на недвижимое имущество организаций и др. Поэтому в последние десятилетия много внимания уделяется организации управленческого учета земель сельскохозяйственного назначения, усилению внутренних контрольных функций за реализацией управленческих решений, основанных на информации учета и отчетности, снижению рисков, развитию стратегической отчетности и достижению показателей устойчивого развития организаций на основе эффективного использования их земель.

Для реализации перечисленных управленческих задач необходимо научно обоснованное методическое обеспечение и организация порядков регламентации учетно-аналитических и контрольных процедур, осуществляемых аграрными организациями, учитывающих специфику аграрного производства и действующего законодательного порядка сделок по учету земель сельскохозяйственного назначения, в том числе кадастровому учету и оценке земель, которыми располагают организации на праве собственности, хозяйственного ведения, аренды и других форм сделок.

В этой связи выбранная тема исследования представляется актуальной и значимой для хозяйственной практики аграрных организаций.

Степень научной разработанности проблемы. Развитию теории и методологии бухгалтерского учета и отчетности, ее анализа и контроля в российских организациях было посвящено немало трудов известных отечественных экономистов, в том числе А.С. Бакаева, В.Г. Гетьмана, Д.А. Ендовицкого, О.В. Ефимовой, В.Б. Ивашкевича, М.В. Мельник, Е.А. Мизиковского, М.И. Кутера, В.И. Петровой, В.И. Подольского, В.Ф. Паляя, Я.В. Соколова, А.Д. Шеремета, Л.З. Шнейдмана и др.

Бухгалтерский учет земель, его история, отраженная в дореволюционных работах Н.П. Заломанова (1889), А.Д. Зацепиной (1895), А.А. Шаллера (1913), М.О. Обер-Таллера (1914) и других авторов, позволили определить историко-логическую последовательность решения вопросов не только учета, но и экономической оценки их использования, что, безусловно, послужило отправной позицией для настоящего исследования.

Отдельные проблемы развития бухгалтерского учета и анализа в сельскохозяйственных организациях комплексно исследованы Р.А. Алборовым, С.М. Бычковой, А.Ф. Дятловой, А.Р. Закировой, Г.С. Клычовой, С.В. Козменковой, Г.М. Лисовичем, М.Ф. Овсийчук, М.З. Пизенгольцем, Л.И. Хоружий, В.Г. Широковым и многими другими отечественными авторами.

Содержащиеся в их трудах концептуальные подходы, определяющие тенденции развития учета, отчетности, анализа, контроля и аудита в организациях аграрного сектора, связанные с национальной и международной интеграцией экономических субъектов, территорий, государственной поддержкой обеспечения продовольственной безопасности России, приняты в качестве основы данного диссертационного исследования. Ряд методологических аспектов учета, в том числе управленческого, внутренней отчетности и ее контроля с целью эффективного управления текущей и стратегической деятельностью аграрных организаций, их земельными ресурсами, все еще имеют острую дискуссионную направленность. Требует более глубокого развития методическая база бухгалтерского учета земель сельскохозяйственного назначения, требует регламентации организация управленческого учета и отчетности, нуждаются в совершенствовании аудиторские процедуры аудита эффективности использования земель аграрных организаций.

Актуальность и недостаточная изученность проблемы определили цель и задачи исследования, позволяющие развить теоретико-методический инструментарий учета и внутреннего аудита для эффективного управления землями аграрных организаций.

Цель и задачи исследования. Целью исследования является обоснование теоретико-методических положений и развитие организационно-методического инструментария учета, внутренней управленческой отчетности и внутреннего аудита земель сельскохозяйственного назначения в аграрных организациях.

Для достижения поставленной цели в работе определены следующие задачи:

- обосновать выделение земель сельскохозяйственного назначения в качестве объекта управления и объекта учета и уточнить принципы их отражения в отчетности аграрных организаций;
- выявить методические особенности действующей практики бухгалтерского аналитического учета земель сельскохозяйственного назначения и дать предложения по ее совершенствованию;
- разработать концепцию управленческого учета земель сельскохозяйственного назначения, основанную на институциональном и процессном подходах к их использованию, современных методах признания и оценки объектов;
- обосновать механизм интеграции учетно-аналитической информации о землях сельскохозяйственного назначения для принятия на ее основе эффективных управленческих решений стратегического и устойчивого развития аграрных организаций;

- определить состав внутренней управленческой отчетности, отражающей информацию об эффективности использования земель сельскохозяйственного назначения; разработать формы отчетности по использованию земель сельскохозяйственного назначения;

- разработать организационные и методические подходы к совершенствованию системы внутреннего аудита в отношении внутренней управленческой отчетности аграрных организаций, отражающей использование земель сельскохозяйственного назначения;

- разработать организационную модель внутреннего аудита отчетности по использованию земель сельскохозяйственного назначения, основанной на бизнес-процессах движения, использования и коренного улучшения земель сельскохозяйственного назначения.

Область исследования. Диссертационная работа выполнена в рамках обозначенных в паспорте специальностей ВАК 08.00.12 – «Бухгалтерский учет, статистика» в части пунктов: 1.2. «Методология построения учетных показателей, характеризующих социально-экономические совокупности на микро- и макроуровнях», 1.3. «Методологические основы и целевые установки бухгалтерского учета», 1.7 «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей», 3.9. «Развитие методологии комплекса методов аудита, контроля и ревизии».

Объектом исследования явились методы и подходы, реализуемые бухгалтерской и аудиторской практикой аграрных организаций в части формирования информации для управления землями сельскохозяйственного назначения. Информация формировалась на основе многолетних исследований и анализа показателей бухгалтерской отчетности аграрных организаций.

Предметом исследования являются теоретико-методологические и методические основы развития учета и аудита в аграрных организациях.

Теоретическую и методологическую основу исследования составили диалектический метод, теоретико-методологические положения системного анализа, логического моделирования, сравнения, синтеза и другие методы, а также специальные приемы и статистические группировки, позволяющие исследовать сущность и закономерности развития учета и аудита в системе управления земельными ресурсами аграрных организаций.

Информационной базой исследования послужили достижения отечественной и зарубежной теории и практики учета, отчетности, аудита, труды ученых в области экономической теории и международные стандарты финансовой отчетности. Используются законодательные и нормативные акты, отраслевые инструкции, регламентирующие порядок учета в сельскохозяйственных организациях и предприятиях АПК, материалы международных форумов бухгалтеров и аудиторов, съездов и конференций, посвященных вопросам развития учета, отчетности и аудита, а также данные Росстата, Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Татарстан, ОАО «Республиканский кадастровый центр "Земля"» (г. Казань), а также отчетность ряда сельскохозяйственных организаций Республики Татарстан.

