Развитие бухгалтерского учета инвестиционной деятельности сельскохозяйственных организаций

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, кандидат экономических наук Мардян, Яна Юрьевна  
  
**Год:**

0

**Автор научной работы:**

Мардян, Яна Юрьевна

**Ученая cтепень:**

кандидат экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Б. м.

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, статистика

**Количество cтраниц:**

198

## Оглавление диссертации кандидат экономических наук Мардян, Яна Юрьевна

ВВЕДЕНИЕ.

ГЛАВА I. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ИНВЕСТИЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ

О /-V

ОРГАНИЗАЦИИ.

1.1. Экономическая сущность инвестиций и инвестиционной деятельности как объекта бухгалтерского учета.

1.2. Нормативно-правовое регулирование инвестиционной деятельности и ее бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях.

1.3. Сравнительный анализ базовых положений международных и отечественных учетных стандартов по учету инвестиционной деятельности.

ГЛАВА II. СОСТОЯНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЁТА

ИНВЕСТИЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ

ОРГАНИЗАЦИЙ.

2.1. Современные тенденции развития инвестиционной деятельности сельскохозяйственных организаций Калужской области

2.2. Анализ сложившейся системы бухгалтерского учета инвестиционной деятельности и источников ее финансирования в сельскохозяйственных организациях.

2.3. Раскрытие информации об инвестиционной деятельности в бухгалтерской отчетности сельскохозяйственных организаций.

ГЛАВА III. НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ

БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ИНВЕСТИЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ.

3.1. Совершенствование бухгалтерского финансового учета инвестиционной деятельности.

3.2. Управленческие аспекты бухгалтерского учета инвестиционной деятельности сельскохозяйственных организаций.

3.3. Совершенствование форм бухгалтерской отчетности об инвестиционной деятельности сельскохозяйственных организаций.

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Развитие бухгалтерского учета инвестиционной деятельности сельскохозяйственных организаций"

Актуальность темы исследования. Инвестиционная деятельность всегда сочеталась с обычной деятельностью экономических субъектов, что, собственно, и обеспечивает непрерывность воспроизводственных процессов. Еще более значительно возрастает ее роль на современном этапе, и особенно в сельском хозяйстве, где приходится решать крупномасштабные задачи обеспечения продовольственной безопасности страны в условиях глобальной конкуренции. В последние годы благодаря принятым мерам по совершенствованию хозяйственного механизма и государственной поддержки заметно улучшилось финансовое состояние и оживилась инвестиционная деятельность сельскохозяйственных товаропроизводителей, которые наряду с традиционными капитальными вложениями на обновление и укрепление своей материально-технической базы в возрастающих объемах осуществляют финансовые вложения в долевое участие, ценные бумаги и другие финансовые инструменты. Между тем сложившаяся система бухгалтерского учета в сельском хозяйстве не обеспечивает должным образом формирование учетной информации, необходимой для принятия обоснованных решений заинтересованными пользователями. В частности, многие перспективные направления инвестирования средств, ход реализации инвестиционных проектов, источники их финансового обеспечения, доходы и расходы инвестиционной деятельности сельскохозяйственных организаций не находят системного отражения в бухгалтерском учете, что в конечном счете отрицательно сказывается на эффективности их функционирования. Фрагментарный характер в этой части носит бухгалтерская отчетность, что наряду с другими факторами не способствует созданию инвестиционной привлекательности сельскохозяйственных организаций.

Все это обусловливает объективную необходимость совершенствования бухгалтерского учета инвестиционной деятельности сельскохозяйственных организаций, в связи с чем тема диссертационного исследования представляется весьма актуальной как в научном, так и в практическом отношении.

Состояние изученности проблемы. Общие вопросы теории и практики осуществления инвестиционной деятельности освещены в работах таких зарубежных и отечественных авторов, как X. Андерсон, И.Т. Балабанов, В.В. Бочаров, С. Брю, Дж. Бэйли, Э.Д. Долан, И.А. Зимин, Дж. М. Кейнс, A.M. Ковалева, Д.Е. Линдей, К. Макконелл, В.А. Терехова, К.П. Янковский и др.

Особенности инвестиционной деятельности в сельском хозяйстве раскрыты в трудах российских специалистов: Р.Г. Ахметова, В.М. Баутина, В.Р. Боева, А.А Землянского, А.П. Зинченко, Н.С. Каткова, C.B. Киселева, Н.Я. Коваленко, В.М. Кошелева, M.JI. Лишанского, Ф.К. Шакирова и др.

Исследованию различных аспектов бухгалтерского учета инвестиционной деятельности посвящены работы P.A. Алборова, Н.Г. Белова, М.А. Бахрушиной, К. Друри, A.B. Казаковой, H.H. Карзаевой, H.A. Кокорева, Н.П. Кондракова, Б. Нидлза, A.M. Овчинникова, А.И. Павлычева, М.З. Пизенгольца, JI.B. Постниковой, Р.Н. Расторгуевой, Я.В. Соколова, Г.А. Соловьева, Л.И. Хоружий, Р. Энтони и др.

Вместе с тем ряд методологических и организационных вопросов бухгалтерского учета инвестиционной деятельности сельскохозяйственных организаций в современных условиях функционирования еще недостаточно полно изучен, что предопределило выбор темы исследования.

Цель и задачи научного исследования. Целью диссертационного исследования является теоретическое обоснование и разработка практических рекомендаций по совершенствованию бухгалтерского учета инвестиционной деятельности сельскохозяйственных организаций.

В соответствии с целью научного исследования были поставлены и решены следующие задачи: уточнить понятия «инвестиции», «инвестиционная операция» и «инвестиционная деятельность» как объекты бухгалтерского учета;

- дополнить классификацию инвестиций для целей бухгалтерского учета;

- систематизировать различия базовых положений международных и отечественных учетных стандартов по учету инвестиционной деятельности;

- выявить особенности современного этапа развития инвестиционной деятельности сельскохозяйственных организаций; подготовить комплексные предложения по совершенствованию бухгалтерского (финансового) учета инвестиционной деятельности сельскохозяйственных организаций;

- разработать рекомендации по организации управленческого учета инвестиционной деятельности сельскохозяйственных организаций; усовершенствовать систему показателей бухгалтерской отчетности сельскохозяйственных организаций, характеризующих состав и объемы реальных и финансовых инвестиций, источники их финансирования, денежные потоки, доходы и расходы инвестиционной деятельности.

