Информационное обеспечение управления финансовыми результатами в пушном звероводстве

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, кандидат экономических наук Зяббаров, Марат Азатович
**Год:**

2008

**Автор научной работы:**

Зяббаров, Марат Азатович

**Ученая cтепень:**

кандидат экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Казань

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, статистика

**Количество cтраниц:**

190

## Оглавление диссертации кандидат экономических наук Зяббаров, Марат Азатович

ВВЕДЕНИЕ.

1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ВОПРОСЫ УПРАВЛЕНИЯ ФИНАНСОВЫМИ РЕЗУЛЬТАТАМИ.

1.1. Прибыль и ее место в бухгалтерском учете.

1.2. Система управления прибылью.

1.3. Проблемы реализации МСФО в практике отечественного учета и отчетности.

2. ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ПУШНОМ ЗВЕРОВОДСТВЕ.

2.1. Факторы, определяющие бухгалтерский учет в пушном звероводстве.

2.2. Статьи затрат и объекты учета затрат пушного звероводства.

2.3. Особенности калькулирования и отражения затрат на счетах бухгалтерского учета в пушном звероводстве.

3. ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА В ПУШНОМ ЗВЕРОВОДСТВЕ СОГЛАСНО МСФО.

3.1. Общее представление по организации учета в пушном звероводстве согласно МСФО (IAS) 41.

3.2. Управление финансовым результатом в пушном звероводстве согласно требованиям МСФО (IAS) 41.

3.3. Раскрытие в отчетности информации о стоимости и финансовых результатах пушного звероводства согласно МСФО.

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Информационное обеспечение управления финансовыми результатами в пушном звероводстве"

Актуальность темы исследования. Глобализация мировой экономики вызывает необходимость приближения основных принципов бухгалтерского учета к международным стандартам, что инициирует в стране процесс формирования новой для нас концепции бухгалтерского учета финансовых результатов. Развитию этого процесса способствует проблема инвестиционной привлекательности отечественных компаний, которая обостряется в силунесопоставимых отчетных форм и экономических показателей с данными иностранных компаний, которые в свою очередь также обременены этой проблемой. От правильного решения этих вопросов зависят обеспечение финансовыми ресурсами предприятий, преодоление кризисного состояния и дальнейшие перспективы их деятельности.

Адаптация российского учета к международным стандартам и рыночным отношениям способствует его вхождению в мировую систему бухгалтерского учета и формированию информационного обеспечения, соответствующего современным требованиям управления.

Новые условия хозяйствования обусловили существенные изменения в методологии и организации бухгалтерского учета. Совершенствование бухгалтерского учета в России отождествляют с переходом на международные стандарты учета. Переход на международную практику учета существенно облегчит взаимоотношения с иностранными инвесторами, будет способствовать увеличению числа совместных проектов.

Необходимо подчеркнуть, что приведение системы учета в соответствие с международными стандартами является не только российской проблемой. Процесс гармонизации, стандартизации, конвергенции, трансформации системы бухгалтерского учета носит глобальный характер.

При этом МСФО не решают проблемы бухгалтерского учета и поэтому их следует рассматривать как отправную точку и искать такие пути для адаптации международных стандартов к российской специфике учета, которые обеспечили бы общую сопоставимость финансовой отчетности российских и зарубежных компаний.

Следует отметить, что международные стандарты учета - это не более чем инструмент, который эффективно может быть использован только при наличии развитых рыночных отношений и согласованности с требованиями национальных экономических особенностей.

На современном этапе реформирование российского бухгалтерского учета и отчетности — это одна из самых актуальных задач, неотъемлемая часть широкого комплекса экономических преобразований. Создание системы новых национальных стандартов бухгалтерского учета является сложнейшим процессом, требующим осуществления достаточно глубоких и комплексных научных исследований для обоснования формирования системы финансовых показателей бухгалтерской отчетности, необходимой всем пользователям, и мер, способствующих усилению функции учета, контроля и анализа.

В условиях развивающихся и углубляющихся рыночных отношений эффективность работы сельскохозяйственных организаций во многом зависит от качества управленческой деятельности, обеспечивающей реальную экономическую самостоятельность хозяйствующих субъектов, окупаемость их производственных затрат и конкурентоспособность. Основа экономического развития любого предприятия - прибыль, важнейший показатель эффективности работы, источник его жизнедеятельности. Эффективность управления, в свою очередь, зависит от достаточности и реальности, а главное - от оперативности, получаемой руководителем предприятия и управленческим персоналом учетной информации, от адаптации к новым условиям функционирования информационной системы организации.

Важное теоретическое и практическое значение имеет согласование с международными стандартами финансовой отчетности отечественных классификаций доходов и расходов, методики выявления финансовых результатов, переосмысления аналитического и синтетического учета доходов и расходов, форм отчетности о прибылях и убытках как последней тенденции развития мировой теории и практики учета, распараллеливание отечественного учета с учетом, ведение которого организуется согласно МСФО.