Научная новизна исследования состоит в решении важной проблемы, заключающейся в научном обосновании и разработке методических подходов, инструментария учета и внутреннего аудита для эффективного управления землями сельскохозяйственного назначения в аграрных организациях.

В работе получены и выносятся на защиту следующие результаты, характеризующиеся научной новизной и практической значимостью:

- на основе анализа ключевых задач федеральных целевых программ и государственных программ развития сельского хозяйства на перспективу выделены стратегические задачи инновационного развития аграрных организаций, систематизированы нормативные документы по управлению, регистрации и оценке земельных участков аграрных организаций и установлены семантические связи принципов формирования их отчетности, отражающей информацию о состоянии и движении земель сельскохозяйственного назначения, на основе чего обосновано выделение земельных участков в качестве объектов управления и учета в аграрных организациях;

- систематизированы подходы и методы определения рыночной стоимости земельных участков, уточнено содержание алгоритмов расчета рыночной и справедливой стоимости, отвечающих требованиям международных стандартов финансовой отчетности;

- выявлены методические особенности практики бухгалтерского аналитического учета земель сельскохозяйственного назначения, связанные с отражением первоначальной стоимости земель; обособлением затрат на их улучшение; интеграцией учетной информации об использовании земель сельскохозяйственного назначения;

- построена концептуальная модель управленческого учета, основанная на обособлении информации по основным бизнес-процессам движения, использования и коренного улучшения земель сельскохозяйственного назначения; разработана система форм внутренней отчетности на основе накопительного регистра затрат по бизнес-процессам;

- обоснованы организационные особенности и методический инструментарий внутреннего аудита отчетности о землях сельскохозяйственного назначения и их использования;

- разработана модель и методика внутреннего аудита земель сельскохозяйственного назначения на основе процессного и риск-ориентированного подходов к формированию информации внутренней отчетности об использовании земель сельскохозяйственного назначения.

Теоретическая значимость исследования состоит в решении научной проблемы, связанной с разработкой теоретических положений и методического инструментария учета и внутреннего аудита с целью наиболее эффективного управления землями сельскохозяйственного назначения аграрных организаций.

Практическая значимость полученных результатов проведенного исследования заключается в том, что расширены методологическая и методическая основа интегрированного и сегментарного учета и отчетности об использовании земель сельскохозяйственного назначения, внутреннего аудита в отношении этой отчетности.

Самостоятельное практическое значение могут иметь:

- модель формирования интегрированной информации о землях сельскохозяйственного назначения;

- формат внутренней отчетности об использовании земель сельскохозяйственного назначения;

- методика внутреннего аудита отчетности об использовании земель сельскохозяйственного назначения.

Апробация и внедрение результатов исследования. Теоретические и практические результаты диссертации докладывались, обсуждались и получили положительную оценку на III Конгрессе AGRIMBA в Будве «АПК и развитие сельских территорий» (Черногория, 2013 г.), на Международных и Всероссийских научно-практических конференциях, проводимых на базе: Казанского государственного аграрного университета (2010-2013 гг.), Центра инновационных технологий г. Казани (2010 г.), Нижегородского государственного инженерно-экономического института (г. Княгинино, 2011 г.), Санкт-Петербургского государственного аграрного университета (2011 г.); Марийского государственного технического университета (г. Йошкар-Ола, 2011 г.), Чувашской государственной сельскохозяйственной академии (г. Чебоксары, 2012 г.) и др.

Отдельные рекомендации и разработки автора внедрены в практику деятельности аграрных организаций Республики Татарстан: ЗАО «Бирюли» Высокогорского района, ООО имени Тимирязева Балтасинского района, ООО «Нива» Буинского района, ООО «СХП имени Рахимова» Апастовского района, ООО «Марс» Пестречинского района.

Публикация результатов исследования. По теме диссертационного исследования опубликовано 27 работ общим объемом 19,4 п.л., в том числе авторским объемом 16,9 п.л., из них: 1 монография и 4 статьи в изданиях, определенных ВАК Минобрнауки России.

Объем и структура диссертации обусловлены целью и задачами исследования. Работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы из 136 источников, иллюстрирована 24 таблицами, 22 рисунками и 4 приложениями. Текст диссертации изложен на 185 страницах и имеет следующее содержание:

Введение

1. Информационное обеспечение управления землями сельскохозяйственного назначения и принципы их учета

1.1. Особенности управления землями сельскохозяйственного назначения в аграрных организациях

1.2. Земли сельскохозяйственного назначения как объект управления и объект бухгалтерского учета и отчетности

1.3. Принципы учета и формирования отчетности аграрных организаций

2. Методические особенности учета земель сельскохозяйственного назначения

2.1. Методика бухгалтерского учета земель сельскохозяйственного назначения

2.2. Управленческий учет земель сельскохозяйственного назначения и внутренняя отчетность об их использовании

3. Внутренний аудит отчетности о землях сельскохозяйственного назначения

3.1. Методические и организационные особенности внутреннего аудита аграрных организаций

3.2. Методика внутреннего аудита отчетности о землях сельскохозяйственного назначения

Заключение

Список литературы

Приложения

II. ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

1. На основе анализа ключевых задач федеральных целевых программ и государственных программ развития сельского хозяйства на перспективу выделены стратегические задачи инновационного развития аграрных организаций, систематизированы нормативные документы по управлению, регистрации и оценке земельных участков аграрных организаций и установлены семантические связи принципов формирования их отчетности, отражающей информацию о состоянии и движении земель сельскохозяйственного назначения, на основе чего обосновано выделение земельных участков в качестве объектов управления и учета в аграрных организациях.

Современные аграрные организации, располагая земельными ресурсами на различной правовой основе, обеспечивают их использование с разными целями, поэтому получают различную результативность от использования. Государственная политика, согласно которой развиваются земельные отношения и используются земельные ресурсы в стране, обеспечивается реализацией государственных программ. Проведенный анализ последовательно осуществляемых в последнем десятилетии государственных программ развития сельского хозяйства на период 2008-2012 годы и 2013-2020 годы, позволил выделить в работе ключевые элементы, включающие: цели, задачи, объемы и источники финансирования, а также ожидаемые результаты реализации основных направлений программ.