Область исследования. Тема и содержание диссертации соответствует пунктам 1.7 «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, сфер и отраслей» и 1.8 «Особенности формирования бухгалтерской (финансовой, управленческой, налоговой и др.) отчетности по отраслям, территориям и другим сегментам хозяйственной деятельности» паспорта специальности ВАК 08.00.12 - бухгалтерский учет, статистика.

Предмет и объект исследования Предметом диссертационного исследования является совокупность теоретико-методологических и организационных вопросов бухгалтерского учета инвестиционной деятельности сельскохозяйственных организаций. В качестве объекта исследования выступают сельскохозяйственные организации Калужской области. Конкретные исследования проводились на базе ОАО «Тепличный», ООО «Виктория», КФХ «НИЛ», ООО «САПК».

Теоретической основой диссертационного исследования послужили фундаментальные труды отечественных и зарубежных ученых, законодательные и иные нормативно-правовые акты, регулирующие осуществление и учет инвестиционной деятельности, а также международные стандарты финансовой отчетности. Решение поставленных в исследовании задач осуществлялось с применением следующих методов: монографического, абстрактно-логического, расчетно-конструктивного, экспертных оценок и др.

Информационное обеспечение диссертационного исследования составили статистические и аналитические материалы Федеральной службы государственной статистики и ее территориального органа в Калужской области, информация Министерства сельского хозяйства Калужской области, годовая бухгалтерская отчетность и первичная документация сельскохозяйственных организаций, справочная и нормативная литература.

Научная новизна исследования. Научная новизна работы заключается в теоретическом обосновании и разработке практических рекомендаций по совершенствованию методологии и организации бухгалтерского учета инвестиционной деятельности сельскохозяйственных организаций в рыночных условиях их функционирования. В процессе исследования получены следующие основные научные результаты, являющиеся элементами научного вклада, выносимые на защиту:

- уточнены понятия «инвестиции», «инвестиционная операция» и «инвестиционная деятельность» как объекты бухгалтерского учета внесением в их определения сущностной характеристики в виде совокупности хозяйственных операций, связанных соответственно с долгосрочными вложениями, денежными потоками, доходами и расходами в этой сфере, что способствует более обоснованной организации бухгалтерского учета инвестиционной деятельности экономических субъектов; дополнена классификация инвестиций такими признаками, как цель инвестирования, выполняемая функция в производстве и сфера вложения, что существенно расширяет аналитические возможности информации об инвестиционной деятельности;

- систематизированы различия базовых положений международных и отечественных учетных стандартов по учету инвестиционной деятельности, касающиеся терминологии, сферы применения, порядка признания, оценки и раскрытия информации, что позволяет целенаправленно осуществлять меры по устранению выявленных различий и сближению указанных положений;

- выявлены особенности современного этапа развития инвестиционной деятельности сельскохозяйственных организаций, заключающиеся в ее недофинансировании, преобладании реальных инвестиций в простое воспроизводство материально-технической базы и крайне незначительных объемах финансовых инвестиций, а также влиянии этих особенностей на организацию бухгалтерского учета, что обусловливает необходимость улучшения финансового обеспечения указанной деятельности и определения перспективных направлений ее учета;

- построена система синтетических и аналитических счетов бухгалтерского учета и их взаимосвязи, отражающие инвестиционную деятельность хозяйствующего субъекта, в частности, инвестиционных активов, обязательств и источников их финансирования, доходов и расходов, что существенно повысит качественные характеристики учетной информации в этой сфере;

- обоснован и разработан организационный подход по центрам ответственности к ведению управленческого учета, включающий бюджетирование инвестиционных затрат, их учет, составление управленческой отчетности, служащий в качестве информационного обеспечения корпоративного управления этой деятельностью;

- усовершенствована система показателей бухгалтерской отчетности сельскохозяйственных организаций, характеризующих состав и объемы реальных и финансовых инвестиций, источники их финансирования, денежные потоки, доходы и расходы инвестиционной деятельности, что позволяет более полно обеспечивать информационные запросы ее пользователей.

Практическая значимость результатов проведенного исследования заключается в том, что содержащиеся в диссертации разработки, выводы и рекомендации позволят сельскохозяйственным организациям обеспечить аналитичность, оперативность и достоверность учетной информации об инвестиционной деятельности, более эффективно контролировать инвестиционные операции и тем самым повысить эффективность ведения бизнеса. Материалы исследования могут быть использованы в практической работе сельскохозяйственных организаций для формирования информации об их инвестиционной деятельности, а также в учебном процессе по курсу «Бухгалтерский финансовый учет» и «Бухгалтерская финансовая отчетность».

Апробация работы. Основные положения диссертационного исследования обсуждались и получили одобрение на научно-практических конференциях РГАУ-МСХА имени К.А. Тимирязева (2009-2011гг.), межрегиональной научно-практической конференции «Перспективы развития учетно-аналитической системы в РФ» (2009г., г. Брянск), региональной научно-практической конференции «Научное обеспечение использования современных технологий в сельском хозяйстве региона» (2009г., г. Калуга), межрегиональной научно-практической конференции «Преобразование учетно-финансовой системы предприятий в условиях экономического кризиса» (2010г., г. Брянск), региональной научно-практической конференции «Использование инновационных разработок НИУ региона для повышения эффективности сельскохозяйственного производства» (2010г., г. Калуга), Всероссийской научно-практической конференции «Проблемы и перспективы социально-экономического развития современной России» (2010г., г. Саратов), Всероссийской научно-практической конференции «Современные проблемы учетно-аналитического обеспечения управления АПК» (2011г., г. Москва), Всероссийской научно-практической конференции «Актуальные вопросы регионального хозяйства» (2011г., г. Киров) и др. Основные положения исследования опубликованы в 19 печатных работах (в том числе 2 в изданиях, рекомендованных ВАК).