Теоретические и практические аспекты анализируемой в исследовании проблемы базируются на концептуальных подходах, содержащихся в научных трудах многих отечественных и зарубежных исследователей, среди них:

A.Ф.Аксененко, А.С.Бакаев, П.С.Безруких, С.М.Бычкова, М.А.Вахрушина,

B.Д.Врублевский, В.Г.Гетьман, К.Друри, В.Б.Ивашкевич, В.В.Ковалев Дж.Колдуэлл, М.И.Кутер, Ж.Г.Леонтьева, Э.Майер, Р.Манн, Е.А.Мизиковский, Б.И.Нидлз, С.А.Николаева В.Д.Новодворский, О.М.Островский, В.Ф.Палий, С.С.Сатубалдин, Я.В.Соколов, С.А.Стуков,

C.К.Татур, М.В.Ткач, В.И.Ткач, Ч.Т.Хорнгрен, Дж.Фостер, Дж.Рис, Н.Г.Чумаченко, А.Д.Шеремет, Л.З.Шнейдман и ряд других. Данным проблемам в аграрном секторе экономики посвящены труды таких авторов, как Р.А.Алборов, Н.Г Белов, И.Н.Белый, А.П.Варава, К.М.Гарифуллин, Г.И.Гринман, Г.С.Клычова, И.А.Ламыкин, А.Д.Ларионов, В.П.Петров, М.З.Пизенгольц, В.К.Радостовец и других.

Вместе с тем большим пробелом в теоретическом обосновании и практической разработанности является вопрос организации учета согласно МСФО в такой специфической области бизнеса, как пушное звероводство. В целом специфика сельского хозяйства и особенности пушного звероводства проблему адаптации МСФО в практику работы сельскохозяйственных организаций выводят на иной, более высокий уровень, требующий дополнительных исследований. Решением представленной проблемы должна стать в первую очередь детальная разработка учетных процедур пушного звероводства согласно МСФО и параллельное ведение учета согласно российским стандартам и на этой основе разработка конкретных мер по совершенствованию учета финансовых результатов в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности как основного инструментариясистемы управления компанией, занимающейся пушным звероводством.

Недостаточная теоретическая разработанность и большая практическая значимость решения этой проблемы для пушного звероводства позволили сделать вывод об актуальности данного исследования, обусловили выбор темы, цели, задач, методов, предмета и структуры диссертации.

Цель и задачи исследования. Целью диссертации определено теоретическое исследование формирования финансовых результатов, научное обоснование и выработка методических решений и практических рекомендаций по организации учетных процедур финансовых результатов и составления отчетности компаний в области пушного звероводства согласно МСФО.

Достижение указной цели потребовало постановки и решения следующих задач:

- изучить теоретические аспекты прибыли и ее места в бухгалтерском учете;

- осветить проблемы реализации МСФО в практике отечественного учета и отчетности;

- осветить вопросы учета затрат и калькулирования себестоимости в пушном звероводстве;

- определить место интеграции отечественного учета с МСФО в пушном звероводстве;

- дать общее представление по организации учета в пушном звероводстве согласно МСФО (IAS) 41;

- разработать, исходя из особенностей пушного звероводства, процедуры признания и оценки пушных зверей и продукции пушного звероводства и выявление на этой основе финансовых результатов согласно МСФО (IAS) 41;

- определить порядок представления и раскрытия в отчетности информации о стоимости и финансовых результатах пушного звероводства согласно МСФО.

Предмет и объект исследования. Предметом исследования являются совокупность теоретических, методологических и практические вопросов, связанных с совершенствованием бухгалтерского учёта финансовых результатов в системе управления пушным звероводством в соответствии с МСФО.

Объектом исследования определена действующая методика и организация учёта финансовых результатов, изложенная в нормативно-правовых актах и международных стандартах финансовой отчётности, финансово-хозяйственная деятельность организаций отрасли пушного звероводства, их отчетность, нормативно-методические разработки по учету затрат и материально-производственных запасов.

Информационная база исследования включает в себя законодательные и нормативные акты Российской Федерации, Международные стандарты финансовой отчетности, статистические данные по сельскохозяйственным организациям отрасли пушного звероводства Российской Федерации и Республики Татарстан, труды зарубежных и отечественных исследователей, материалы периодических изданий. Изучение конкретных вопросов по теме исследования проводилось в ЗАО «Бирюли» Высокогорского района Республики Татарстан.

