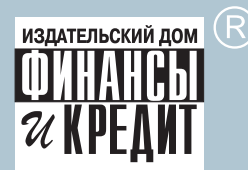


НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ И
ИНФОРМАЦИОННО-
АНАЛИТИЧЕСКИЙ СБОРНИК

ISSN 2073-4484



ФИНАНСОВАЯ[®] АНАЛИТИКА

ПРОБЛЕМЫ И РЕШЕНИЯ

- Концепция системного контроля за корпоративными финансами
- Реализация инвестиционных проектов развития производственного потенциала
- Совершенствование системы налогового учета
- Методика оценки выполнения государственного задания
- Повышение производительности управленческого труда



8 (242) февраль 2015

<http://www.fin-izdat.ru> e-mail: post@fin-izdat.ru

ФИНАНСОВАЯ[®] АНАЛИТИКА

ISSN 2311-8768 (Online), ISSN 2073-4484 (Print)

ПРОБЛЕМЫ И РЕШЕНИЯ

Научно-практический
и информационно-аналитический сборник
Периодичность – 4 раза в месяц

8 (242) – 2015 февраль

Подписка во всех отделениях связи:

- индекс 80628 – каталог агентства «Роспечать»
- индекс 44368 – каталог УФПС РФ «Пресса России»

Доступ и подписка на электронную версию журнала
www.elibrary.ru, www.dilib.ru

Журнал зарегистрирован в Министерстве Российской
Федерации по делам печати, телерадиовещания
и средств массовых коммуникаций.

Свидетельство о регистрации ПИ № ФС 77-29584.

Учредитель:

ООО «Информационный центр «Финансы и Кредит»

Издатель:

ООО «Финанспресс»

Главный редактор:

Ю.А. Кузнецов, доктор физико-математических наук, профессор

Зам. главного редактора:

С.Н. Голда, В.И. Попов

Редакционный совет:

Д.В. Баландин, доктор физико-математических наук, профессор

М.В. Грачева, доктор экономических наук, профессор

А.В. Гукова, доктор экономических наук, профессор

Д.А. Ендовицкий, доктор экономических наук, профессор

М.М. Ковалев, доктор экономических наук, доктор физико-

математических наук, профессор, заслуженный деятель науки

Республики Беларусь

М.А. Котляров, доктор экономических наук, профессор

В.С. Левин, доктор экономических наук, профессор

А.С. Макаров, доктор экономических наук, доцент

Я.С. Матковская, доктор экономических наук, доцент

Э.В. Пешина, доктор экономических наук, профессор

С.В. Ратнер, доктор экономических наук, доцент

Е.А. Федорова, доктор экономических наук, доцент

В.А. Цветков, доктор экономических наук, профессор,

член-корреспондент РАН

И.Н. Щепина, доктор экономических наук, доцент

Н.И. Яшина, доктор экономических наук, профессор

Верстка: М.С. Гранильщикова

Корректор: А.М. Лейбович

Редакция журнала:

111401, Москва, а/я 10

Тел.: +7 (495) 989-96-10

Адрес в Internet: <http://www.fin-izdat.ru>

E-mail: post@fin-izdat.ru

© ООО «Информационный центр «Финансы и Кредит»

© ООО «Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»

Подписано в печать 09.02.2015. Формат 60x90 1/8.

Цена договорная. Объем 8,0 п.л. Тираж 1 170 экз.

Отпечатано в ООО «КТК», г. Красноармейск Московской обл.

Тел.: +7(496) 588-08-66

Журнал рекомендован ВАК Минобрнауки России для публикации работ,
отражающих основное научное содержание кандидатских и докторских
диссертаций

**Сборник реферируется в ВИНТИ РАН. Сборник включен
в Российский индекс научного цитирования (РИНЦ).**

Статьи рецензируются.

СОДЕРЖАНИЕ

ЭКОНОМИКО-СТАТИСТИЧЕСКИЕ ИССЛЕДОВАНИЯ

Ильин В.В., Жуков В.Н. Интеграционная концепция
внутреннего системного контроля за корпоративными
финансами 2

ИННОВАЦИИ И ИНВЕСТИЦИИ

Клочков В.В., Вдовенков В.А. Задержки реализации
инвестиционных проектов развития производственного
потенциала предприятий авиационной
промышленности 13

НАЛОГОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ

Насыров И.Н., Штырляева Е.В. Учетные издержки
налогообложения организаций: происхождение
и способы устранения..... 27

Казьмин А.Г. Налоговая система в точках бифуркации .. 38

ОЦЕНКА И ОЦЕНОЧНАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

Макарова С.Н. Принципы формирования и методика
оценки выполнения государственного (муниципального)
задания 44

ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ПОЛИТИКА

Минаева Т.С. Развитие управленческого лидерства
как фактор роста производительности труда 57

**Точка зрения редакции не всегда совпадает с точкой зрения
авторов публикуемых статей.**

Перепечатка материалов и использование их в любой форме, в том
числе и в электронных СМИ, возможны только с письменного раз-
решения редакции.

FINANCIAL ANALYTICS

SCIENCE AND EXPERIENCE

Information and analytical journal
4 issues per month

8 (242), February, 2015

Subscription available:

Paper-print versions at all Russian Post offices:

- index 80628 – catalog of agency Rospechat
- index 44368 – catalog UFPS RF Pressa Rossii

Access and subscription to electronic version www.elibrary.ru

Registration certificate ПИ № ФС 77-29584
by the Ministry of Press, Broadcasting
and Mass Communications of the Russian Federation.

Founded by:

Information center Finance and Credit, Ltd.

Published by:

Financepress, Ltd.