Структура работы Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, выводов и предложений, библиографического списка использованной литературы, включающего 150 наименований (в том числе электронные источники). Диссертация изложена на 197 страницах машинного текста, содержит 36 таблиц, 19 рисунков, 6 схем, 6 диаграмм и 13 приложений.

## Заключение диссертации по теме "Бухгалтерский учет, статистика", Мардян, Яна Юрьевна

ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

Результаты выполненного исследования развития бухгалтерского учета инвестиционной деятельности сельскохозяйственных организаций Калужской области позволили сделать следующие выводы:

1. Инвестиционная деятельность всегда сочеталась с обычной деятельностью экономических субъектов, что, собственно, и обеспечивает непрерывность воспроизводственных процессов. Еще более значительно возрастает ее роль на современном этапе, и особенно в сельском хозяйстве, где приходится решать крупномасштабные задачи обеспечения продовольственной безопасности страны в условиях глобальной конкуренции. В последние годы благодаря принятым мерам по совершенствованию хозяйственного механизма и государственной поддержки заметно улучшилось финансовое состояние, и оживилась инвестиционная деятельность сельскохозяйственных товаропроизводителей, которые наряду с традиционными капитальными вложениями на обновление и укрепление своей материально-технической базы в возрастающих объемах осуществляют финансовые вложения в долевое участие, ценные бумаги и другие финансовые инструменты. Между тем сложившаяся система бухгалтерского учета в сельском хозяйстве не обеспечивает должным образом формирование учетной информации, необходимой для принятия обоснованных решений заинтересованными пользователями. Все это обуславливает объективную необходимость совершенствования бухгалтерского учета инвестиционной деятельности сельскохозяйственных организаций, в связи с чем тема диссертационного исследования представляется весьма актуальной как в научном, так и в практическом отношении.

2. Анализ теоретико-методологических основ бухгалтерского учета инвестиционной деятельности показал, что существует целый ряд нерешенных проблем по данному вопросу, касающихся как теории, так и практики исследуемой сферы. В частности, нуждается в уточнении трактовка основных понятий в сфере инвестиционной деятельности, таких как «инвестиции», «инвестиционные операции» и «инвестиционная деятельность» с точки зрения рассмотрения их как объектов бухгалтерского учета и соотнесения их между собой, требуется пересмотр общепринятой классификации инвестиций. В соответствии с нормами российского учета многие перспективные направления инвестирования средств, ход реализации инвестиционных проектов, источники их финансового обеспечения, доходы и расходы инвестиционной деятельности сельскохозяйственных организаций не находят системного отражения в бухгалтерском учете, что в конечном счете отрицательно сказывается на эффективности их функционирования. Фрагментарный характер в этой части носит бухгалтерская отчетность, которая наряду с другими факторами не способствует созданию инвестиционной привлекательности сельскохозяйственных организаций. При сравнении отечественной и международной практик учета выявлено множество различий в рамках исследуемой темы, касающихся терминологии, сферы применения, порядка признания, оценки и раскрытия информации. Это свидетельства того, что система нормативно-правовых актов РФ, регулирующих бухгалтерский учет инвестиционной деятельности, требует пересмотра отдельных норм как в части общего (гражданского и хозяйственного) законодательства, так и в части специального инвестиционного законодательства, без чего просто невозможен «безболезненный» переход на международные стандарты финансовой отчетности.

3. Анализ динамики и структуры инвестиционной деятельности Калужской области, показал, что она преимущественно представлена операциями реального инвестирования и лишь незначительную часть составляют финансовые вложения. Объем финансовых вложений к 2010 году составил 34,9 млрд. руб., что на 33,6 млрд. руб. больше показателя 2000 года, по реальным инвестициям - величина их к 2010 году достигла 67,3 млрд. руб., что на 62 млрд. руб. больше показателя 2000 года. Все это свидетельствует о положительной тенденции. Что касается сельского хозяйства, то объем привлеченных инвестиций в 2010 году был на 2,4 млрд. руб. больше, чем в 2000 году, но их доля от всех привлеченных в регион средств повысилась незначительно - с 2,6 до 3,7%. Большинство инвестиционных операций в отрасли представлено инвестированием в объекты основных средств (причем преобладают инвестиции в здания, машины, оборудование). В технологической структуре лидирующую позицию занимают строительно-монтажные работы. Получается, что вместо повышения статуса отрасли в инвестиционном рейтинге через осуществление финансовых и инновационных вложений, сельскохозяйственные организации производят лишь «вынужденные инвестиции», ориентированные на воспроизводство своей материально-технической базы. В структуре источников финансирования инвестиционной деятельности наибольший удельный вес приходится на привлеченные источники, самой значительной статьей среди которых являются кредиты и займы. Собственные источники области в основном представлены прибылью.

4. Действующая практика организации и ведения бухгалтерского учета инвестиционной деятельности (как в части финансовых, так и управленческих аспектов) нуждается в пересмотре своих норм и их совершенствовании. Вызвано это невозможностью системы выполнять свои основные функции (информационная, контрольная, аналитическая и другие). Ввиду несовершенства практических методик организации и ведения первичного, синтетического и аналитического учета инвестиционной деятельности и отсутствия должным образом сформированной управленческой отчетности в экономических субъектах, пользователям недоступна информация, необходимая для контроля за ходом реализации инвестиционного процесса и управления им. Практически складывается ситуация, при которой информация об инвестиционной деятельности и ее результатах растворяется в общей системе учета, то есть инвестиционная деятельность не рассматривается как самостоятельный объект учета, который можно было бы идентифицировать от обычной деятельности экономического субъекта. Все это свидетельствует о необходимости пересмотра и наполнения новым содержанием базовых положений по бухгалтерскому учету инвестиционных активов, обязательств, источников, доходов и расходов, связанных с осуществлением инвестиционной деятельности, поскольку и сельскохозяйственные товаропроизводители, и пользователи отчетности нуждаются в создании действенной системы формирования и использования информации о данной сфере.