На основе анализа законодательных основ государственной поддержки аграрных организаций, а также отраслевой политики, осуществляемой Минсельхозом РФ и его подразделениями в регионах страны автором сформулированы причины недостаточной активности аграрного бизнеса, основанного на использовании земель сельскохозяйственного назначения. Среди сельскохозяйственных организаций выделены организации с разным экономическим уровнем: примерно 20% всех организаций в России по оценкам специалистов являются самодостаточными, примерно 60% являются организациями с неустойчивой экономикой и остальные 20% представляют собой устойчиво-убыточные сельскохозяйственные организации. Реализация принятого Федерального закона «О финансовом оздоровлении сельскохозяйственных товаропроизводителей» показала, что по состоянию на 1 июля 2013 года в программе финансового оздоровления в Российской Федерации участвовало 13249 российских аграрных организаций. Общая сумма реструктуризированной задолженности по этим организациям составила 86831 млн руб., причем наибольший объем задолженности показали организации Приволжского федерального округа – 32152 млн руб. (или 37%).

В диссертации исследованы стратегические направления инновационного развития агропромышленного комплекса, их варианты. Выделены особенности институционального подхода к земельным ресурсам, обусловленного тремя факторами: 1) историческим и научным значением; 2) фактором, регламентирующим земельные отношения; 3) категориальностью земель.

В диссертации приведены: состав земель и законодательно регламентируемые действия в отношении объектов земельных отношений – земельных участков: их образование, раздел, выдел, объединение, перераспределение земельных участков, а также возникновение и сохранение прав, обременений (ограничений на образуемые и измененные земельные участки).

Земли сельскохозяйственного назначения как объекты бухгалтерского учета и отчетности регламентируются международными стандартами МСФО (IAS) 16

«Основные средства» и МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость». Критическое осмысление требований стандартов и действующей практики бухгалтерского учета земель сельскохозяйственного назначения позволило выделить принципы их учета и отражения в отчетности, включающие базовые допущения и качественные характеристики, отразить их семантические связи (рисунок 1).



Рисунок 1. Семантические связи принципов формирования финансовой отчетности согласно Концепции Совета по МСФО¹

Принципиальными позициями формирования информации о землях сельскохозяйственного назначения являются требования международных стандартов в отношении признания объекта для целей учета и его оценка.

Признание земельных участков как объектов учета в аграрных организациях осуществляется в соответствии с МСФО (IAS) 16 «Основные средства», который проводит различия между оценкой при признании (первоначальном признании объекта основных средств при приобретении) и оценкой после признания (т.е. в ходе последующего учета этого объекта). Требования последующего учета заключаются в том, что земля должна учитываться по первоначальной стоимости за вычетом накопленных убытков от обесценения. Компонентами первоначальной стоимости являются: цена приобретения, включая невозмещаемые налоги; затраты, связанные с приобретением и др. Признание затрат прекращается как только приобретенный объект принят к учету и начинает эксплуатироваться.

2. Систематизированы подходы и методы определения рыночной стоимости земельных участков, уточнено содержание алгоритмов расчета рыночной

¹ * Составлено автором. Источник: Применение МСФО: в 3 ч. / пер. с англ. – 5-е изд., перераб. и доп. М.: Юнайтед Пресс, 2010. Ч.1: Применение МСФО. С. 123-129.

и справедливой стоимости, отвечающих требованиям международных стандартов финансовой отчетности.

МСФО не рассматривают справедливую и рыночную стоимость как синонимы, поэтому термин «справедливая стоимость» уточняется в МСФО (IAS) 16 двумя позициями:

- справедливая стоимость может трактоваться как рыночная стоимость от текущего использования, т. е. как стоимость покупки земли, используемой в настоящий момент организацией, которая применяет концепцию чистой текущей восстановительной стоимости;

- справедливая стоимость рассматривается как рыночная, представляющая собой стоимость продажи и рассчитывается на основании той суммы, которую организация могла бы получить от продажи этого актива. Обе оценки опираются на рыночную информацию, но, тем не менее, различаются. Характер выявленных отличий отражен автором в диссертации.

Определение рыночной стоимости земельных участков рекомендовано Министерством имущественных отношений РФ для осуществления разных сделок и для механизма кадастровой оценки. Распоряжением от 31 июля 2002 года № 568-р утверждены «Методические рекомендации по определению рыночной стоимости земельных участков». Методические основы оценки рыночной стоимости разработаны для тех земельных участков, которые способны удовлетворять потребности пользователя в течение определенного периода времени, что предполагает реализацию принципа полезности. Кроме этого принципа Минимущество РФ заложило в Методические рекомендации принципы: спроса и предложения, замещения, ожидания, изменения, целевого назначения и внешнего влияния. В работе обосновано применение всех принципов с целью определения эффективности использования земельных участков.

Автором проанализировано содержание методов для определения рыночной стоимости земельных участков: метода сравнения продаж; метода выделения; метода распределения; метода капитализации земельной ренты; метода остатка; метода предполагаемого использования. Для каждого метода уточнен алгоритм определения рыночной стоимости земельных участков, что позволяет определить возможность их использования для процедур кадастровой оценки, организованной в России в соответствии с законодательством, и отразить эту оценку в отчетности аграрных организаций.

3. Выявлены методические особенности практики бухгалтерского аналитического учета земель сельскохозяйственного назначения, связанные: с отражением первоначальной стоимости земель; обособлением затрат на их улучшение; интеграцией учетной информации об использовании земель сельскохозяйственного назначения.

Исследование вариативности построения организационных схем учета земель сельскохозяйственного назначения и работ по их улучшению позволили выделить в работе характерные методические особенности, обусловленные существующими положениями и отраслевыми методическими рекомендациями. Первоначальная стоимость земельных участков, включая затраты по их приобретению, формируется по традиционной методике на счете 08, субсчете 08-1 "Приобретение земельных участков и капитальные затраты на коренное улучшение земель". Причем к капитальным затратам относится широкий спектр видов мелиоративных и культурно-технических работ. Учитывая, что капитальные вложения в земельные участки в аграрных организациях проводятся достаточно часто, капитализация таких затрат, увеличивающая стоимость земель, или отражаемая в качестве отдельного объекта учета приводит к существенному увеличению стоимости амортизируемых активов организаций, и как следствие, к увеличению налога на имуще-

ство. В работе обоснована необходимость отражения стоимости капитализированных затрат по мелиоративным и культурно-техническим работам на забалансовых счетах. В этом случае начисленная амортизация будет, с одной стороны уменьшать накопленную сумму капитальных вложений на забалансовых счетах и увеличивать текущие затраты. При этом в составе основных активов организаций останется первоначальная, либо кадастровая стоимость земель. В работе даны аналогичные предложения по совершенствованию использования забалансовых счетов для отражения капитальных затрат по арендованным землям.

Кроме того, в работе обоснованы предпосылки интеграции отчетности для более достоверного отражения информации о землях сельскохозяйственного назначения. Автором построена модель формирования интегрированной информации отчетности аграрных организаций, позволяющая обобщать информацию об использовании земель сельскохозяйственного назначения на основе выделения в каждом виде отчетности специального сегмента "Использование земель сельскохозяйственного назначения" (рисунок 2).