Методология и методика исследования. Теоретической и методологической основой диссертационного исследования послужили научные труды отечественных и зарубежных авторов по проблемам теории и практики учёта финансовых результатов, международных стандартов финансовой отчётности, российских стандартов учёта, законодательные и нормативные акты по вопросам организации бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности в Российской Федерации. При написании диссертации использовались данные первичного, аналитического и синтетического учётов, внутренней и внешней отчётности, а также результаты личных наблюдений автора. Часть информации была взята с официального сайта МСФО в сети Интернет.

При решении поставленных задач применялись общенаучные методы и приемы: абстрактно-логический метод, монографический метод, приемы сравнительного и выборочного анализа, анализ и синтез, экономико-математический инструментарий.

Научная новизна исследования заключается в теоретическом обосновании и практическом решении комплекса научных и методологических вопросов информационного обеспечения управления финансовыми результатами в пушном звероводстве согласно требованиям МСФО.

Элементы научной новизны, выносимые на защиту, содержатся в следующих положениях диссертации:

- уточнено понятие финансовых результатов в системе бухгалтерского учета;

- определены пути решения проблемы внедрения МСФО в России;

- предложена модель отражения переменных и постоянных затрат на счетах бухгалтерского учета в соответствии с их экономической сущностью;

- дано общее представление по организации учета в пушном звероводстве согласно МСФО (IAS) 41;

- разработаны процедуры признания и оценки пушных зверей и продукции пушного звероводства и выявление на этой основе финансового результата согласно МСФО (IAS) 41;

- предложен порядок раскрытия в отчетности информации о стоимости и финансовых результатах пушного звероводства согласно МСФО.

Теоретическая и практическая значимость. Теоретическое значение полученных результатов исследования заключается в разработке общеметодологических положений, практических рекомендаций и решении комплекса проблем, связанных с управлением финансовыми результатами деятельности организаций в области пушного звероводства в условиях параллельного ведения учета согласно международным стандартам финансовой отчетности и российским стандартам учета.

Практическая значимость исследований заключается в том, что разработанные в диссертации рекомендации модели и систематизированные материалы могут служить основой для совершенствования действующей практики учета финансовых результатов и составления отчетности в сельскохозяйственных организациях и составления необходимых для этого положений, руководств и инструкций. Положения диссертации нашли и найдут дальнейшее применение при чтении учебных курсов лекций по бухгалтерскому финансовому учету, бухгалтерской финансовой отчетности, международным стандартам финансовой отчетности, как студентам высших учебных заведений, так и практикующим бухгалтерам.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные положения и результаты диссертационного исследования нашли отражение в опубликованных работах диссертанта, докладывались на региональных научно-практических конференциях. Отдельные положения диссертационного исследования по рекомендации автора апробированы и внедрены в практику производственно-хозяйственной деятельности ЗАО «Бирюли» Высокогорского района Республики Татарстан и приняты в качестве методических рекомендаций Министерством сельского хозяйства и продовольствия Республики Татарстан, что подтверждается соответствующими справками.

Публикации. По теме диссертационного исследования опубликованы 11 статей объемом 3,02 п.л. и 2 монографии (в соавторстве) общим объемом 260,75 п.л. с долей автора 6 п.л.

Объем и структура работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения и списка использованной литературы, содержит 13 таблиц, 6 приложений. Список использованной литературы включает 119 наименований.

## Заключение диссертации по теме "Бухгалтерский учет, статистика", Зяббаров, Марат Азатович

Данные выводы показывают, что учет продукции пушного звероводства и запасов в любом случае будет иметь разные стоимостные оценки, показывающие, кроме всего прочего, и стоимостные различия между сельскохозяйственной продукцией и запасами. Однако чем больше такие различия, тем менее объективно поставлен учет, тем меньше он отвечает требованиям МСФО и наоборот, небольшие отличия являются показателем соответствия организации учета в пушном звероводстве требованиям МСФО.

Для окончательной стоимостной оценки продукции пушного звероводства из справедливой стоимости необходимо вычесть сбытовые расходы, к которым МСФО (IAS) 41 относит: комиссионные брокерам и дилерам, сборы регулирующих органов и пушных бирж. К сбытовым расходам не относятся транспортные и прочие расходы по доставке активов на рынок [70, с.684].

Такие расходы относят на затраты по управлению предприятием и учитываются отдельно от пушных зверей и продукции пушного звероводства.

Для облегчения определения справедливой стоимости МСФО (IAS) 41, параграф 15 дает рекомендации: «Справедливая стоимость биологического актива или сельскохозяйственной продукции легче поддается определению, если сгруппировать биологические активы или сельскохозяйственную продукцию по основным характеристикам, например, по возрасту или качеству. Компания выбирает основные характеристики исходя из тех, которые используются на данном рынке в качестве основы ценообразования» [70, с.684].