Editor-in-chief:

Yurii A. Kuznetsov

Deputy editors:

Sergei N. Golda, Viktor I. Popov

Editorial council:

Dmitrii V. Balandin, *Lobachevsky State Univ., Nizhny Novgorod*
Marina V. Gracheva, *Lomonosov Moscow State Univ., Moscow*
Al'bina V. Gukova, *Business School Volgograd State Univ., Volgograd*
Dmitrii A. Endovitskii, *Voronezh State University, Voronezh*
Mikhail M. Kovalev, *Belarusian State Univ., Minsk, Belarus*
Maksim A. Kotlyarov, *Institute of Economics, Ural Branch of RAS, Yekaterinburg*
Vladimir S. Levin, *Orenburg State Agrarian Univ., Orenburg*
Aleksii S. Makarov, *National Research Univ. – Higher School of Economics, Nizhny Novgorod*
Yana S. Matkovskaya, *Volgograd State Technical Univ., Volgograd*
Evelina V. Peshina, *Ural State Univ. of Economics, Yekaterinburg*
Svetlana V. Ratner, *Trapeznikov Institute of Control Sciences, Moscow*
Elena A. Fedorova, *Financial Univ. under Government of RF, Moscow*
Valerii A. Tsvetkov, *Market Economy Institute, RAS, Moscow*
Irina N. Shchepina, *Voronezh State University, Voronezh*
Nadezhda I. Yashina, *Lobachevsky State Univ., Nizhny Novgorod*

Design: Marina S. Granil'shchikova

Corrector: Alla M. Leibovich

Editorial contacts

Mail address 111401, P.O. Box 10, Moscow, Russia

Telephone: +7 (495) 989 9610

E-mail post@fin-izdat.ru

Website www.fin-izdat.ru

© Information center Finance and Credit, Ltd.

© Financepress, Ltd.

Signed to print 09.02.2015. Format 60x90 1/8.

Circulation 1 170. Volume 9,0 printer's sheets.

Printed by KTK, Ltd., Krasnoarmeisk, Moscow region.

Telephone: +7 (496) 588 0866

The journal is recommended by VAK of the Ministry of Education and Science of the Russian Federation to publish scientific works encompassing the basic matters of the MPhil and DPhil theses.

The journal is reviewed by the VINITI Russian Academy of Sciences. The journal is included in the Russian Science Citation Index Database.

All articles are peer-reviewed.

ISSN 2311-8768 (Online), ISSN 2073-4484 (Print)

CONTENTS

ECONOMIC AND STATISTICAL RESEARCH

Il'in V.V., Zhukov V.N. The integration concept of internal systems for monitoring corporate finance..... 2

INNOVATION AND INVESTMENT

Klochkov V.V., Vdovenkov V.A. Delay in implementation of investment projects for the productive capacity development of aviation industry enterprises..... 13

TAX REGULATION

Nasyrov I.N., Shtyrlyayeva E.V. Accounting costs of taxation of organizations: origins and solutions 27

Kaz'min A.G. Tax system in the bifurcation points 38

ASSESSMENT AND APPRAISAL ACTIVITIES

Makarova S.N. Principles of formation and methods of evaluating the performance of the State (municipal) job 44

ECONOMIC POLICY

Minaeva T.S. Development of managerial leadership as a factor in productivity growth..... 57

Not responsible for the authors' personal views in the published articles. All rights reserved. Printed in the Russian Federation.

This publication may not be reproduced in any form without permission.

УДК 336.225.676

УЧЕТНЫЕ ИЗДЕРЖКИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ОРГАНИЗАЦИЙ: ПРОИСХОЖДЕНИЕ И СПОСОБЫ УСТРАНЕНИЯ

И.Н. НАСЫРОВ,
доктор экономических наук,
профессор кафедры
финансов и бухгалтерского учета
E-mail: ecoseti@yandex.ru

Е.В. ШТЫРЛЯЕВА,
аспирантка кафедры
финансов и бухгалтерского учета
E-mail: e.styrlyaeva@yandex.ru
Набережночелнинский институт
Казанского (Приволжского)
федерального университета

Основная проблема при налогообложении прибыли – это необходимость ведения двойного учета: налогового и бухгалтерского. Предметом исследования являются причины возникновения такой необходимости.

Цель исследования – показать, что устранение выявленной причины двойного учета приведет к исчезновению необходимости его ведения.

Выполнен детальный анализ нормативных документов для поиска причины возникновения необходимости ведения двойного учета. Акцент сделан на международных договорах Российской Федерации с зарубежными государствами и организациями. Согласно Конституции Российской Федерации, такие договоры имеют приоритет перед внутренним российским законодательством. Поэтому любая малейшая ошибка будет растиражирована и станет обязательной к исполнению для всех участников экономического взаимодействия.

Обнаружено, что одной из причин двойного учета является различие в смыслах термина *shareholder's equity*, которое в русском переводе звучит как «акционерный (собственный) капитал организации», а на языке оригинала – как «капитал акционеров

(собственников) организации». Для устранения указанного разночтения предложено вести учет не с позиции организации, как это делается в России, а с позиции собственника организации, как это принято в остальном мире.

В качестве дальнейшего направления совершенствования системы учета предлагается проведение комплексного анализа законодательства об учете, налогах, предпринимательской и иной экономической деятельности на предмет выявления оставшихся скрытых смысловых, терминологических и других нестыковок и расхождений в нормативных документах. Их устранение приведет к значительному экономическому эффекту в масштабе страны за счет снижения транзакционных издержек при ведении хозяйственной деятельности.

Ключевые слова: анализ, издержки, налогообложение, двойной учет, налоговый учет, организация

В Российской Федерации установлено всего 14 налогов и сборов, из них федеральных – 8, региональных – 3 и местных – 3 (см. таблицу).

Плательщики налогов и сборов

| Вид налога | Плательщик | | |
|--|--------------|-------------------|------------------|
| | Организа-ция | Пред-прини-матель | Физи-ческое лицо |
| Федеральные налоги и сборы | | | |
| Налог на добавленную стоимост | + | + | – |
| Акцизы | + | + | – |
| Налог на доходы физических лиц | – | × | + |
| Налог на прибыль организаций | + | – | – |
| Налог на добычу полезных ископаемых | + | + | |
| Водный налог | + | × | + |
| Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов | + | × | + |
| Государственная пошлина | + | + | + |
| Итого... | 7 | 4 + 3 | 4 |
| Региональные налоги | | | |
| Налог на имущество организаций | + | – | – |
| Налог на игорный бизнес | + | – | – |
| Транспортный налог | + | + | + |
| Итого... | 3 | 1 | 1 |
| Местные налоги | | | |
| Земельный налог | + | × | + |
| Налог на имущество физических лиц | – | × | + |
| Торговый сбор | + | + | – |
| Итого... | 2 | 1 + 2 | 2 |
| Всего ... | 12 | 6 + 5 | 7 |

Примечание. Знаком × обозначен предприниматель, одновременно являющийся физическим лицом.