Рисунок 2. Модель формирования интегрированной информации о землях сельскохозяйственного назначения

Процедура учета, систематизация, интерпретация данных разных видов учета и отчетности требует методологического единства признания объектов учета, из-

мерения и организации оценки, а также анализа основных бизнес-процессов и хозяйственных операций, на основе которых накапливаются данные по объектам учета и основным бизнес-процессам. Единые методологические подходы на стадии признания и измерения объектов учета способствуют выбору более эффективного методического инструментария интеграции информации об использовании земель сельскохозяйственного назначения, что важно для принятия своевременных и значимых управленческих решений.

4. Построена концептуальная модель управленческого учета, основанная на обособлении информации по основным бизнес-процессам движения, использования и коренного улучшения земель сельскохозяйственного назначения; разработана система форм внутренней отчетности на основе накопительного регистра затрат по бизнес-процессам.

Методология управленческого учета, основанная на институциональном подходе, позволяет в настоящее время российским организациям создавать свой специфический методический инструментарий для формирования управленческой информации.

На содержание такой информации влияет множество факторов, в условиях которых осуществляет свою деятельность аграрная организация. К таким факторам в работе отнесены:

- отраслевые особенности сельскохозяйственного производства и использования земель;
- природно-климатический фактор и экологические условия хозяйствования;
- эффективность проводимой государственной политики;
- заинтересованность в эффективном использовании земель собственниками.

В этой связи концепция управленческого учета представлена в работе как система, обеспечивающая информацией о землях сельскохозяйственного назначения и эффективности их использования разных групп пользователей. Логическая модель такой концепции приведена на рисунке 3.

Управленческий учет земель сельскохозяйственного назначения и отчетность об их наличии и эффективности использования диссертант рассматривает как подсистему управленческого учета и отчетности аграрной организации в целом. Эта подсистема обеспечивает информационную поддержку стратегических и текущих управленческих решений, направленных на более эффективное использование земель сельскохозяйственного назначения, находящихся на балансе организаций, в аренде, на праве хозяйственного ведения и других видах пользования. Аналитическая информация управленческого учета позволяет выделить наиболее значимые участки, объединяющие сведения и формирующие показатели об использовании и восстановлении земель сельскохозяйственного назначения, на основе которых разрабатывается финансовая политика вложений в качественное улучшение земель.



Рисунок 3. Логическая модель организации управленческого учета земель сельскохозяйственного назначения

С целью уточнения содержания управленческого учета обоснован *принцип поведения затрат* аграрных организаций, обусловленный их классификацией по различным признакам и отношению к бизнес-процессам основной деятельности. Таких процессов выделено три:

- бизнес-процесс «Приобретение, продажа и другие операции, связанные с движением земель сельскохозяйственного назначения»;
- бизнес-процесс «Содержание и эксплуатация земель сельскохозяйственного назначения»;

- бизнес-процесс «Коренное улучшение земель сельскохозяйственного назначения».

Для каждого бизнес-процесса определена структура статей затрат. Для отражения накопленных затрат по отдельно взятому бизнес-процессу и в целом предложен формат накопительного регистра управленческого учета, на основе которого информация может быть детализирована в разрезе подпроцессов.

Предложена универсальная модель внутренней управленческой отчетности о землях сельскохозяйственного назначения, основанная на процессном подходе и информации о затратах, накапливаемых в разрезе бизнес-процессов (рисунок 4).



Рисунок 4. Универсальная модель внутренней управленческой отчетности о землях сельскохозяйственного назначения и эффективности их использования

Универсальность модели заключается в том, что, в зависимости от организационной структуры управления, количества и видов используемых земель сельскохозяйственного назначения в деятельности аграрной организации, можно делегировать формирование такой отчетности от высших по иерархии звеньев управления к низшим. Каждое подразделение аграрной организации, ответственное за формирование того или иного показателя, включаемого в систему накопительных регистров и сводных отчетов, представляет данные (оперативные и уточненные) текущего периода. При наличии соответствующего программного обеспечения такая работа не составит большой сложности. Основой выбора и формирования показателей должен служить все тот же бизнес-процесс, а в рамках бизнес-процесса – подпроцессы, соответствующие виду выполняемых работ.

В пользу универсальности модели свидетельствует и тот факт, что в каждом из видов отчетности (индивидуальной, консолидированной, управленческой, ведомственной, статистической и стратегической) диссертант определил спектр информации для сегмента «земли сельскохозяйственного назначения и эффективность их использования». Информация выделенного сегмента может служить в качестве дополнительной при интерпретации данных внутренней управленческой отчетности и главной сводной ее формы – *«Отчет аграрной организации о наличии и эффективности использования земель сельскохозяйственного назначения за _____ 20XX года»*.

Выбраны семь групп показателей названного отчета, формирование которых подчинено задачам управления землями сельскохозяйственного назначения.

5. Обоснованы организационные особенности и методический инструментарий внутреннего аудита отчетности о землях сельскохозяйственного назначения и их использования.

На основе анализа отечественной и зарубежной литературы в отношении понятийного аппарата, целей и задач и принципов внутреннего аудита, в диссертации разработаны концепция внутреннего аудита земель сельскохозяйственного назначения и отчетности об их использовании.

Предложенная автором модель внутреннего аудита земель сельскохозяйственного назначения (рис.5) основана на классических элементах модели внутреннего контроля COSO, в которой отдельной подсистемой выделен сегмент внутреннего аудита земель сельскохозяйственного назначения. Полагаем, что подсистем такого рода для других объектов управления аграрных организаций может быть несколько, это зависит от видов осуществляемой деятельности аграрной организации, организационно-деятельностной структуры организации и, наконец, стратегических задач управления, ориентированных на развитие приоритетных видов деятельности.

Сегментация внутреннего аудита, с одной стороны, может быть осуществлена при условии использования внутренним аудитом единой информационной базы – системы учета и отчетности организации в целом. С другой стороны, для выделения отдельных сегментов внутреннего аудита требуется определенный срез внутренней информации (плановой, нормативной, внутренней отчетности и т.д.), на основе которой могут быть конкретизированы элементы выделенной в качестве

отдельного сегмента подсистемы. Среду внутреннего аудита в целом и отдельного сегмента, в частности, формируют: стиль и основополагающие принципы управления, система делегирования полномочий и ответственности, управленческие методы контроля, организация работы с персоналом и т.д.