Для пушного звероводства характерна следующая группировка продукции:

1. По видам зверей: норка, соболь, песец, лисица и пр.;

2. По цветовым признакам. Например, у норок выделяют следующие цветовые группы: коричневый, махагон, пастель, светло-коричневый, жемчуг, паломино, белая, серебристо-голубая, сапфир, черный вельвет пр.;

3. По размеру. У разных пушных бирж существуют разные подходы к оценке размеров. Пример подходов изложены в разделе 2.2 данной работы;

4. По качеству.

Исходя из данных характеристик, был предложен калькуляционный лист, который объединяет все параметры пушных зверей. Пример такого листа приведен в приложении 1.

Также, исходя из этих же принципов, был сформирован лист переоценки шкурок зверей. По своей структуре он схож с калькуляционным листом. Пример листа переоценки приведен в приложении 4.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Проведенное исследование и разработанные на его основе предложения позволяют обоснованно сделать выводы, имеющие значение для дальнейшего развития теории и практики бухгалтерского учета на производстве продукции пушного звероводства сельскохозяйственных организаций.

1. Из многих определений видно, что при расшифровке понятия «финансовый результат» происходит некоторое смешение понятий прибыли и убытка с доходами и расходами организаций.

В определениях дохода даваемых экономистами, в отличие от бухгалтеров, отражается несколько иное понимание этого термина. Он рассматривается в отрыве от такого понятия, как финансовый результат. В то же время в бухгалтерском учёте доход и финансовые результаты рассматриваются в органической связи и не могут существовать раздельно. В экономической теории категория «доход» существует самостоятельно и является совершенно иной характеристикой соответствующего экономического явления.

Явно существует проблема использования соответствующих терминов для характеристики того или иного явления в экономической науке вообще и в бухгалтерском учёте в частности. И поэтому, на наш взгляд, дискуссия по поводу определения истинной сущности дохода, схожей для экономистов и бухгалтеров, не должна иметь места. Для экономистов и бухгалтеров равной является только семантика слова доход, всё остальное нет. Возможно, было бы решением этой проблемы использование в бухгалтерском учёте в качестве термина, характеризующего те же процессы, что и доход, какого-нибудь другого термина-синонима. Или всё оставить на своих местах, а для недопущения споров делать оговорки на принадлежность темы дискуссий к бухгалтерскому учёту в частности или к экономике вообще.

Существующие трактовки рассматривают прибыли как финансовый результат, как разность между доходами и расходами организаций, как категория в свете производственных и экономических отношений, как показатель эффективности работы организаций и стимулирующий фактор. Такое разнообразие взглядов связано с многосторонностью прибыли, и поэтому здесь нет противоречивых мнений.

Безусловно, прибыль (и убыток как противоположная вероятность исхода финансово-хозяйственной деятельности организаций) представляет собой финансовый результат. Однако к финансовому результату относят также доходы и расходы. На практике могут возникнуть противоречия между субъектами хозяйствования или бизнеса и государственными органами, которые буду связаны с неточным пониманием содержания финансового результата. Каждый раз необходимо будет дополнять выражение «финансовый результат» объяснением, идёт ли речь о доходах и расходах или о прибыли или убытке.

В связи с этим предлагаем уточнить характеристики финансового результата. Для обобщения доходов и расходов необходимо использовать термин «финансовые результаты» и обязательно во множественном числе, так как речь идёт одновременно и о доходах, и о расходах.

Во многих нормативных актах, где рассматриваются прибыль и убыток, для их характеристики используют или просто термин «финансовый результат», или «конечный финансовый результат».

При характеристике прибыли или убытка необходимо использовать только термин «конечный финансовый результат» в единственном числе, так как он представляет в данном случае только прибыль или только убыток.

2. Рассмотренные вопросы показывают, что на сегодняшний день при заметном сближении МСФО и российских стандартов все еще остаются нерешенными некоторые проблемы, как, например, жесткое нормативное регулирование многих вопросов учета финансовых результатов предприятия. Несмотря на заявления о независимости представления финансовых результатов в отчетности от целей налогообложения, на практике сохраняетсяфискальная направленность учета. Таким образом, сохраняются существенные проблемы, касающиеся отражения элементов финансовой отчетности в соответствии с МСФО.

При этом важно понимать положительные аспекты применения международных стандартов.

Использование Международных стандартов финансовой отчетности в качестве стандартов управленческого учета - наиболее оправданное решение для большинства компаний. Нет необходимости заново создавать принципы и правила учета многих хозяйственных операций, поскольку Международные стандарты финансовой отчетности и их интерпретации упрощают проблему регламентации и ведения учета.

В этой связи необходимо разработать методику «связывания» международных и отечественных стандартов. Наиболее широкое распространение получило параллельное ведение бухгалтерского учета по РПБУ и МСФО, при этом существуют три способа такого ведения:

1. Детализированный пересчет данных по каждой операции. Учет по двум стандартам можно вести по мере совершения сделки либо еженедельно, либо ежемесячно или ежеквартально. Это зависит от степени точности, установленной пользователем, а также от необходимой степени детализации отчетности.