Источник: Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая): Федеральный закон от 31.07.1998 № 146-ФЗ.

Организации являются плательщиками 12 видов налогов, индивидуальные предприниматели – 6, физические лица – 7. Так как предприниматели одновременно являются и физическими лицами, то общее количество уплачиваемых ими налогов равно 11.

При налогообложении помимо денежных расходов плательщики несут также учетные издержки налогообложения, заключающиеся в необходимости вести учет в целях налогообложения.

В российской научной литературе нет четкого определения термина «издержки налогообложения», а понятие «учетные издержки налогообложения» вообще не определено. По мнению исследователей, учетные издержки налогообложения следует счи-

тать составляющими общих издержек налогообложения, которые несут все субъекты налоговых правоотношений в связи с исчислением, удержанием, перечислением и получением налогов.

Во взглядах теоретиков отсутствует единство мнений относительно издержек налогообложения, при этом их классифицируют по некоторым признакам.

Некоторые исследователи в целях анализа подразделяют издержки налогообложения на прямые и косвенные. При этом учетные издержки налогообложения следует отнести к косвенным, подлежащим распределению в соответствии с экономически обоснованными показателями. Таким образом, следует установить критерий распределения учетных издержек налогообложения, которым может быть принят показатель доли трудозатрат «на налогообложение» в совокупном объеме трудозатрат [1].

Кроме того, учетные издержки налогообложения можно отнести к непродуктивным, так как они в перспективе не уменьшаются и не приводят к росту налоговых поступлений, а, наоборот, снижают объемы поступлений за счет уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль организаций путем включения их в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль.

В связи с этим в зависимости от формы выражения такие издержки являются также неявными (вменными), т.е. упущенными возможностями в виде недополученных доходов бюджета ввиду излишне понесенных расходов налогоплательщиков.

Учетные издержки налогообложения, по мнению авторов, представляют собой транзакционные издержки, являющиеся как альтернативными, так и фактически понесенными затратами участников налоговых правоотношений, обусловленные расходом разных видов экономических ресурсов в процессе организации и ведения хозяйственных операций в целях налогообложения [1, 13].

Объекты бухгалтерского и налогового учета одни и те же, а порядок ведения учета, формирование и отражение информации об объектах учета могут не совпадать.

Если организация системы бухгалтерского и налогового учета совпадает, дополнительного увеличения учетных издержек налогообложения не возникает.

В случае же несоответствия учетные издержки налогообложения увеличиваются, так как требуется проведение дополнительных процедур по органи-

зации системы налогового учета. Структура этих издержек включает определение совокупности показателей, влияющих на размер налоговой базы, и критериев их систематизации в регистрах налогового учета, установление порядка ведения налогового учета, формирование и отражение в налоговых регистрах информации об объектах учета, внесение изменений в учетной политике [13].

Однако определить объем транзакционных издержек, в том числе учетных издержек налогообложения, по мнению многих экономистов, невозможно. В практической деятельности оценку и анализ величины, структуры и динамики учетных издержек налогообложения можно проводить на основании первичных документов бухгалтерского и налогового учета, применив широко используемый в международной практике метод «издержки – выгода» (cost-benefit analysis, CBA).

Таким образом, в качестве источников информации для анализа учетных издержек налогообложения могут использоваться данные не только бухгалтерского и налогового учета, но также и управленческого учета, опросов или экспертных оценок работников организации [1].

Учетные издержки налогообложения минимальны у физических лиц, так как они платят налоги согласно присылаемым извещениям. Другими словами, налоговый учет за них ведет налоговая инспекция. Да и самих налогов существенно меньше. У предпринимателей и налогов больше, и обязанность ведения учета возложена на них же. Однако наибольшие учетные издержки несут организации, во-первых, ввиду максимального количества налогов, во-вторых, из-за необходимости ведения двойного (бухгалтерского и отдельно налогового) учета. Следовательно, в самом грубом приближении фактический объем издержек на налоговый учет в организациях можно оценить как равный издержкам на ведение бухгалтерского учета.

В чем причина удвоения учета? Тщательное изучение нормативных документов позволило ее обнаружить – это была очень незначительная ошибка перевода, даже не ошибка, а вполне приемлемый в других случаях вариант. Однако в нормативных документах этот нюанс привел к колоссальным в масштабах нашей страны потерям.

В качестве примера рассмотрим Решение Совета глав правительств СНГ «О Межгосударственной программе инновационного сотрудничества государств – участников СНГ на период до 2020

года» [4]. В приложении 4 в разд. 8.4 «Словарь терминов (глоссарий), необходимых для работы с программой», приведено следующее определение: «Рентабельность капитала (Return on Equity, ROE) – показатель прибыли на акционерный капитал, который определяется отношением прибыли по обыкновенным акциям к размеру акционерного капитала. Акционерный капитал (Shareholders' Equity) равен активам компании (Total Assets) за вычетом краткосрочных и долгосрочных обязательств (Total Liabilities)». Обычно в балансе, построенном по Международным стандартам бухгалтерской отчетности, акционерный капитал выделен в отдельную таблицу и состоит из собственно уставного фонда, добавочного капитала и нераспределенной прибыли.

Перевод термина Shareholders' Equity как «акционерный капитал» – это литературный вариант, а требуется простой, дословный, технический – «капитал акционеров». После присоединения слова «организации» (предприятия, компании, фирмы, банка) видно, что смысл у этих вариантов – «акционерный капитал организации» и «капитал акционеров организации» – прямо противоположный.

Такая же ошибка (использование термина «акционерный капитал организации» вместо требуемого «капитал акционеров организации») встречается и в других международных договорах. Например, в п. 5 ст. 21 «Финансирование инновационной деятельности» Модельного закона об инновационной деятельности [7]: «Венчурные фонды создаются в форме коммерческих организаций (акционерных обществ или хозяйственных товариществ) за счет долевого участия организаций и предприятий, осуществляющих инновационную деятельность, банков и иных финансовых институтов, специализирующихся на инвестициях в акционерный капитал предприятий, создаваемых для реализации рискованных инвестиционных проектов».