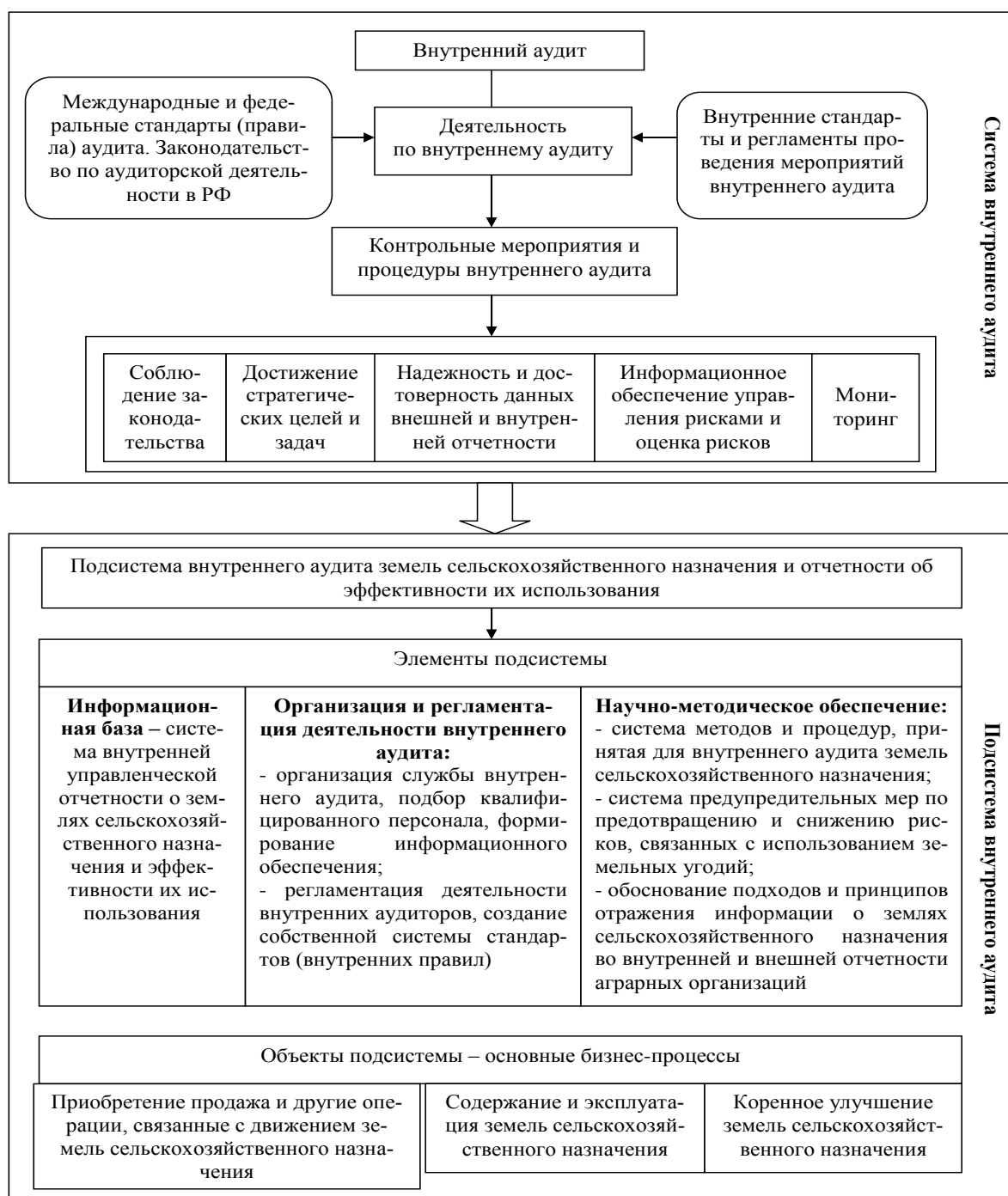


Рисунок 5. Внутренний аудит учета земель сельскохозяйственного назначения

Предлагаемая диссертантом методика внутреннего аудита отчетности о землях сельскохозяйственного назначения основана на процессном подходе, причем для данных текущего периода основные бизнес-процессы были определены для формирования внутренней управленческой отчетности.

Что касается бизнес-процессов для стратегической управленческой отчетности, то для их обоснования можно использовать метод цепочки создания стоимости ценности либо метод, основанный на теории жизненного цикла земельного участка. Первый подход предполагает поэтапное формирование стоимости земель сельскохозяйственного назначения (их видов, участков), процесс которого включает ежегодное вложение затрат на коренное улучшение земельных угодий капитального характера (для земель, находящихся в собственности организации, эксплуатируемых непрерывно в течение длительного периода времени). Второй подход предполагает формирование затрат на стадиях жизненного цикла земельных участков:

приобретение земельного участка → эксплуатация земельного участка → коренное улучшение земельного участка → эксплуатация земельного участка → ... → выбытие земельного участка (перевод его в другую категорию земель).

Процессный подход к внутреннему аудиту диссертантом представлен в работе характеристикой основных элементов бизнес-процесса (вход, владелец, ресурсы, технология, выход) и основными правилами применительно к мероприятиям внутреннего аудита отчетности о землях сельскохозяйственного назначения. Сформулированы основные правила проведения внутреннего аудита процессов:

1. Размер процесса и численность внутренних аудиторов, участвующих в нем, зависят от размеров основного бизнес-процесса, для которого формируется план и программа внутреннего аудита. Под планом понимаем официальный документ, утвержденный руководителем организации, включающий мероприятия и механизмы координации деятельности внутреннего аудита.

2. Размер процесса внутреннего аудита должен быть не меньше чем величина объекта аудита – основного бизнес-процесса деятельности в отношении земель сельскохозяйственного назначения, отражаемого в системе управленческого учета и отчетности.

3. Размер процесса внутреннего аудита определяется разбиением сквозной цепочки технологии проводимых работ на промежуточные отрезки (подпроцессы, функции).

6. Разработана модель и методика внутреннего аудита земель сельскохозяйственного назначения на основе процессного и риск-ориентированного подходов к формированию информации внутренней отчетности об использовании земель сельскохозяйственного назначения.

Методика внутреннего аудита отчетности о землях сельскохозяйственного назначения и их использования обеспечивается реализацией практических принципов внутреннего аудита, характеристика которых приведена в диссертации.

Реализация каждого принципа применительно к системе внутреннего аудита аграрной организации и подсистеме внутреннего аудита отчетности о землях сельскохозяйственного назначения и их использования направлена на эффективное обеспечение всех регламентирующих внутренним стандартом правил. В предложенном диссертантом проекте внутреннего стандарта аграрной организации «О деятельности внутреннего аудита в отношении внутренней управленческой отчетности о землях сельскохозяйственного назначения и их использования» выделены два раздела: вводные и основные положения, каждый элемент которых не может быть осуществлен без реализации указанных принципов (таблица 1).