2. Пересчет только сальдо по счетам. Согласно данному методу необходимо вносить больше корректировок для устранения различий.

3. Составление отчетности в соответствии с МСФО на основе данных, полученных в результате использования российских ПБУ (в результате получается менее точная информация).

Для целей перехода на МСФО приемлемым вариантом будет применение также алгоритма трансформации российской отчетности в отчетность, соответствующую МСФО. Это обеспечит возможность своевременной подготовки отчетности в соответствии с действующими МСФО по объективным, утвержденным на уровне национального нормативного акта критериям.

3. Анализ предложенных в методических рекомендациях порядка ведения учета затрат на счетах бухгалтерского учета в свете предложенной модели учета переменных и постоянных затрат показал некоторые противоречия.

Думается, что порядок учета переменных и постоянных затрат на разных счетах, описанный в методических рекомендациях, ошибочен, так как условно переменные затраты имеют, кроме переменной, также и постоянную часть, а условно постоянные затраты, наоборот. Если производить деление условно переменных затрат на переменную и постоянную части, то затраты в основном производстве, например, заработную плату, нельзя отражать на счетах 25 или 26, так как будет потерян экономический смысл - затраты в основном производстве (в данном случае заработная плата) должны отражаться на 20 счете. Поэтому именно переменные затраты и именно постоянные затраты должны отражаться на том счете, к которому они относятся согласно их экономическому содержанию.

В связи с этим предлагаем учитывать переменные и постоянные затраты на обычных счетах с выделением субсчетов для учета отдельно постоянной части и переменной части. Например в пушном звероводстве переменную часть основных затрат учитываем на 20 счете субсчете 21, а постоянную часть - на субсчете 22. Далее переменную часть со счета 20 субсчета 21 списываем на счет 40, а постоянную часть счета 20 субсчета 22 — на финансовые результаты.

Также и для счетов 26 и 44 необходимо выделить два субсчета для учета переменной и постоянной частей. Переменная часть должна быть списана на счет 40, а постоянная часть — прямо на финансовые результаты.

В таком виде учетная модель управления затратами в пушном звероводстве более адекватна сущности затрат и плану счетов бухгалтерского учета, а также по своей природе соответствуют требованиям МСФО (IAS) 41, в случаях возникновения ситуации невозможности определения справедливой стоимости пушных зверей, когда в полученных суммах затрат не отражаются сумма сбытовых расходов и накопленная амортизация.

4. В контексте определения даваемого в МСФО, можно сформулировать, что представляет собой пушное звероводство как подотрасль сельского хозяйства, подлежащая учету согласно МСФО.

Итак, пушное звероводство - это подотрасль сельского хозяйства, занимающаяся управлением биотрансформацией пушных зверей в целях реализации звероводческой продукции (живых зверей, шкурок, мяса и навоза), получения звероводческой продукции (шкурок, мяса и навоза) или производства дополнительного количества зверей (получение приплода).

Следует заметить, что получение звероводческой продукции уже подразумевает получение приплода, шкурок, мяса и навоза, однако в определении сельскохозяйственной деятельности согласно МСФО отдельно выделяется пункт «. производства дополнительных биологических активов», под которым логичнее всего следует понимать именно получение приплода. Из этого следует, что необходимо разграничивать традиционное в нашем представлении понятие сельскохозяйственной продукции для пушного звероводства в целях соответствия требованиям МСФО на «шкурки, мясо и навоз» (сельскохозяйственную продукцию) и «приплод» (дополнительный биологический актив).

Такое деление сельскохозяйственной продукции, безусловно, имеет принципиальное значение для целей получения стоимостных оценок соответствующих требованиям МСФО.

Также МСФО (1А8) 41 устанавливает порядок учета биологических активов в период их роста, дегенерации, производства продукции и воспроизводства, а также порядок проведения первоначальной оценки сельскохозяйственной продукции в момент ее сбора.

Применительно к пушному звероводству МСФО устанавливает порядок учета пушных зверей (кроликов) в период роста молодняка; дегенерации - падежа, плохого развития, болезней, механической порчи меха у живых зверей и пр.; производство продукции в пушном звероводстве, которое отчасти совпадает с ростом зверей, в другой части производство касается приплода пушных зверей. Порядок учета производства в данном случае, имеет отношение именно к приплоду. К приплоду же зверей имеет отношение и воспроизводство.

Требование МСФО (IAS) 41 к оценке зверей с момента первоначального признания и вплоть до начала забоя: оценка должна производиться по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых сбытовых расходов, за исключением тех случаев, когда в момент первоначального признания справедливую стоимость нельзя определить с достаточной степенью достоверности.