В п. 8.2 «Воздушный транспорт» Аналитической записки к концепции согласованной транспортной политики государств – участников СНГ на период до 2010 года [3]: «Содействие государств – участников СНГ качественному обновлению и развитию парка новых самолетов и вертолетов основных классов, отвечающих требованиям единой системы сертификации, и приведение структуры парка в соответствие с современными требованиями рынка авиаперевозок предполагают: участие компаний государств – участников СНГ в акционерном

капитале предприятий авиационной промышленности для поддержки и реализации приоритетных проектов».

В п. 3 ст. 22 «Прекращение деятельности Компании» Решения глав правительств государств – участников Соглашения о создании Межгосударственной телерадиокомпании¹: «Имеющиеся у Компании средства, включая выручку от распродажи имущества при ее ликвидации, после расчетов с бюджетом по оплате труда работников Компании и с кредиторами, распределяются ликвидационной комиссией между акционерами Компании пропорционально их долям в акционерном капитале Компании»

В п. 6 ст. 1 «Определения» Договора к Энергетической хартии [2]: «Инвестиция» означает все виды активов, находящихся в собственности или контролируемых прямо или косвенно инвестором, и включает компанию или деловое предприятие, либо акции, вклады или другие формы участия в акционерном капитале компании или делового предприятия, а также облигации и другие долговые обязательства компании или делового предприятия».

В п. 1 ст. 11 «Способы проведения операций» Соглашения об учреждении Европейского банка реконструкции и развития [20]: «Банк ведет свои операции в соответствии со своей целью и функциями, изложенными в статьях 1 и 2 настоящего Соглашения, любым или всеми нижеперечисленными способами: <...> инвестиции в акционерный капитал предприятий частного сектора».

В п. 1 ст. 20 «Ограничение льгот» Договора между РФ и США «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал» [21]: «Лицо, которое имеет постоянное местопребывание в одном Договариваемом Государстве и получает доход из другого Договариваемого Государства, будет иметь право, в соответствии с настоящим Договором, на освобождение от налогообложения в этом другом Государстве, только если это лицо <...>

е) удовлетворяет обоим из следующих условий:

i) более 50 процентов участия, дающего фактическое право на доход в таком лице, а применительно к компании – более 50 процентов количества акций каждого класса в акционерном капитале

компании принадлежат прямо или косвенно лицам, имеющим право на льготы, предоставленные настоящим Договором согласно подпунктам а), с) или d); и

ii) не более 50 процентов валового дохода такого лица используется прямо или косвенно для выполнения обязательств (включая обязательства в отношении процентов или доходов от авторских прав и лицензий) перед лицами, не имеющими права на льготы, предусмотренные настоящим Договором согласно подпунктам а), с) или d)».

А ведь согласно п. 4 ст. 15 Конституции РФ, если международным договором Российской Федерации установлены иные правила, чем предусмотренные законом, то применяются правила международного договора. Получается, что ошибка перевода имеет большую силу, чем любой из законов РФ.

Наряду с термином «акционерный» так же неправильно используется термин «собственный». Например, в разд. 2.5 «Денежные потоки ИП» Методических рекомендаций по оценке эффективности инвестиционных проектов [6] говорится: «К финансовой деятельности относятся операции со средствами, внешними по отношению к ИП, т.е. поступающими не за счет осуществления проекта. Они состоят из собственного (акционерного) капитала фирмы и привлеченных средств. Правильный вариант должен выглядеть так: «капитал собственников (акционеров) фирмы».

Аналогично рассмотренным случаям указанная ошибка присутствует:

- 1) в других международных договорах РФ:
 - в ст. 18 Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Монголии о деятельности российско-монгольской компании с ограниченной ответственностью «Монголросцветмет» [18]: «Каждая из Сторон по согласованию с другой Стороной имеет право приватизировать, полностью или частично продать, передать в залог свою долю в уставном (собственном) капитале Компании другим государствам или юридическим лицам»;
 - в ст. 4, 9, 17 Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Монголии о деятельности российско-монгольской компании с ограниченной ответственностью «Предприятие Эрдэнэт» [19]: «Доли Договаривающихся Сторон в собственном капитале предприятия распре-

¹ URL: <http://www.lawmix.ru/abro/9400>.

деляются следующим образом: доля Российской Стороны – 49 процентов; доля Монгольской Стороны – 51 процент. Порядок формирования собственного капитала и его состав определяются Уставом предприятия. Собственный капитал предприятия может пополняться за счет дополнительных вкладов по договоренности Договаривающихся Сторон». «Оставшаяся часть чистой прибыли от деятельности предприятия распределяется между Договаривающимися Сторонами в соответствии с их долями в собственном капитале предприятия (далее – дивиденды)». «Каждая из Договаривающихся Сторон по согласованию в установленном порядке с другой Договаривающейся Стороной имеет право приватизировать свою долю в собственном капитале предприятия, полностью или частично ее продать либо передать в залог другим государствам или юридическим лицам. При этом преимущественное право покупки этой доли предоставляется другой Договаривающейся Стороне. Настоящее Соглашение теряет силу в случае полной или частичной приватизации или продажи одной из Договаривающихся Сторон своей доли в собственном капитале предприятия»;

- 2) в приказах, рекомендациях, письмах министерств и ведомств РФ:
 - в названии и тексте приказа Минпромэнерго России от 14.06.2005 № 119 «О минимальном размере собственного капитала организаций, осуществляющих деятельность по продаже электрической энергии гражданам»;
 - в п. 47 разд. IV «Правила расчета нормы доходности инвестированного капитала» приказа ФСТ России «Об утверждении Методических указаний по регулированию тарифов с применением метода доходности инвестированного капитала»²: «Стоимость собственного капитала рассчитывается как сумма величины средней доходности долгосрочных государственных обязательств, выраженных в рублях, со сроком до погашения не менее восьми и не более десяти

лет за год, предшествующий установлению нормы доходности, и величины премии за риск инвестирования в собственный капитал регулируемой организации, определяемой с учетом премии за риск инвестирования в акции на основании данных международных оценочных организаций и статистической оценки степени риска инвестирования в собственный капитал организации на основании данных торгов рынка ценных бумаг».