5. Анализ показателей бухгалтерской финансовой отчетности, характеризующих инвестиционную деятельность в сельском хозяйстве, показал, что фактически финансовые и реальные инвестиции и их финансовое обеспечение не представляют собой объект учета. Показатели бухгалтерской отчетности (как в общих, так и специализированных формах) дают лишь общее представление об инвестиционных затратах и не расшифровываются составителями в пояснениях. В результате пользователи не имеют возможности объективно оценивать ситуацию, контролировать совершение операций и принимать обоснованные решения, а это очень серьезная проблема, которая требует рассмотрения.

На основе вышеперечисленных выводов по результатам исследования для устранения выявленных недостатков в системе бухгалтерского учёта инвестиционной деятельности сельскохозяйственных организаций предложены следующие мероприятия:

1. Уточнены понятия «инвестиции», «инвестиционные операции» и «инвестиционная деятельность» как объекты бухгалтерского учета внесением в их определения сущностной характеристики в виде совокупности хозяйственных операций, связанных соответственно с долгосрочными вложениями, денежными потоками, доходами и расходами в этой сфере.

Инвестиции» как объект бухгалтерского учета представляют собой хозяйственные операции, связанные с осуществлением вложений: во-первых, во внеоборотные активы, произведенные в основной и интеллектуальный капитал организации с целью получения дохода, достижения социально-значимого эффекта или иных целей инвестора (если таковые есть) в будущем; во-вторых, в финансовые активы с целью извлечения экономических выгод в форме процентов, дивидендов, прироста стоимости и в-третьих, в финансовые обязательства и долговые инструменты. Другими словами, инвестиции - это затраты, возникающие от преобразования ресурсов, направляемых инвестором для обеспечения процесса воспроизводства или для достижения иных целевых установок, направленных на извлечение прибыли в будущем (достижение социально-значимого эффекта), снижение риска, либо прочие цели инвестора. При этом важно правильно соотносить понятия «инвестиции», «инвестиционная операция» и «инвестиционная деятельность». «Инвестиционные операции» как объект бухгалтерского учета представляют собой хозяйственные операции, связанные с движением денежных потоков, определяемым осуществлением инвестиционной деятельности по конкретному инвестиционному проекту. А «инвестиционная деятельность» как объект бухгалтерского учета - это совокупность хозяйственных операций, связанных с осуществлением конкретных инвестиционных операций, что влечет затраты (инвестиции).

2. Дополнена классификация инвестиций для целей бухгалтерского учета такими признаками, как цель инвестирования, выполняемая функция в производстве и сфера вложения, что существенно расширяет аналитические возможности информации об инвестиционной деятельности.

3. Систематизированы различия базовых положений международных и отечественных учетных стандартов по учету инвестиционной деятельности, касающиеся терминологии, сферы применения, порядка признания, оценки и раскрытия информации, что позволяет целенаправленно осуществлять меры по устранению выявленных различий и сближению указанных положений. Для решения проблемы расхождений в классификациях объектов реальных инвестиций с меньшими затратами сельскохозяйственные организации могут применять так называемое «дерево решений», позволяющее определить категорию объекта и стандарт МСФО, его регулирующий. Устранению остальных расхождений, по-нашему мнению, должно способствовать принятие федеральных стандартов «Учет биологических активов», «Учет инвестиционной собственности», «Учет аренды», а также внесение поправок в действующие нормативные акты в рамках темы исследования.

4. Построена система синтетических и аналитических счетов бухгалтерского учета и их взаимосвязи, отражающие инвестиционную деятельность хозяйствующего субъекта. Центральной идеей выступает попытка реализации системного подхода к последовательному разграничению инвестиционной и обычной деятельности экономических субъектов в бухгалтерском учете. Считаем необходимым законодательно закрепить раздельный учет текущих затрат на производство продукции (работ, услуг) и затрат на осуществление инвестиционной деятельности, как это было сделано в старой редакции Федерального закона «О бухгалтерском учете», с той лишь разницей, что вместо термина капитальные вложения оперировать в законе категорией инвестиционная деятельность. Для того чтобы положение нашло свое практическое применение, предлагаем систематизировать данные на соответствующих счетах по учету активов, обязательств, источников финансирования, доходов и расходов инвестиционной деятельности. В диссертационной работе были представлены следующие рекомендации: пересмотрено название и содержание действующих балансовых счетов по учету инвестиционной деятельности (08 «Вложения во внеоборотные активы» и 58 «Финансовые вложения»), предложено ввести к ним субсчета первого и второго порядка. Представлены способы организации аналитического учета в разрезе обозначенных счетов (как для целей финансового, так и для целей управленческого учета). Введены специальные (не отражаемые в балансе) счета 65 «Средства инвестиционного фонда» и 87 «Инвестиционный фонд», необходимые для контроля за формированием и использованием всех видов источников финансирования. Предложено свободные денежные средства инвестиционного фонда учитывать в составе депозитных счетов (на счете 55 «Специальные счета в банках», субсчет 6 «Денежные средства инвестиционного фонда») с отнесением процентного дохода на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» (капитализация дохода). Предложены рекомендации по изменению состава субсчетов к счету 91 «Прочие доходы и расходы» с целью структурирования информации о доходах и расходах инвестиционной деятельности. Состав учетных регистров по учету инвестиционной деятельности дополнен формой «Ведомости учета использования собственных ресурсов на финансирование инвестиционной деятельности».

5. Обоснован и разработан организационный подход по центрам ответственности к ведению управленческого учета в сельском хозяйстве. Предложено дополнить общую систему бизнес-планирования формированием бюджета инвестиций. Организацию аналитического учета затрат по инвестиционным проектам в разрезе центров ответственности предлагаем осуществлять с помощью разработанной схемы взаимосвязи инвестиционных затрат и информационных векторов, которая позволит по сумме баллов по строкам отслеживать сведения об осуществленных инвестициях в разрезе центров ответственности, а по сумме баллов по столбцам оценивать реализацию конкретного инвестиционного проекта с точки зрения выбранных информационных векторов. Предложен вариант составления управленческой отчетности по центрам ответственности.