Таблица 1. Формат проекта внутреннего стандарта «О деятельности внутреннего аудита в отношении внутренней управленческой отчетности о землях сельскохозяйственного назначения и их использования»

Стандарт разработан в составе иерархии документов нормативного обеспечения деятельности аграрной организации, использующей земли сельскохозяйственного назначения, в соответствии с основными внутренними нормативными документами:

- стратегией развития аграрной организации;
- учетной политикой для целей бухгалтерского и управленческого учета земель сельскохозяйственного назначения;
- внутренним стандартом «Об управленческом учете и внутренней управленческой отчетности о землях сельскохозяйственного назначения и их использовании».

Стандарт разработан в соответствии с основными методологическими подходами, принципами, правилами, регламентированными названными документами, а также в соответствии с требованиями международных стандартов ISO-9001:2008 «Системы менеджмента качества – Требования».

Вводные положения стандарта	
Цели	Стандарт регламентирует обязательные основополагающие требования по планированию и проведению внутреннего аудита отчетности о землях сельскохозяйственного назначения и их использования в деятельности аграрной организации.
Задачи	Стандарт для достижения указанной цели призван обеспечить: <ul style="list-style-type: none"> – единство принципов и требований по организации и проведению внутреннего аудита; – единство принципов по планированию и внедрению корректирующих и предупреждающих действий и оценке их результативности; – оптимальное взаимодействие ответственных лиц по обмену информацией при проведении внутреннего аудита; – единство принципов и требований по оформлению и управлению документацией, содержащей результаты внутреннего аудита.
Область действия	Стандарт предназначен для использования специалистами службы внутреннего аудита (СВА) и других структурных подразделений аграрной организации, деятельность которых связана с формированием внутренней управленческой отчетности о землях сельскохозяйственного назначения и ее аудитом.
Период действия и порядок внесения изменений	Стандарт является локальным нормативным документом постоянного действия и вводится в действие приказом руководителя аграрной организации. Стандарт признается утратившим силу на основании приказа руководителя аграрной организации. Изменения в стандарт вносятся приказом руководителя аграрной организации.
Основные положения стандарта	
1. Термины и основные определения	<ul style="list-style-type: none"> - внутренний аудит - ...; - бизнес-процесс основной деятельности, отражаемой в составе внутренней управленческой отчетности о землях сельскохозяйственного назначения и их использования - ... - подпроцесс основного бизнес-процесса - ... - бизнес-процесс внутреннего аудита - ... - подпроцесс (стадия процесса) внутреннего аудита - ...
2. Обозначения и сокращения	<ul style="list-style-type: none"> - СВА – ... - БПОД – ... - БПВА – ...
3. Основные положения по организации внутреннего аудита	<ol style="list-style-type: none"> 1. Цели внутреннего аудита в отношении объекта аудита 2. Критерии внутреннего аудита 3. Ресурсы процесса внутреннего аудита
4. Организация службы внутреннего аудита	<ol style="list-style-type: none"> 1. Структура и штаты службы внутреннего аудита. 2. Должностные обязанности сотрудников службы внутреннего аудита.
5. Процедура проведения внутреннего аудита	<ol style="list-style-type: none"> 1. Планирование внутреннего аудита 2. Проведение внутреннего аудита 3. Планирование и внедрение корректирующих и предупреждающих действий 4. Оценка результативности предпринятых корректирующих действий 5. Оформление результатов внутреннего аудита
6. Взаимодействие службы внутреннего аудита при обмене информацией с другими контролирующими подразделениями аграрной организации и внешним аудитом.	

Приводится расшифровка каждого пункта и подпункта основных положений стандарта

Службой внутреннего аудита контролируется весь список основных бизнес-процессов и подпроцессов, разработанных менеджментом аграрной организации для управления землями сельскохозяйственного назначения. Нумерации основных бизнес-процессов могут быть следующими:

БПОД-01 – бизнес-процесс основной деятельности «Приобретение, продажа и другие операции, связанные с движением земель сельскохозяйственного назначения»;

БПОД-01.01 – подпроцесс основного бизнес-процесса «Приобретение земельного участка»... «на торгах»;

БПОД-01.02 – подпроцесс основного бизнес-процесса «Приобретение земельного участка» ... «на условиях долгосрочной аренды с правом выкупа»;

...

БПОД-02 – бизнес-процесс основной деятельности «Содержание и эксплуатация земель сельскохозяйственного назначения»;

БПОД-02.01 – подпроцесс основного бизнес-процесса «Эксплуатация земельных угодий» ... «используемых для производства зерновых культур»;

...

БПОД-03 – бизнес-процесс основной деятельности «Коренное улучшение земель сельскохозяйственного назначения»;

БПОД-03.01 – подпроцесс основного бизнес-процесса «Мелиоративные работы по орошению земельного участка»...;

БПОД-03.02 – подпроцесс основного бизнес-процесса «Мелиоративные работы по осушению земельного участка»...;

БПОД-03.03 – подпроцесс основного бизнес-процесса «Мелиоративные работы по обводнению земельного участка»...;

.....

Для осуществления внутреннего аудита на основе процессного подхода важно качественно выполнить следующие шаги:

1. Изучить бизнес-процесс основной деятельности (подпроцесс).
2. Идентифицировать информационные риски при отражении бизнес-процесса основной деятельности во внутренней управленческой отчетности.
3. Дать описание контрольных процедур, применяемых во внутреннем аудите бизнес-процесса.
4. Оценить риски бизнес-процесса основной деятельности.
5. Выбрать существенные риски, наступление последствий которых может оказать существенное влияние на результаты деятельности аграрной организации.
6. Разработать техническое задание на проведение мероприятия внутреннего аудита (проверки).
7. Разработать программу внутреннего аудита.
8. Разработать систему рабочих документов: РД «Выборка», РД «Программа мероприятий внутреннего аудита», РД «Тесты для проведения внутреннего аудита» и др.
9. Осуществление процедур внутреннего аудита (тестирования).
10. Формирование выводов и рекомендаций.

11. Разработка плана корректирующих мероприятий.

12. Подготовка отчета внутреннего аудита с рекомендациями для высшего руководства аграрной организации.

Каждый из перечисленных шагов в конкретной аграрной организации будет иметь свою специфику. Методически и организационно осуществление этих шагов не является сложным при предварительной подготовке специалистов службы внутреннего аудита и создания условий для его осуществления, в том числе согласование действий службы внутреннего аудита с другими структурными подразделениями аграрной организации при проведении аудиторской проверки; взаимный обмен оперативной и иной информацией, необходимой для проведения аудиторской проверки и др. Наиболее сложным шагом в проведении аудита является работа по идентификации рисков.