- в п. 8.2.1.2 и 8.2.1.4 приказа Минрегиона России «Об утверждении Методики расчета показателей абсолютной и относительной финансовой устойчивости, которым должны соответствовать коммерческие организации, желающие участвовать в реализации проектов, имеющих общегосударственное, региональное и межрегиональное значение, с использованием бюджетных ассигнований Инвестиционного фонда Российской Федерации»: «Данный коэффициент не рассчитывается, если значение собственного капитала организации отрицательное (к.п. 490), таким образом, условием расчета данного показателя является: $СК > 0$ ». «Рекомендуемое значение данного коэффициента должно быть больше $0,25 / Д4 > 0,25$, что характеризует отношение собственного капитала к заемному. Данный коэффициент не рассчитывается, если значение собственного капитала организации отрицательное (к.п. 490), таким образом, условием расчета данного показателя является: $СК > 0$ »;
- в приложении 2 «Классификация объектов бухгалтерского учета» Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету и отчетности на хлебоприемных и зерноперерабатывающих предприятиях [5]: «Собственный капитал организации как юридического лица определяется разностью между стоимостью имущества, принадлежащего организации, и ее обязательствами»;
- в п. 6 «Анализ финансового состояния организации и причины необходимости его оздоровления» приложения 2 «Типовая структура программы финансового оздоровления неплатежеспособной организации» приказа Минэкономразвития России, ФСФО России «О применении Постановления Правительства Российской Федерации от

² Приказ Федеральной службы по тарифам от 30.03.2012 № 228-э «Об утверждении Методических указаний по регулированию тарифов с применением метода доходности инвестированного капитала».

- 03.09.1999 № 1002»: «Обязательным является определение следующих показателей: наличие собственного капитала в обороте. Вычисляется как разность между собственным капиталом организации и ее внеоборотными активами»;
- в п. 7 приказа Минэкономки России «Об утверждении Методических рекомендаций по реформе предприятий (организаций)»: «Ценовую политику предприятия рекомендуется использовать для достижения следующих целей: максимизации рентабельности чистого собственного капитала предприятия (т.е. отношения прибыли к общей сумме активов по балансу за вычетом всех обязательств)»;
 - в подп. 1.8 п. 1 «Показатели причин неплатежеспособности предприятия» приложения 1 письма Минэкономки России «О разработке процедуры санации, реорганизации и прекращения деятельности несостоятельных предприятий»: «Соотношением собственного капитала и привлеченного определяется надежность финансового состояния предприятия. Риск неплатежеспособности возрастает в случае резкого уменьшения доли собственного капитала предприятия»;
- 3) в законах и постановлениях министерств и ведомств субъектов РФ:
- в подп. 7.10 Подпрограммы государственно-частного партнерства при строительстве транспортной инфраструктуры п. 7 закона Республики Татарстан «Об утверждении Республиканской целевой программы «Развитие транспортного комплекса Республики Татарстан на 2006–2010 годы» [16]: «В настоящей Программе произведено позиционирование транспортного комплекса относительно других основных отраслей экономики Республики Татарстан по параметрам, укрупненно характеризующим инвестиционные приоритеты доходности риска – рентабельности продукции предприятий отрасли и коэффициенту автономии (финансовой независимости), рассчитываемому как отношение собственного капитала предприятий отрасли к общей сумме источников финансирования деятельности»;
 - в п. 6 постановления Минземимущества Республики Татарстан от 17.04.2012 № 9 «Об утверждении Порядка утверждения (согласования) уставов государственных предприятий и учреждений Республики Татарстан»: «Уставный фонд государственного предприятия может устанавливаться в размере от 50 до 100% от стоимости чистых активов предприятия в зависимости от величины собственного капитала предприятия и составлять не менее чем пять тысяч минимальных размеров оплаты труда, установленных федеральным законом на дату государственной регистрации государственного предприятия»;
- 4) в приказах Минфина России: в п. 66 разд. «Капитал и резервы» приказа Минфина России от 29.07.1998 № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации»: «В составе собственного капитала организации учитываются уставный (складочный), добавочный и резервный капиталы, нераспределенная прибыль и прочие резервы». Скорее всего, именно отсюда ошибочный термин «собственный капитал организации» распространился по всей системе бухгалтерского учета, а также по системе подготовки кадров;
- 5) в приказах ФСФР России, ФСТ России, Минэкономразвития России, распоряжениях ФКЦБ России, программах подготовки Института профессиональных бухгалтеров России:
- в гл. 2 «Понятие ценной бумаги. Виды ценных бумаг» приказа ФСФР России от 17.04.2012 № 12-92/пз «Об утверждении экзаменационных вопросов по базовому квалификационному экзамену для специалистов финансового рынка»: «Совокупный акционерный капитал компаний – эмитентов по номинальной стоимости»;
 - в п. 3.1 «Эмиссионная политика организации в реализации стратегии ее развития. Финансово-экономическое обоснование эмиссии ценных бумаг организации» распоряжения ФКЦБ России от 03.03.2004 № 04-637/р «Об утверждении Квалификационного минимума по специализированному квалификационному экзамену для специалистов рынка ценных бумаг по корпоративным финансам»: «Анализ влияния вторичных эмиссий акций на структуру акционерного капитала компании»;