В случаи, когда невозможно определить справедливую стоимость зверей с достаточной степенью достоверности, необходимо, как нам представляется, руководствоваться существующими отечественными методическими разработками по учету затрат в пушном звероводстве, скорректированными на требования МСФО (IAS) 41. В таком случае, согласно Международному стандарту IAS 41, компании следует отражать пушных зверей посебестоимости за вычетом накопленной амортизации и убытков от их обесценения. Такая ситуация возможна в момент первоначального признания пушных зверей при условии отсутствия информации о рыночных ценах и показателях и невозможности получения надежных альтернативных расчетов справедливой стоимости.

С появлением возможности определения справедливой стоимости пушных зверей с достаточной степенью достоверности компании следует перейти на оценку по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых сбытовых расходов.

Кроме всего прочего, МСФО (IAS) 41 регулирует вопросы государственных субсидий сельскохозяйственной деятельности.

Сложно определить момент получения шкурки (сбора продукции) от пушного звероводства, так как до непосредственного забоя зверей, они еще считаются биологическим активом, а сразу после забоя зверей еще нет возможности что-либо отправить в запас - необходимо сырую шкурку подвергнуть первичной обработке.

По этому поводу МСФО (IAS) 2 дает рекомендацию в пункте 20 о том, что учет в запасе начинается в период сбора урожая, хотя в МСФО (IAS) 41 говорится о моменте сбора. Первое утверждение дает больше возможностей для профессионального суждения бухгалтера, второе - более жесткое. При этом МСФО (IAS) 2 и МСФО (IAS) 41 имеют равную силу, так как, с одной стороны, регулируются запасы, а с другой стороны - биологический актив, который должен перейти в «запасы». Что и когда признавать готовой продукцией и запасом в пушном звероводстве согласно МСФО?

В МСФО (IAS) 41 в пункте 3 говорится, что «после сбора продукции, применяется IAS 2 «Запасы» или другой соответствующий Международный стандарт финансовой отчетности» и в данном стандарте «.не рассматривается процесс переработки сельскохозяйственной продукции после ее сбора. Притом что такая переработка может являться логическим и естественным продолжением сельскохозяйственной деятельности, а между осуществляемыми мероприятиями и биотрансформацией можно провести некоторую аналогию, такая переработка не соответствует определению сельскохозяйственной деятельности, приведенному в настоящем Стандарте».

Считаем процесс умерщвления и снятия шкурки по смыслу, соответствующему процессу сбора урожая, порядок которого определяет МСФО (IAS) 41.

Процесс умерщвления и снятия шкурки обычно называется забоем зверей, в связи с этим процесс сбора урожая согласно МСФО (IAS) 41 для пушного звероводства будем называть забоем зверей. Между прочим, в отечественной практике звероводства производится четкое деление забоя и первичной обработки шкурки. В этой связи первичная обработка шкурки уже имеет отношение к переработке сельскохозяйственной продукции в терминах и понятиях согласно МСФО (IAS) 2 (запасы).

Под дегенерацией в МСФО (IAS) 41 понимается «уменьшение количества животных и растений или ухудшение их качественных характеристик». Тогда дегенерация для пушного звероводства означает потенциальное ухудшение шкурки в результате болезни зверей или механического повреждения тела пушного зверя или же сокращение поголовья зверей в результате падежа. В результате происходит обесценение или снижение потенциальной справедливой стоимости шкурки. Следует заметить, что IAS 36 «Обесценение активов» (параграф 2) не регулирует вопросы обесценения активов, учитываемых согласно МСФО (IAS) 41. Поэтому вопросы стоимостной оценки продукции звероводства, полученной в условиях дегенерации, полностью регулируются МСФО (IAS) 41.

5. Сложным является вопрос оценки при первоначальном признании и последующей оценки пушных зверей.

Сложность оценки пушных зверей, как и многих других биологических активов, при первоначальном признании заключается в том, что для зверей начального периода жизни практически не существует рынка, где можно определить цену и, соответственно, справедливую стоимость. Для зверей более поздних периодов жизни рынок уже может существовать и поэтому такая оценка немного упрощается. Однако, если говорить о рынке, то требования МСФО (IAS) 41 таковы, что требуется наличие активного рынка живых пушных зверей. Таковой рынок имеется, но только на нем активно продаются и покупаются племенные звери. Не существует разделения труда, по которому одна компания занимается получением приплода, другая - выращиванием зверей и т.д.