6. Усовершенствована система показателей бухгалтерской финансовой отчетности сельскохозяйственных организаций, характеризующих состав и объемы реальных и финансовых инвестиций, источники их финансирования, денежные потоки, доходы и расходы инвестиционной деятельности, что позволяет более полно обеспечивать информационные запросы ее пользователей.

Полагаем, что проведенное в диссертационной работе исследование и разработанные нами рекомендации по организации бухгалтерского учёта инвестиционной деятельности позволят сельскохозяйственным организациям усовершенствовать учетно-аналитическое обеспечение, управление средствами финансирования, что повысит информативность данных бухгалтерской отчетности, а также позволит потенциальным инвесторам проанализировать эффективность использования средств исполнителями проектов. В конечном итоге предложенные подходы в бухгалтерском учете позволят создать сельскохозяйственным организациям механизм более эффективного регулирования, управления и координации инвестиционной деятельности и тем самым будут способствовать повышению их конкурентоспособности на аграрных рынках.

## Список литературы диссертационного исследования кандидат экономических наук Мардян, Яна Юрьевна, 0 год

1. Собственные средства 1.1 Амортизация 83 029,5 73 029,5 10 000 +73029,5 +73 029,512 Прибыль 10 000 10 000 0

2. Привлеченные средства 2.1 Бюджетные средства 2.1.1 Федеральный бюджет 2.1.2 Региональный бюджет -

3. Средства внебюджетных фондов -23 Кредиты банков -

4. ГК РФ часть первая (Федеральный Закон от 30.11.94 № 51 ФЗ); часть 2 (Федеральный Закон от 26. 01. 96г. № 14-ФЗ); часть 3 (Федеральный закон от 26.11.01г. № 146-ФЗ с изменения и дополнениями).3. Градостроительный кодекс

5. Бюджетный кодекс РФ. Федеральный закон от 31.07.1998г. № 145-ФЗ (с изменениями и дополнениями)

6. НК РФ часть первая (Федеральный Закон № 146-ФЗ от 31.07.98г.) и часть 2 (Федеральный Закон № 117-ФЗ от 05.08.2000г.) с изменениями и дополнениями6. Земельный кодекс.

7. Трудовой кодекс Российской Федерации. М.: Бератор-Пресс, 2002. -244 с.

8. Уголовный кодекс Российской Федерации. Федеральный закон от 13.06.1996г. № 63-Ф3 (с изменениями и дополнениями).

9. Кодекс РФ об Административных правонарушениях. Федеральный закон от 30.12.2001г. №195-ФЗ (с изменениями и дополнениями).

10. Федеральный закон РФ «О развитии сельского хозяйства» от 29.12.2006г. № 264-ФЗ в ред. ФЗ от 11.06.2008г. № 83-Ф3.

11. Федеральный закон РФ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений» от 25.02.1999г. № 39-Ф3 (с изменениями и дополнениями).

12. Федеральный закон «Об иностранных инвестициях в Российской Федерации» от 09.07.1999г. № 160-ФЗ.

13. Федеральный закон «Об обороте земель сельскохозяйственного назначения» от 24.07.2002г. № 101-ФЗ (в ред. от 29.12.10г.).

14. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.96г. № 129-ФЗ (с изменениями и дополнениями).

15. Федеральный закон «О государственном земельном кадастре» от 02.01.2000г. № 28-ФЗ (с изменениями и дополнениями).

16. Федеральный закон «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним» от 21.07.1997г. № 122-ФЗ.

17. Федеральный закон «О лицензировании отдельных видов деятельности» от 08.08.2001г. № 128-ФЗ (с изменениями, вступившими в силу с 01.01.2010г.).

18. Федеральный закон «О рынке ценных бумаг» от 22.04.96г. № 39-Ф3 (с изменениями, внесенными Федеральным законом от 30.11.11г. № 415-ФЗ).

19. Федеральный закон «О консолидированной финансовой отчетности» от 27.07.2010 г. №208-ФЗ.

20. Федеральный закон «Об инвестиционных фондах» от 14.11.2001 г. (в ред. от 21.11.2011 г. № 327-Ф3).

21. Федеральный закон «О науке и государственной научно-технической политике» от 23.08.96г. № 127-ФЗ (ред. от 23.12.2003г. № 186-ФЗ).

22. Федеральный закон «О патентных поверенных» от 30.12.08г. № 316-ФЗ (в ред. от 11.07.2011г. № 200-ФЗ).

23. Федеральный закон «О передаче прав на единые технологии» от 25.12.2008г. №284-ФЗ.

24. Федеральный закон «О коммерческой тайне» от 29.07.2004г. № 98-ФЗ.

25. Областной закон «О государственной поддержке инвестиционной деятельности в Калужской области» от 16.12.1998г. № 31-03 (принят Постановлением Законодательного Собрания Калужской области № 537 от 3.12.1998 г. в ред. от 29.11.11г. № 217-ФЗ).

26. Областной закон «Об условиях и порядке предоставления субвенций инвесторам на возмещение расходов по уплате суммы налога на прибыль организаций, зачисленной в областной бюджет» от 27.06.2005 г. № 80-03.

27. Областной закон «О налоге на имущество организации» от 10.11.2003 г. № 263-03 (принят постановлением Законодательного Собрания Калужской области № 750 от 30.10.2003 г., с 01.01.2007 г. действует в новой редакции).

28. Областной закон «О понижении налоговой ставки налога на прибыль организаций» от 29.12.2009г. № 621-03 (принят постановлением Законодательного Собрания Калужской области № 1512 от 24.12.2009г., в ред. от 29.11.2011г. №217-ФЗ).