- в разд. IV «Вопросы в области теории и практики оценки интеллектуальной собственности и нематериальных активов» приказа Минэкономразвития России от 28.06.2013 № 371 «Об утверждении перечня экзаменационных вопросов для проведения единого квалификационного экзамена»: «Укажите правильную схему расчета денежного потока, приносимого собственным капиталом предприятия, расставив знак «+» или «-» в скобках», «Доходность, которую инвесторы ожидают от инвестиций в собственный капитал компании»;
 - в гл. 9 «Основы технического и фундаментального анализа ценных бумаг. Финансовые вычисления и оценка доходности ценных бумаг. Основы рынка производных инструментов. Принципы управления портфелем ценных бумаг» приказа ФСФР России от 17.04.2012 № 12-85/пз «Об утверждении экзаменационных вопросов по специализированному квалификационному экзамену для специалистов финансового рынка по брокерской, дилерской деятельности и деятельности по управлению ценными бумагами (экзамен первой серии)»: «Коэффициент рентабельности собственного капитала компании за отчетный период равен 15%, общая сумма долгосрочных заемных средств достигла 30 млн руб., а размер собственного капитала компании составляет 120 млн руб.»;
 - в гл. 2 «Лицензирование деятельности по организации торговли (фондовой биржи) и клиринговой деятельности на рынке ценных бумаг» приказа ФСФР России от 17.04.2012 № 12-86/пз «Об утверждении экзаменационных вопросов по специализированному квалификационному экзамену для специалистов финансового рынка по организации торговли на рынке ценных бумаг (деятельность фондовой биржи) и клиринговой деятельности (экзамен второй серии)»: «Чему должен быть равен собственный капитал организации, предоставившей документы на получение лицензии на осуществление депозитарной деятельности (не связанной с деятельностью расчетного депозитария или с деятельностью специализированного депозитария инвестиционных фондов, паевых инвестиционных фондов и негосударственных пенсионных фондов) и клиринговой деятельностью?»», «Чему должен быть равен собственный капитал организации, предоставившей документы на получение лицензий на дилерскую деятельность и деятельность по организации торговли?»;
 - в теме 7 «Анализ финансовых результатов и рентабельности предприятия» разд. 2 и теме 4 «Управление собственным капиталом» разд. 3 программы подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров [14]: «Рентабельность чистых активов как показатель эффективности использования собственного капитала предприятия. Анализ факторов изменения рентабельности собственного капитала организации», «Собственный капитал предприятия: методы формирования. Собственный капитал предприятия: источники расширения. Цели и задачи управления собственным капиталом. Основные финансовые пропорции в управлении собственным капиталом. Обоснование устойчивых темпов роста собственного капитала»;
 - в теме 6 «Финансовый анализ деятельности профессиональных участников рынка ценных бумаг» разд. 4 программы проведения квалификационных экзаменов на получение квалификационного аттестата аудитора (аудит бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов) Минфина России [15]: «Порядок расчета собственного капитала организаций – профессиональных участников рынка ценных бумаг».
- При таком состоянии дел законодатели были вынуждены в Федеральном законе от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» подчеркнуть, что предприниматели, а также филиалы, представительства или иные структурные подразделения организаций, созданные в соответствии с законодательством иностранного государства, могут не вести бухгалтерского учета. Для них достаточно, если они ведут только налоговый учет.
- Удвоение учета вызвано тем, что в РФ из-за указанной ошибки перевода бухгалтерский учет ведется с позиции организации, а налоговый – с позиции собственника организации. Во всем остальном мире такого раздвоения нет, там всегда учет ведется с позиции собственника.
- Для устранения допущенной ошибки необходимо в балансовом отчете раздел «Пассив» начинать

не с раздела «Капитал и резервы»³, а сразу после него, как делает остальная часть планеты.

Эта ошибка нашла отражение и в налоговом законодательстве. Ведь с позиции организации капитал и прибыль – это долг организации собственнику организации. Тогда налог на прибыль – это фактически налог на долг организации собственнику. Для устранения указанного несоответствия вместо ошибочного термина «налог на прибыль организации» надо использовать правильный термин «налог на прибыль собственника организации» или хотя бы просто «налог на прибыль».

Кроме этого, очевидной становится еще одна проблема: после распределения обложенной налогом прибыли собственника в виде дивидендов последние еще раз обкладываются налогом на доходы физических лиц, если получатели – физические лица, или налогом на прибыль, если дивиденды получают юридические лица [8–12].

Таким образом, необходимо продолжить исследования в данном направлении, чтобы получить достаточно ясное подтверждение, что точность перевода и изменения в терминологии положительно повлияют на динамику снижения учетных издержек, в частности за счет исчезновения необходимости ведения двойного учета, сокращения документооборота, уменьшения потенциальных разногласий с клиентами и налоговыми органами.

Список литературы

1. Быков С.С. Учетная политика как инструмент снижения издержек налогообложения. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/uchetnaya-politika-kak-instrument-snizheniya-izderzhek-nalogooblozheniya>.

2. Договор к Энергетической хартии (подписан в г. Лиссабоне 17.12.1994). URL: <http://www.lawmix.ru/abrolaw/11665>.

3. Концепция согласованной транспортной политики государств – участников СНГ на период до 2010 года. URL: http://www.far-aerf.ru/forum/mezhdunarodnye/reshenie_sng_o_konc_transp_politiki/koncepcia.htm.

4. Межгосударственная программа инновационного сотрудничества государств – участников СНГ на период до 2020 года. URL: http://federalbook.ru/files/FS/Soderzhanie/FS-27/IV/Mejgos_programma.pdf.

5. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету и отчетности на хлебоприемных

и зерноперерабатывающих предприятиях. URL: <http://www.lawmix.ru/prof/17450>.

6. Методические рекомендации по оценке эффективности инвестиционных проектов. URL: <http://www.alppp.ru/law/finansy/investicii/1/metodicheskie-rekomendacii-po-ocenke-effektivnosti-investicionnyh-proektov.pdf>.

7. Модельный закон об инновационной деятельности. (Принят в Санкт-Петербурге 16.11.2006 постановлением 27-16 на 27-м пленарном заседании Межпарламентской ассамблеи государств – участников СНГ). URL: <http://www.lawmix.ru/abrolaw/4198>.

8. Насыров И.Н., Нуретдинова Л.Г., Штырляева Е.В. Последствия двойного налогообложения прибыли собственников организаций // Финансовая аналитика: проблемы и решения. 2014. № 3. С. 54–58.

9. Насыров И.Н., Штырляева Е.В. Причина двойного налогообложения дивидендов собственников организаций // Финансовая аналитика: проблемы и решения. 2014. № 23. С. 2–10.

10. Насыров И.Н., Штырляева Е.В. Причина двойного налогообложения дивидендов в России – ошибка перевода // Региональный экономический журнал. 2014. № 2. С. 94–101.

11. Насыров И.Н., Штырляева Е.В. Оптимизация уровня налога на дивиденды за счет исключения их двойного налогообложения на основе кривой Лаффера // Финансовая аналитика: проблемы и решения. 2014. № 46. С. 35–44.

12. Насыров И.Н., Штырляева Е.В., Дарзманов И.П. Оценка эффективности действующего законодательства в области налогообложения дивидендов. URL: http://www.nauctat.ru/index.php?option=com_content&view=article&id=949:evaluating-the-effectiveness-of-the-existing-legislation-on-the-taxation-of-dividends&catid=356:2014-01-16-15-10-38&Itemid=100251.