Если есть возможность продать шкурку новорожденного щенка данного вида пушных зверей, то такие щенки должны оцениваться по цене последней такой сделки или по объявленной цене за такую шкурку на рынке, плюс цена за продажу тушки щенка за вычетом предполагаемых сбытовых расходов. Тушка щенка может оцениваться по цене аналогичной продукции, покупаемой компанией для корма пушных зверей, например куриные тушки. Данное положение подкрепляется требованием МСФО (ГАБ) 41, параграф 18, где сказано, что «При отсутствии активного рынка компания для определения справедливой стоимости использует один или несколько из нижеуказанных показателей, если таковые имеются: a) цену последней сделки на рынке при условии, что в период между датой совершения сделки и отчетной датой не произошло существенных изменений хозяйственных условий; b) рыночные цены на аналогичные активы, скорректированные с учетом отличий .»

Также «в отдельных случаях на основании указанных в параграфе 18 источников информации можно сделать различные выводы в отношении справедливой стоимости биологического актива или сельскохозяйственной продукции. Компания рассматривает причины данных расхождений для того, чтобы получить наиболее достоверную оценку справедливой стоимости в рамках относительно узких границ приемлемых оценок». Другими словами, цены, принимаемые для расчета справедливой стоимости, должны быть обоснованы, и не отличаться от возможных цен активного рынка больше чем, например, на величину статистической ошибки.

Если нет возможности продать шкурку в силу недостаточных физических качеств шкурки (слабое опушение и пр.) и, соответственно, отсутствия рынка, щенки должны оцениваться по нормативной себестоимости за вычетом накопленной амортизации и убытков от их обесценения.

Нормативная себестоимость в данном случае должна рассчитываться в размере 50% от величины затрат (без амортизации и прочих постоянных затрат) на содержание всего стада молодняка данного вида зверей до момента, когда физические параметры щенка уже позволяют использовать его шкурку на продажу, деленной на количество щенков. Величина затрат берется исходя из данных прошлого периода скорректированная на инфляцию. Считаем момент расчета себестоимости в момент, когда физические параметры щенка уже позволяют использовать его шкурку на продажу принципиальным, в отличие от способа, предложенного в отечественных методических указаниях.

Данное утверждение основано на том, что при использовании требований отечественных методических указаний возможна ситуация оценки по себестоимости на момент отсадки, далее оценка по себестоимости после отсадки и уже только потом, при достижении необходимых условий, оценка по справедливой стоимости, или же данный момент может быть достигнут до момента отсадки щенят. В результате может возникнуть несоответствие требованиям МСФО (IAS) 41, где сказано, что активы должны оцениваться по справедливой стоимости при первом же возможном случае.

Все расчеты по установлению справедливой стоимости приплода пушных зверей необходимо вести в специальных калькуляционных листах.

Вся последующая оценка пушных зверей должна производиться по справедливой стоимости шкурок, определяемой исходя из цен на шкурки зверей на активном рынке (пушных биржах, ярмарках и пр.), и тушек зверей, стоимость которых следует определять исходя из рыночной цены куриных тушек или тушек кроликов и нутрий, так как для данных тушек таюке существует активный рынок, а по своим качественным характеристикам они схожи с тушками большинства пушных зверей.

В практике функционирования активного рынка пушнины устанавливаются несколько рыночных цен. Обычно по итогам пушных аукционов определяются для каждого типа и вида шкурок три цены: минимальная, максимальная и средняя цена. Для целей оценок и учета согласно МСФО, основываясь на принципе осмотрительности, считаем целесообразным использовать минимальную цену.

Процедура оценки пушных зверей по справедливой стоимости заключается:

1. В экспертной оценке размера зверей (также размера потенциальной тушки) и их качественных параметров (цвета, состояние ворса, опушения, наличие механических повреждений потенциальных шкурок пр.);

2. Исходя из определенных количественных и качественных параметров потенциальных шкурок (тушек) определяют минимальную цену согласно последнему пушному аукциону и производят стоимостную оценку пушных зверей, перемножая количество зверей в группе на полученную цену.

Все расчеты по установлению справедливой стоимости пушных зверей необходимо вести в специальных калькуляционных листах.

Согласно МСФО (IAS) 41 в отношении продукции пушного звероводства (сельскохозяйственной продукции) оценка должна вестись по справедливой стоимости, установленной в момент забоя зверей (сбора урожая) за вычетом предполагаемых сбытовых расходов. Такая оценка является себестоимостью продукции пушного звероводства на дату, когда начинает применяться МСФО (IAS) 2 «Запасы». Исходя из технологии забоя, дату сбора продукции пушного звероводства (урожая) и дату начала применения МСФО (IAS) 2 «Запасы» необходимо считать как совпадающие.

6. Целесообразно выделять в отчетности организаций, занимающихся пушным звероводством, минимум два подкласса статей:

1. Стоимость биологических активов — пушное звероводство и кролиководство;

2. Стоимость биологических активов — прочие отрасли сельского хозяйства.