29. Приказ Минфина РФ от 25.11.11г. № 160н «О введении в действие МСФО и разъяснений МСФО на территории РФ».

30. Постановление правительства РФ «О государственной программе развитии сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции сырья и продовольствия на 2008 2012 годы» № 446 от 14.07.2007г. в ред. ФЗ от 11.06.2008г. № 83-Ф3.

31. Постановление Правительства РФ «Об утверждении Программы реформирования бухгалтерского учета» от 06.03.98г. №283.

32. Постановление Правительства РФ «О порядке организации и проведения государственной экспертизы проектной документации и результатов инженерных изысканий» от 05.03.07г. № 145 (в ред. от 07.11.08г.).

33. Постановление Правительства РФ «Положение о признании МСФО и разъяснений МСФО для применения на территории РФ» от 25.02.2011г. № 107.

34. Постановление правительства Калужской области «О государственной программе развитии сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции в Калужской области на 2008 2012 годы» №360-03 от 06.11.2007г.

35. Положение по ведению бухгалтерского учёта и бухгалтерскойотчётности в Российской Федерации. Утверждено приказом Минфина РФ от 29.07.98г. № 34н (с изменениями и дополнениями).

36. Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций. Утверждено письмом Минфина РФ от 30.12.1993г. № 160.

37. Положение по бухгалтерскому учёту «Учётная политика организации» ПБУ 1/08, утверждённое приказом Минфина РФ от 09.12.08 г. № 60н (с изменениями и дополнениями).

38. Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» ПБУ 2/2008, утверждённое приказом Минфина РФ от 23.04.2009г. № 35н (с изменениями и дополнениями).

39. Положение по бухгалтерскому учёту «Бухгалтерская отчётность организации» ПБУ 4/99, утверждённое приказом Минфина РФ от 06.07.99 г. №43н (с изменениями и дополнениями).

40. Положение по бухгалтерскому учёту «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утверждённое приказом Минфина РФ от 09.06.01 г. №44н (с изменениями и дополнениями).

41. Положение по бухгалтерскому учёту «Учёт основных средств»- ПБУ 6/01, утверждённое приказом Минфина РФ от 30.03.2001г. № 26н (с изменениями и дополнениями).

42. Положение по бухгалтерскому учёту «Доходы организации» ПБУ 9/99, утверждённое приказом Минфина РФ от 06.05.1999г. № 32н (с изменениями и дополнениями).

43. Положение по бухгалтерскому учёту «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденное приказом Минфина РФ от 06.05.99г. № ЗЗн (с изменениями и дополнениями).

44. Положение по бухгалтерскому учёту «Учет государственной помощи»- ПБУ 13/2000, утвержденное приказом Минфина РФ от 16.10.2000г. № 92н (с изменениями и дополнениями).

45. Положение по бухгалтерскому учёту «Учёт нематериальных активов»- ПБУ 14/2007, утверждённое приказом Минфина РФ от 27 декабря 2007 г. №153н (с изменениями и дополнениями).

46. Положение по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» ПБУ 15/08, утвержденное Приказом Минфина РФ от 02.08.2001г. № 60н (с изменениями и дополнениями).

47. Положение по бухгалтерскому учёту «Учёт расчётов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02, утверждённое приказом Минфина РФ от 19.11. 2002г. № 114н (с изменениями и дополнениями).

48. Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02, Приказ Минфина РФ от 10.12. 2002г. № 126н (в ред. от 08.11.2010г. № 144н).

49. Положение по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» ПБУ 23/2011, Приказ Минфина РФ от 02.02.2011г. № 11н.

50. План счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкция по его применению. Утверждены приказом Минфина СССР от 01.11.91г. № 56 (с изменениями и дополнениями).

51. План счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению. Утверждены приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н.

52. План счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и методические рекомендации по его применению, утвержденные приказом Минсельхоза РФ от 13.06.01г. № 654.

53. Приказ Минфина РФ «О формах бухгалтерской отчётности организаций» от 02.07.2010 г. № 66н.

54. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу (одобрена Приказом Минфина России от 01.07.2004г. №180).

55. Методические рекомендации о порядке формирования показателей бухгалтерской отчётности организации. Утверждены приказом

56. Минфина РФ от 28.06.2000 г. № 60н.

57. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету инвестиций, осуществляемых в форме капитальных вложений в сельскохозяйственных организациях. Утверждены приказом Минфина РФ от 22.10.2008г.

58. Международные стандарты финансовой отчётности: издание на русском языке. М.: Аскери-АССА, 2006. - 1058 с.

59. Абель Э., Бернанке Б. Макроэкономика. СПб.: 2010. - 768с.

60. Абубакирова К.Н., Антонец В.А., Нечаева Н.В. Анализ учета расходов на НИОКР при реализации инновационного проекта // Экономический анализ: теория и практика. 2009. - № 30.

61. Андрианов А.Ю. Инвестиции: учебник/ А.Ю. Андрианов, C.B. Валдайцев, П.В. Воробьев (и др.) 2-е изд., пер. и доп. М.: Проспект, 2010.-592с.

62. Анипкин М.Н., Петров А.Ю. Методологические и теоретическое основы категории собственного капитала. М.: 2008. - 64 с.

63. Байчурин У.Х. Введение в МСФО// Бухгалтер Татарстана.-2003.- №24.

64. Бакаев А.С. Годовая бухгалтерская отчётность коммерческой организации.- М.: Изд-во «Бухгалтерский учёт», 2000. 238 с.

65. Балабанов И. Т. Основы финансового менеджмента. М.: Финансы и статистика, 1999. - 365 с.

66. Балансоведение. Серия «Высшее образование». Ростов-на-Дону: Феникс, 2004.- 480с.

67. Балдина К.В. Инвестиции: системный анализ и управление/ под ред. К.В. Балдина.-4-e изд. -М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и Ко», 2010.-288с.

68. Баутин В.М. Приоритеты развития бухгалтерского учета, аудита и профессионального образования в современных условиях // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий 2006. - №4.