13. Попова Л.В., Маслова И.А., Малкина Е.Л. Налоговый учет: учеб. пособие. М.: Дело и Сервис, 2011. 368 с.

14. Программа подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров (главный бухгалтер, бухгалтер-эксперт (консультант); бухгалтер – финансовый менеджер, финансовый эксперт (консультант). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_32171.

15. Программа проведения квалификационных экзаменов на получение квалификационного

³ Приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

аттестата аудитора (аудит бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов). URL: http://www.allbusiness.ru/BPravo/DocumShow_DocumID_148800.html.

16. Республиканская целевая программа «Развитие транспортного комплекса Республики Татарстан на 2006–2010 годы». URL: <http://aidrt.ru/HtmlView.aspx?ItemId=149>.

17. Решение Совета глав правительств Содружества Независимых Государств от 22.01.1993 «О вопросах Межгосударственной телерадиокомпании». URL: http://www.spravka-jurist.com/base/part-wq/tx_xsxxfy.htm.

18. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Монголии о деятельности российско-монгольской компании с ограниченной ответственностью «Монголросцвет-

мет». URL: <http://www.businesspravo.ru/Docum/DocumShow.asp?DocumID=122550&DocumType=1>.

19. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Монголии о деятельности российско-монгольской компании с ограниченной ответственностью «Предприятие Эрдэнэт» (Заклучено в Москве 01.07.2003). URL: <http://www.lawmix.ru/abrolaw/6283>.

20. Соглашение об учреждении Европейского банка реконструкции и развития. URL: <http://www.lawmix.ru/abro/10653>.

21. Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал: договор между РФ и США от 17.06.1992. URL: <http://www.bestpravo.ru/federalnoje/gn-instrukcii/z7a.htm>.

Financial analytics: science and experience

ISSN 2311-8768 (Online)

ISSN 2073-4484 (Print)

Tax regulation

ACCOUNTING COSTS OF TAXATION OF ORGANIZATIONS: ORIGINS AND SOLUTIONS

Iskandar N. NASYROV,
Evgeniya V. SHTYRLYAeva

Abstract

Importance The main problem of profits taxation is the need to maintain dual-entry accounting: tax accounting and business accounting. The subject of research encompasses the causes for emergence of dual-entry accounting.

Objectives The aim is to show that the elimination of identified double-entry accounting will eliminate the need to maintain double-entry accounting.

Methods We made a detailed analysis of normative documents in order to search for the reasons of double-entry accounting. The emphasis is on international treaties of the Russian Federation concluded with the foreign States and organizations. The Constitution of the Russian Federation stipulates that such treaties take precedence over internal Russian legislation. Because of it, any slightest mistake will be replicated and will become binding for all participants of an economic interaction.

Results The paper concluded that one of the reasons for double-entry accounting is the difference in the

meanings of the shareholder's equity term, which is translated into Russian as stock (equity) capital of an entity, however, in the original English the definition means equity attributable to the shareholders (owners) of an entity. In order to eliminate the aforementioned inconsistency, we have proposed to keep accounts not from the perspective of an entity, as it is done in Russia, but from the perspective of an entity's owner, as it is common in the rest of the world.

Conclusions and Relevance As a future direction to improve an accounting system, the paper offers a comprehensive analysis of the legislation related to accounting, taxes, business and other economic activities to identify remaining hidden semantic, terminological and other inconsistencies and discrepancies in the regulations. The article underlines that their elimination will lead to a significant economic effect on a national scale by reducing transaction costs while doing business.

Keywords: analysis, expenditures, taxation, double-entry accounting, tax accounting, entity