На примере подпроцесса основного бизнес-процесса БПОД-01.01 «Приобретение земельного участка на торгах» продемонстрированы критические точки, позволяющие выявить риски, мешающие нормальному функционированию бизнес-процесса. Таких точек пять:

- 1 – определение необходимых земельных участков и имущества;
- 2 – заполнение заявки на участие в имущественном и земельном аукционах;
- 3 – участие в имущественном и земельном аукционах;
- 4 – послеаукционный обмен земельными участками и имуществом;
- 5 – оформление документов на земельные участки

Исследование ряда сделок по участию в торгах с целью приобретения земельных участков аграрными организациями Республики Татарстан (9 сделок, осуществленных двумя аграрными организациями) позволило нам на основе проведенного анкетирования дать балльную оценку выделенных критических точек (рис. 6).

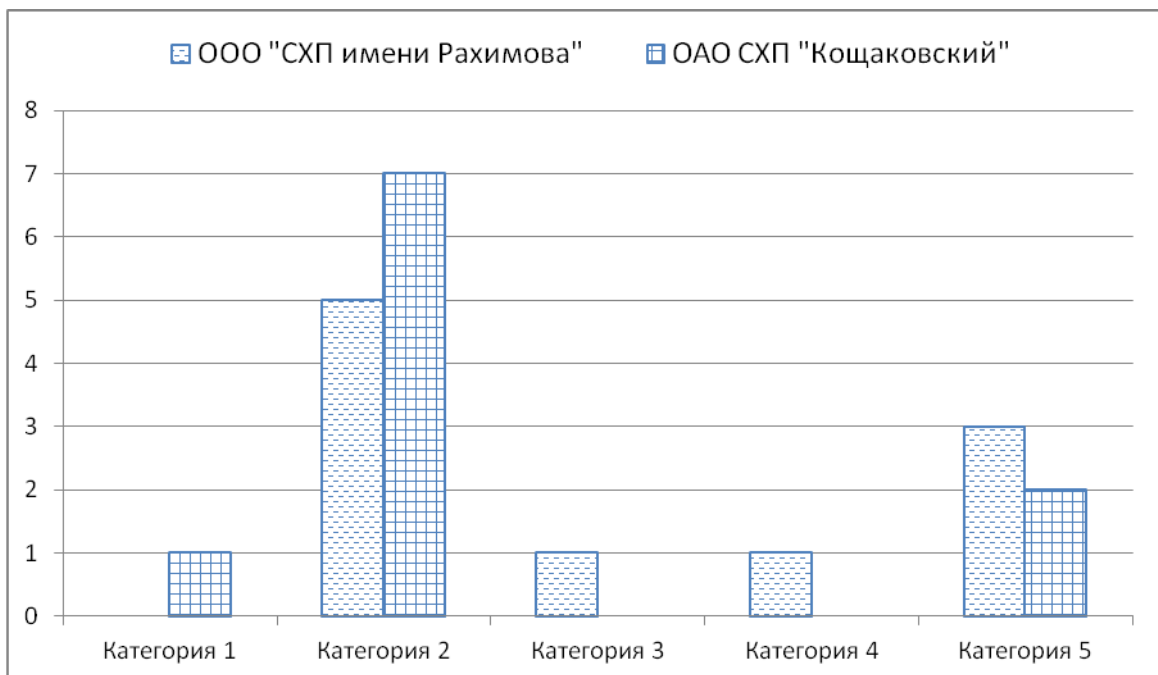


Рисунок 6. Критические случаи бизнес-процесса «Приобретение земельных участков на торгах»

Наибольшее количество рисков возникает при заполнении заявок на участие в имущественном и земельном аукционах, а также при оформлении документов на земельные участки после проведения аукциона. В работе отмечено, что наиболее эффективным методом контроля и выяснения причин неправильного исполнения бизнес-процесса является метод Парето, графическое отражение которого (диаграмма Парето) позволяет усовершенствовать бизнес-процесс, выявить долю затрат, приходящихся на устранение причин низкого уровня исполнения бизнес-процесса. В работе охарактеризованы ключевые показатели эффективности бизнес-процесса (сложность, процессность, контролируемость, ресурсоемкость и регулируемость) и сделаны расчеты фактических и нормативных значений коэффициентов, соответствующих показателям эффективности бизнес-процессов.

Представленный методический подход, по мнению автора, может способствовать принятию эффективных управленческих решений по каждому бизнес-процессу основной деятельности, связанной с движением, эксплуатацией и капитальным улучшением земель сельскохозяйственного назначения.

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Монография

1. Клычова А.С. Учет и внутренний аудит земель в аграрных организациях: теория и практика: Монография / А.С. Клычова. – Йошкар-Ола: ООО "Стринг", 2013. – 165 с. – 10,2 п.л.

Статьи, опубликованные в ведущих рецензируемых научных журналах и изданиях, рекомендованных ВАК

2. Клычова А.С. Методы оценки сельскохозяйственных угодий [Текст] / А.С. Клычова // Вестник Казан. гос. аграр. ун-та. 2011. №4(22). С.47-52 – 0,75 п.л.

3. Клычова А.С. Методические основы формирования интегрированной отчетности земель сельскохозяйственного назначения [Текст] / А.С. Клычова // Вестник Казан. гос. аграр. ун-та. 2012. №4(26). С. 33-36 – 0,60 п.л.

4. Клычова А.С. Проблемы отражения в учете земель аграрных организаций [Текст] / А.С. Клычова // Вопросы экономики и права. 2013. №3. С. 150-153. – 0,60 п.л.

5. Клычова А.С. Теоретические основы управления земельными ресурсами в сельскохозяйственных организациях [Текст] / А.С. Клычова // Вестник Казан. гос. аграр. ун-та. 2013г. №1 (27) С. 40-43. – 0,60 п.л.

Материалы научно-практических конференций и статьи,

6. Сеченкова А.С. Основные методы и особенности оценки земель сельскохозяйственного назначения [Текст] / А.С. Сеченкова, Л.А. Музафарова // Современ-

ные аспекты экономики. 2010. №1 (149) С.120-123. – 0,25 п.л. (вклад автора 0,15 п.л.).

7. Сеченкова А.С. Развитие системы информационного обеспечения рынка земель [Текст] / А.С. Сеченкова, А.Р. Закирова // Студенческая наука - аграрному производству: материалы 68-й студенческой(региональной) научной конф. Казань: Изд-во Казан. ГАУ, 2010. Т. 2. С. 284-287. – 0,25п.л. (вклад автора 0,15 п.л.).