69. Белов Н. Г. Единая система учёта в сельском хозяйстве (Информационные аспекты управления). М.: Статистика, 1975. - С.44.

70. Белов Н.Г., Хоружий Л.И., Павлычев А.И. Современные проблемы отраслевой системы бухгалтерского учета в условиях глобализации экономики // Бухучет в сельском хозяйстве. 2010. - № 8, с.12-18.

71. Бирман Г., Шмидт Капиталовложения: Экономический анализ инвестиционных проектов / Пер. с англ. под ред. Л.П.Белых. М.: ЮНИТИ-ДАНА,2003 .-631 с.

72. Большой бухгалтерский словарь /Под. ред. А.Н. Азрилияна. М.: Институт новой экономики, 1999. - 574 с.

73. Борисов А.Б. Большой экономический словарь. 2-е изд., перераб. и доп - М: Книжный мир, 2006. - 895 с.

74. Бочаров В.В. Инвестиции. Учебник для вузов, 2-е изд.- СПб.: 2008-384с.

75. Бухгалтерский учет: учебник/ Л.Ж. Бдайциева.-М.: Изд-во Юрайт, 2011.-735с. Серия: Основы наук

76. Валдайцев C.B. и др. Инвестиции / Под ред. В.В. Ковалева и др. M.: ТК Велби, Издательство Проспект, 2007. 440с.

77. Валинурова Л.С., Казакова О.Б. Инвестирование: учебник для вузов/ Л.С. Валинурова, О.Б. Казакова -М.: Волтерс Клувер, 2010.-448с.

78. Вещунова Н. Д., Фомина Л. Ф. Бухгалтерский учет: Учебное пособие.-М.: Финансы и статистика, 2000. 496 е.: ил.

79. Герасимова Л.Н. Управленческий учет: теория и практика: Учебник / Л.Н. Герасимова. Ростов н/Д: Феникс, 2011. 508 с.

80. Гетьман В.Г. Всемирный форум бухгалтеров // Бухгалтерский учет. 2010. Март, № 5.

81. Глоссарий терминов по международным стандартам финансовой отчётности и аудита. ICAR Publishing/2002/ - 80с.

82. Даббах А. В. Четыре главные проблемы инвестиций в инновации / А. В. Даббах. // Forbes, 2010. 25 ноября.

83. Долан Э. Дж., Линдей Д. Рынок: макроэкономическая модель. Спб.: 1996. -496с.

84. Дорнбуш Р., Фишер Макроэкономика / Пер. с англ. М.: Изд-во МГУ: ИНФРА-М, 1997.-784 с.

85. Доунс Дж., Гудман Дж., Эллиот. Финансово-инвестиционный словарь. М.: ИНФРА-М, 1997. - 586 с.

86. Ендовицкий Д.А. Инвестиционный анализ в реальном секторе экономики: Учеб. пособие / Под ред. Л.Т.Гиляровской. М.: Финансы и статистика, 2003.-352 с : ил.

87. Зарук Н.Ф. Экономические проблемы инвестиций в АПК М.: 2004. -270 с.

88. Зимин И. А. Реальные инвестиции. Учебное пособие. Ассоциация авторов и издателей «ТАНДЕМ». Издательство «ЭКМОС» - М.: 2000. - 304 с.

89. Игонина Л. Л. Инвестиции: Учебное пособие / Под ред. д.э.н., проф. В. А. Слепова. М.: Юристь, 2002. - 480 с.

90. Игошин Н.В. Инвестиции. Организация, управление, финансирование: Учебник для студентов вузов/ Н.В. Игошин.-3-е изд., пер. и доп. -М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005.-448с.

91. Камышанов П.И. Бухгалтерский финансовый учет: учебник для студентов М.: Омега-Л, 2007. - 591с.

92. Карзаева H.H. Новое в оценке нематериальных активов в 2009 году // Бухучет в сельском хозяйстве. 2009. - № 2-3, с. 12-17.

93. Карпенко C.B. Признание и оценка НМА по МСФО и РСБУ // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты 2008. -№4.

94. Кейнс. Общая теория занятости, процента и денег//Антология экономической классики.-М.: 1993.-306с.

95. Коваленко Н.Я. Экономика сельского хозяйства. М.: Финансы и статистика, 1999. — 356 с.

96. Кокорев H.A. Целевая государственная помощьв сельскохозяйственных организациях: контроль и отчетность // Аудиторские ведомости. 2005.- №5,6.

97. Кокорев H.A. Бухгалтерский учет создания и приобретения нематериальных активов сельскохозяйственными организациями // Бухучет в сельском хозяйстве. 2009. - №11, с.9-17.

98. Кондраков Н. П. Бухгалтерский учет: Учебное пособие. 2-е изд., пе-рераб. и доп. - М.: ИНФРА - М, 2000. - 584 с.

99. Крылов Э.И. и др. Анализ эффективности инвестиционной и инновационной деятельности предприятия: Учеб. пособие. — 2-е изд., перераб. и доп. -М.: Финансы и статистика, 2003. 608 с.

100. Кузьмина JI. А. Инновационный процесс им качество экономического роста / JI. А. Кузьмина. // Вестник КГУ им. Н. А. Некрасова, 2010. № 4. С. 381.

101. Кузнецов Б.Т. Инвестиции: учебное пособие для студентов Вузов/ Б.Т. Кузнецов.-М: ЮНИТИ-ДАНА, 2006.-679с.

102. Кутер М.И. Бухгалтерский учет: основы теории: Учеб. пособие. М.: Экспертное бюро М, 2011. 496 с.

103. Левкевич М.М. Практический курс бухгалтерского учета: учебно-методическое пособие. М.: ИНФРА-М: 2010. - 177с.

104. Леонтьев В.Е., Бочаров В.В., Радковская Н.П. Инвестиции: учебное пособие/ В.Е. Леонтьев, В.В. Бочаров, Н.П. Радковская М.: Магистр; ИНФРА-М, 2010. -416с.