References

1. Bykov S.S. *Uchetnaya politika kak instrument snizheniya izderzhek nalogooblozheniya* [Accounting policies as a tool for taxation cost reduction]. Available at: <http://cyberleninka.ru/article/n/uchetnaya-politika-kak-instrument-snizheniya-izderzhek-nalogooblozheniya>. (In Russ.)
2. *Dogovor k Energeticheskoi khartii (podpisan v g. Lissabone 17.12.1994)* [The Treaty to the Energy Charter (signed in Lisbon on December 17, 1994)]. Available at: <http://www.lawmix.ru/abrolaw/11665>. (In Russ.)
3. *Kontsepsiya soglasovannoi transportnoi politiki gosudarstv – uchastnikov SNG na period do 2010 goda* [The concept of systematic transport policy of the CIS countries for the period up to 2010]. Available at: http://www.far-aerf.ru/for_MP/mezhdunarodnye/reshenie_sng_o_konc_transp_politiki/konceptcia.htm. (In Russ.)
4. *Mezhhgosudarstvennaya programma innovatsionnogo sotrudnichestva gosudarstv – uchastnikov SNG na period do 2020 goda* [Inter-State program for an innovative cooperation of the CIS Member States for the period up to 2020]. Available at: http://federalbook.ru/files/FS/Soderzhanie/FS-27/IV/Mejgos_programma.pdf. (In Russ.)
5. *Metodicheskie rekomendatsii po bukhgalter-skomu uchetu i otchetnosti na khlebopriemnykh i zernopererabatyvayushchikh predpriyatiyakh* [Methodological recommendations for accounting and financial reporting at grain reception and grain processing enterprises]. Available at: <http://www.lawmix.ru/prof/17450>. (In Russ.)
6. *Metodicheskie rekomendatsii po otsenke effektivnosti investitsionnykh proektov* [Methodological recommendations for the evaluation of return on investment projects]. Available at: <http://www.alppp.ru/law/finansy/investicii/1/metodicheskie-rekomendacii-po-ocenke-effektivnosti-investicionnyh-proektov.pdf>. (In Russ.)
7. *Model'nyi zakon ob innovatsionnoi deyatel'nosti. (Prinyat v g. Sankt-Peterburge 16.11.2006 postanovleniem 27-16 na 27-m plenarnom zasedanii Mezhpaparlamentskoi Assamblei gosudarstv – uchastnikov SNG)* [Model law on innovation activity. (Adopted in Saint Petersburg on November 16, 2006 by the Resolution № 27-16 at 27th Plenary Session of the Interparliamentary Assembly of the CIS Member States)]. Available at: <http://www.lawmix.ru/abrolaw/4198>. (In Russ.)
8. Nasyrov I.N., Nuretdinova L.G., Shtyrlyayeva E.V. *Posledstviya dvoynogo nalogooblozheniya pribyli sobstvennikov organizatsii* [The consequences of double profit taxation of entities' owners]. *Finansovaya analitika: problemy i resheniya = Financial analytics: science and experience*, 2014, no. 3, pp. 54–58.
9. Nasyrov I.N., Shtyrlyayeva E.V. *Prichina dvoynogo nalogooblozheniya dividendov sobstvennikov organizatsii* [The reason for dividend double taxation of entities' owners]. *Finansovaya analitika: problemy i resheniya = Financial analytics: science and experience*, 2014, no. 23, pp. 2–10.
10. Nasyrov I.N., Shtyrlyayeva E.V. *Prichina dvoynogo nalogooblozheniya dividendov v Rossii — oshibka perevoda* [The reason for dividend double taxation in Russia as translation error]. *Regional'nyi ekonomicheskii zhurnal = Regional economic journal*, 2014, no. 2, pp. 94–101.
11. Nasyrov I.N., Shtyrlyayeva E.V. *Optimizatsiya urovnya naloga na dividendy za schet isklyucheniya ikh dvoynogo nalogooblozheniya na osnove krivoi Laffera* [Optimization of dividend taxation rate at the expense of eliminating double-taxation on the basis of the Laffer curve]. *Finansovaya analitika: problemy i resheniya = Financial analytics: science and experience*, 2014, no. 46, pp. 35–44.
12. Nasyrov I.N., Shtyrlyayeva E.V., Darze-manov I.R. *Otsenka effektivnosti deistviyushchego zakonodatel'stva v oblasti nalogooblozheniya dividendov* [An assessment of applicable legislation efficiency in the field of dividend taxation]. Available at: http://www.nauctat.ru/index.php?option=com_content&view=article&id=949:evaluating-the-effectiveness-of-the-existing-legislation-on-the-taxation-of-dividends&catid=356:2014-01-16-15-10-38&Itemid=100251. (In Russ.)
13. Popova L.V., Maslova I.A., Malkina E.L. *Nalogovyi uchet: ucheb. posobie* [Tax accounting: a textbook]. Moscow, Delo i Servis Publ., 2011, 368 p.
14. *Programma podgotovki i attestatsii professional'nykh bukhgalterov (glavnyi bukhgalter, bukhgalter-ekspert (konsul'tant); bukhgalter – finansovyi menedzher, finansovyi ekspert (konsul'tant))* [Program for training and certification of professional accountants (chief accountant, chartered accountant (consultant); accountant–financial manager, financial expert (consultant))]. Available at: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_32171. (In Russ.)
15. *Programma provedeniya kvalifikatsionnykh ekzamenov na poluchenie kvalifikatsionnogo attestata*

auditora (audit birzh, vnebyudzhnykh fondov i investitsionnykh institutov) [Program for qualifying examinations to obtain an auditor's qualification certificate (audit of stock exchanges, extra-budgetary funds and investment institutions)]. Available at: http://www.all-business.ru/BPravo/DocumShow_DocumID_148800.html. (In Russ.)

16. *Respublikanskaya tselevaya programma "Razvitiye transportnogo kompleksa Respubliki Tatarstan na 2006–2010 gody"* [Epy Republican purpose-oriented program "Transport complex development of the Republic of Tatarstan for 2006–2010 period"]. Available at: <http://aidrt.ru/HtmlView.aspx?ItemId=149>. (In Russ.)

17. *Reshenie Soveta glav pravitel'stv Sodruzhestva Nezavisimyykh Gosudarstv ot 22.01.1993 "O voprosakh Mezhgosudarstvennoi teleradiokompanii"* [Resolution of the Heads of Council of the Government of the Commonwealth of Independent States of January 22, 1993 "On Issues of the Inter-state television and radio broadcasting company"]. Available at: http://www.spravka-jurist.com/base/part-wq/tx_xsxxfy.htm. (In Russ.)

18. *Soglasenie mezhdru Pravitel'stvom Rossiiskoi Federatsii i Pravitel'stvom Mongolii o deyatel'nosti rossiisko-mongol'skoi kompanii s ogranichennoi otvetstvennost'yu "Mongolrostsvetmet"* [Agreement between the Government of the Russian Federation and the Government of Mongolia on the activities of the Russian-Mongolian "Mongolrostsvetmet" LLC]. Available at: <http://www.businesspravo.ru/Docum/DocumShow.asp?DocumID=122550&DocumType=1>. (In Russ.)

19. *Soglasenie mezhdru Pravitel'stvom Rossiiskoi Federatsii i Pravitel'stvom Mongolii o deyatel'nosti*

rossiisko-mongol'skoi kompanii s ogranichennoi otvetstvennost'yu "Predpriyatie Erdenet" (*Zaklyucheno v Moskve 01.07.2003*) [The Agreement between the Government of the Russian Federation and the Government of Mongolia on the activities of the Russian-Mongolian "Erdenet Enterprise" LLC]. Available at: <http://www.lawmix.ru/abrolaw/6283>. (In Russ.)

20. *Soglasenie ob uchrezhdenii Evropeiskogo banka rekonstruktsii i razvitiya* [The Agreement Establishing the European Bank for Reconstruction and Development]. Available at: <http://www.lawmix.ru/abro/10653>. (In Russ.)

21. *Ob izbezhanii dvoynogo nalogooblozheniya i predotvrashchenii ukloneniya ot nalogooblozheniya v otnoshenii nalogov na dokhody i kapital: dogovor mezhdru RF i SShA ot 17.06.1992* [The Convention between the United States of America and the Russian Federation for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and Capital of June 17, 1992]. Available at: <http://www.bestpravo.ru/federalnoje/gn-instrukcii/z7a.htm>. (In Russ.)

Iskandar N. NASYROV

Branch of Kazan Federal University in Naberezhnye Chelny, Naberezhnye Chelny, Republic of Tatarstan, Russian Federation
ecoseti@yandex.ru

Evgeniya V. SHTYRLYAeva

Branch of Kazan Federal University in Naberezhnye Chelny, Naberezhnye Chelny, Republic of Tatarstan, Russian Federation
e.styrlyaeva@yandex.ru