8. Сеченкова А.С. Актуальные вопросы учета земель сельскохозяйственного назначения в системе управленческого учета [Текст] / А.С. Сеченкова, А.Р. Закирова // Развитие бухгалтерского учета и аудита в условиях инновационной экономики: материалы Междунар. научно-практич.Конф. студентов, магистров, аспирантов. Казань: Изд-во Казан. ГАУ, 2010. С.373-375. – 0,25 п.л. (вклад автора 0,15 п.л.).

9. Сеченкова А.С. К вопросу о необходимости применения положений международных стандартов при ведении управленческого учета [Текст] / А.С. Сеченкова, А.Р. Закирова // Развитие бухгалтерского учета и аудита в условиях инновационной экономики: материалы Междунар. научно-практич.Конф. студентов, магистров, аспирантов. - Казань: Изд-во Казан.ГАУ. 2010. С.375-378. – 0,25 п.л. (вклад автора 0,15 п.л.).

10. Сеченкова А.С. Контроллинг - новая концепция конкурентного выживания и современная философия управления бизнесом [Текст] /А.С. Сеченкова // Современные тенденции конкурентоспособности Республики Татарстан: инновации, инвестиции. Кластерный подход. Сборник научных трудов научно-практич.конф. Казань: Центр инновационных технологий. 2010. С.171-173. – 0,25 п.л.

11. Клычова А.С. Проблемы учета земель сельскохозяйственного назначения [Текст] / А.С. Клычова. Р.Р. Ибрагимова // Студенческая наука - аграрному производству: Материалы 68-ой студенческой (региональной) научной конференции. Казань: Изд-во КазанскогоГАУ. 2010. Т.2 С. 98–104.– 0,30 п.л. (вклад автора 0,20 п.л.).

12. Сеченкова А.С. Основные принципы формирования внутренней управленческой отчетности сельскохозяйственной организации [Текст] / А.С. Клычова. А.Р. Закирова // Учетно-аналитические инструменты развития инновационной экономики: Материалы всероссийской научно-практической конференции. Том 1. - Княгинино: НГИЭН. 2011. С.98-104. – 0,4 п.л. (вклад автора 0,20 п.л.).

13. Клычова А.С. Методика финансового учета операций с земельными участками организации [Текст] / А.С. Клычова // Разработка и создание инновационной инфраструктуры Санкт-Петербургского государственного аграрного университета в целях повышения качества подготовки специалистов агропромышленного сектора: материалы международной научно-практической конференции. СПб, 2011. С.321-325. – 0,40 п.л.

14. Клычова А.С. Развитие бухгалтерского учета земель сельскохозяйственного назначения организации [Текст] / А.С. Клычова, А.Р. Закирова // Инновационное развитие агропромышленного комплекса: Всерос. научно-практич.конф. Казань: Изд-во Казан. ГАУ, 2011. Ч. 1. С.288-292. – 0,35п.л. (вклад автора 0,20 п.л.).

15. Клычова А.С. К вопросу учета земель сельскохозяйственных организаций [Текст] / А.С. Клычова, Л.А. Музафарова // Инновационное развитие агропро-

мышленного комплекса: Всерос. научно-практич. конф. Казань: Изд-во Казан. ГАУ, 2011. Ч. 1. С.359-361. – 0,60 п.л. (вклад автора 0,30 п.л.).

16. Клычова А.С. Особенности аудита земель сельскохозяйственного назначения [Текст] / А.С. Клычова. А.Р. Закирова // Студенческая наука - аграрному производству: материалы 69-ой студенческой (региональной) научной конф. Казань: Изд-во Казан. ГАУ, 2011. Т. 2. С.135-138. – 0,25 п.л. (вклад автора 0,15 п.л.).

17. Клычова А.С. Основные этапы оценки земельных участков [Текст] / А.С. Клычова // Современные тенденции и актуальные проблемы развития инновационной экономики: материалы Междунар. научно-практич. конф., посвященной 50-летию Института экономики. Казань: Изд-во Казан. ГАУ, 2011. С. 134 -137.– 0,20 п.л.

18. Клычова А.С. Основные этапы развития земельных отношений в России [Текст] / А.С. Клычова // Проблемы аграрной экономики в условиях вступления России в ВТО: материалы Междунар. научно-практич. конф., посвященной 50-летию Института экономики – Казань: Изд-во Казан. ГАУ, 2011. С.287 – 292. – 0,35 п.л.

19. Сеченкова А.С. Основы классификации земель как одного из основных объектов бухгалтерского учета [Текст] / А.С. Клычова // Актуальные проблемы теории и практики учета и налогообложения: материалы 63-й студенческой научно-техн. конф. – Йошкар-Ола: Марийский гос.техн.ун-т, 2011.С. 96-99.–0,20 п.л.

20. Клычова А.С. Особенности налогового учета операций с земельными участками [Текст] / А.С. Клычова // Перспективы развития учетно-аналитических и налоговых направлений в XXI веке: межвузовский сборник научных трудов по материалам Региональной научно-практич. конф. студентов, аспирантов и соискателей, посвященной развитию бухгалтерской и налоговой профессии. Йошкар-Ола: Стринг, 2011. С.173-176. – 0,30 п.л.

21. Клычова А.С. Теоретические основы земельных отношений [Текст] / А.С. Клычова // Актуальные проблемы истории и философии науки на современном этапе развития АПК. Биотехнологий и техники, биоэкономики и права, экологии и лесного хозяйства: сборник научных трудов по результатам 6-й итоговой Всерос. научно-практич. конф. аспирантов и соискателей 31 мая 2012 года. Казань, 2012. С. 128 – 130. – 0,20 п.л.

22. Клычова А.С. Становление интегрированной отчетности в мире [Текст] / А.С. Клычова // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения в отраслях производственной сферы АПК: материалы Всерос. научно-практич. конф., посвященной 25-летию кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита Чувашской государственной сельскохозяйственной академии. Чебоксары: ФГБОУ ВПО ЧГСХА, 2012. С.102-106. - 0,30 п.л.

23. Клычова А.С. Методические особенности учета и анализа использования земель сельскохозяйственного назначения [Текст] / А.С. Клычова // Профессия бухгалтера - важнейший инструмент эффективного управления сельскохозяйственным производством: материалы Междунар. научно-практич. конф., посвященной памяти профессора В.П.Петрова. Казань: Изд-во Казан. ГАУ, 2013. С.59-61. – 0,30 п.л.

Фамилия Сеченкова А.С. заменена на Клычову А.С. в связи с расторжением брака (Свидетельство № 1-КБ№786895).

Автореферат

Подписано в печать 16.10.2013 г. Заказ № 225/2013 Тираж 100 экз.

Отпечатано в типографии «Деловая полиграфия»,
420111, г. Казань, ул. М. Межлаука, 6, т/ф. (843)292-08-43

e-mail: depokazan@mail.ru