105. Лишанский М.Л., Маслова И.Б. Краткосрочное кредитование хозяйствующих субъектов АПК // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий 1998. - № 11.

106. Лишанский М. Л., Маслова И. Б. Финансы в сельском хозяйстве: Учебное пособие для вузов. М.: Финансы, ЮНИТИ, 1999. - 430 с.

107. Лукасевич И.Я. Инвестиции: Учебник.-М.: ИНФРА-М, -2011 .-413с

108. Макконел K.P., Брю С.Л. Экономикс: принципы, проблемы и политика. М.: 93г. 799с.

109. Международные стандарты финансовой отчетности: издание на русском языке. М.: Аскери-АССА, 2009. 1051 с.

110. Нешитой A.C. Инвестиции: Учебник/ A.C. Нешитой.-8-е изд., пер. и доп.-М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и Ко» -2009.-372с.

111. Новейший словарь иностранных слов и выражений.-Мн.: Современный литератор -2007.-976с.

112. Палий В.Ф. Комментарий нового Плана счетов бухгалтерского учёта 2001 г. М.: «Проспект», 2001. - 200 с.

113. Палий В.Ф. МСФО-Учеб.-З-е изд., испр. и доп. М.: ИНФРА-М, 2008.-512с.

114. Пачоли JI. Трактат о счетах и записях / Под ред. Я.В.Соколова. М.: Финансы и статистика, 2001.-368с. :ил.

115. Пизенгольц М.З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. Т1.Ч1. БФУ: Учебник. 4-е изд., пер. и доп. -М.: Финансы и статистика, 2003.-488с.

116. Поленова С.Н. Фин. Вложения: понятие, оценка, правила принятия к учету/"Все для бухгалтера", 2007, № 16.

117. Полозов А.Б. Синхронизация управленческого и финансового учета // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. 2010. № 9 (47). с. 9.

118. Правоведение: учебник/под ред. В.И. Авдийского.-М.: Изд-во Юрайт, 2011.-402с.

119. Проняева JI. И. Учет реконструкции, модернизации и технического перевооружения основных средств // Бухгалтерский учет 2010. -№ 1, с.42-44.

120. Ремизова О.Н. Финансовые вложения: понятие, бухгалтерский учет/ "Современный бухучет", 2011, N 4

121. Макконел Кэмпбелл Р., Брю Стенли Л. Экономикс: Принципы, проблемы и политика. Т. 2. М.: Республика, 1995. - 400 с.

122. Малявкина Л. И. Формирование бухгалтерской отчетности заказчика строительства // Бухгалтерский учет 2008. -№ 6, с.52-57.

123. Нуреев Р. М. Курс микроэкономики: Учебник для вузов. 2-е изд., изм. - М.: Норма, 2005. -576 с.

124. Русакова Е. А. Амортизация объектов основных средств в учете // Бухгалтерский учет 2001. -№ 21.

125. Самуэльсон П. Экономика. Вводный курс. Общ. ред. и послесловие А. Кудрявцева. М . : Издательство "Прогресс", 1964. - 843 с.

126. Современный экономический словарь Ройзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. ИНФРА-М, 2006г.

127. Соколов С.П. Капитальное строительство: правовое регулирование, учет, налогообложение // Строительство: налогообложение, бухучет. - 2007. № 1.

128. Староверова Г.С. Экономическая оценка инвестиций: учебное пособие/ Г.С. Староверова, А.Ю. Медведев, И.В. Сорокина.-3-e изд., стер.-М.:КНОРУС, 2010.-312с.

129. Терехова В.А. //Бухгалтерский вестник. 2000. № 3 с. 54.

130. Теплова Т.В. Инвестиции: учебник для бакалавров/ Т.В. Теплова.-М.: Изд-во Юрайт: ИД Юрайт, 2011.-724с.

131. Учет по международным стандартам: Учебное пособие. 3-е изд. / Гершун А. М., Аверичев И.В., Герасимова Е.Б. и др.; Под ред. Л.В. Горбатовой. - М.: Фонд Развития бухгалтерского учета, Издательский дом «Бух учет», 2003. — 504 с.

132. Финансы: Учебное пособие / Под ред. проф. А. М. Ковалевой — М.: Финансы и статистика, 1997. 336 е.: ил.

133. Финансы: учеб./ред. проф. М.В. Романовского, проф. О.В. Врублевской, проф. Б.М.Сабанти.-2-e изд., перер. и доп. М.: Юрайт-Издат, 2007.-462с.

134. Хазанович Э.С. Инвестиции: учебное пособие/Э.С. Хазанович.-М.: КНОРУС, 2011.-320с.

135. Хендриксен Э. С., Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с анг / Под ред. проф. Я. В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1997. - 576 е.: ил. - (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту).

136. Хоружий Л.И., Кокорев H.A., Чикановский В.И. Вопросы аудитагосударственной помощи в сельскохозяйственных организациях. // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий.-2005. -№11.

137. Хоружий Л.И., Суслова Т.А. Проблемы адаптации международного стандарта финансовой отчётности 41 «Сельское хозяйство». М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2006. - 168 с.

138. Чиненов М.В. Инвестиции: учебное пособие/ М.В. Чиненов и др. под ред. Чиненова.-2-е изд., пер. и доп.-М.: КНОРУС, 2008.-368с.

139. Шарп У., Александер Б., Бэйли Дж. Инвестиции. Пер. с англ. М.: ИНФРА - М.: 1998. - 1028с.

140. Янковский К.П. Инвестиции. Учебное пособие СПб.: Питер, 2008. - 368с.

141. Reineche F. Im Scsatten des eigtnen Erfolges Landwirtschaft.- Hamburg: Hartwieusstr, 1995. S.49.

142. The Economics of Project Analysis. A Practitioner's Guide. EDI, World Bank, 1991.143. www.webkaluga.ru144. www.gaap.ru145. www.agro-bisiness.ru146. www.kalugastat.ru147. www.kodex.ru148. www.fermer-rossii.ru149. www.gks.ru150. www.raexpert.ru