МСФО (IAS) 41, параграфы 41-43, рекомендует представлять информацию в отчетности по каждой группе биологических активов. Думается, что такая информация должна быть отражена в примечаниях к балансу или же организована в приложение к балансу.

Как видно из текста МСФО (IAS) 41 в представляемой финансовой отчетности должны обязательно присутствовать следующие группы биологических активов — потребляемые и плодоносящие, зрелые и незрелые.

Исходя из приведенных определений, должны быть сформированы следующие группы биологических активов пушного звероводства: зрелые плодоносящие - пушные звери основного стада; зрелые потребляемые — звери к забою, сперма; не зрелые - молодняк на выращивании.

Применительно к пушному звероводству считаем необходимым раскрывать следующие натуральные показатели:

- по основному стаду: поголовье, общая масса, мода массы, цветовые группы, тип волосяного покрова (длинный, короткий);

- по зверям к забою: поголовье, общая масса, мода массы, цветовые группы, тип волосяного покрова (длинный, короткий);

- по молодняку на выращивании: возраст, поголовье, общая масса, мода массы, цветовые группы, тип волосяного покрова (длинный, короткий).

Думается, что в МСФО (IAS) 41, параграф 47, также следовало бы указать о необходимости раскрытия методов и существенных допущений определения справедливой стоимости при первоначальном признании биологического актива. Тем не менее, последний тезис должен быть в любом случае учтен в сельскохозяйственных организациях при составлении отчетности согласно МСФО.

Исходя из требований параграфов 40 и 48, с учетом МСФО (IAS) 2 должно формироваться табличное представление информации о справедливой стоимости сельскохозяйственной продукции и биологических активов, а также о прибылях и убытках в части пушного звероводства.

Расчеты показывают, что согласно МСФО прибыль значительно выше по периодам и имеет тенденцию к росту по сравнению с прибылью, рассчитанной согласно отечественным стандартам учета, что обусловлено учетом в доходах справедливой стоимости норок и ее возрастанием. Тогда как по отечественным стандартам учета прибыль ниже и имеет тенденцию к снижению, что обусловлено возрастанием затрат более быстрыми темпами (из-за существенного роста молодняка), чем выручки, которая имеет существенный прирост только в конце года (в середине 4-го квартала), когда осуществляется массовый забой зверей; плюс не учитывается потенциальный доход от реализации норок и навоза по справедливой стоимости.

Сумма изменения .справедливой стоимости под влиянием изменения физических свойств и цен в отдельности может быть определена путем логических вычитаний, в результате которых детерминировано определяется изменение справедливой стоимости под влиянием изменения физических свойств и под влиянием изменения рыночной цены.

По пушным зверям амортизация не начисляется, поэтому себестоимость пушных зверей следует брать исходя из переменных затрат, в которых также не включена амортизация основных средств.

Из проведенных исследований видно, что также следует иметь в виду тот факт, что учет зверей по себестоимости и отражение ее в отчетности согласно МСФО (IAS) 41 может быть осуществлен только во втором квартале. В дальнейшем учет по справедливой стоимости становится возможным, поэтому вопросы регулирования учета пушных зверей по себестоимости начиная с третьего квартала не должны возникать.

Накопленный убыток от обесценения в существующей методике отраженной в МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», для пушного звероводства не исчисляется, хотя для некоторых сфер сельскохозяйственной деятельности может быть определен при условии учета биологического актива по себестоимости.

В силу специфики пушного звероводства накопленный убыток от обесценения пушных зверей согласно МСФО (IAS) 36 не может быть выявлен, так как при всех возможных исходах пушные звери, оцененные по себестоимости во втором квартале, в третьем квартале уже будут оценены по справедливой стоимости. Данное положение вытекает из биологических особенностей развития зверей и особенностей сложившегося рынка пушнины. А так как оценка пушных зверей будет осуществляться по справедливой стоимости, то действие параграфа 54 МСФО (IAS) 41 уже не учитывается и МСФО (IAS) 36 согласно параграфу 2 пункт (g) также не принимается в расчет.

Все это обусловливает невозможность применения параграфа 55 МСФО (IAS) 41 для отрасли пушного звероводства и неприменимость непосредственно для пушных зверей как объекта учета активов таких показателей, как «убытки от обесценения», «реверсированные убытки от обесценения» и «амортизация».

Если на конец второго квартала часть зверей была учтена по себестоимости, то в третьем квартале такие звери с необходимостью будут учитываться по справедливой стоимости. Поэтому согласно параграфу 56 МСФО (IAS) 41 в отношении данных пушных зверей компания должна в отчетности раскрывать следующую информацию:

- описание этих зверей;

- объяснение причин, в силу которых появилась возможность определить справедливую стоимость с достаточной степенью достоверно сти;

- влияние перехода к справедливой стоимости.

Существенным источником доходов организаций, занимающихся пушным звероводством, могут выступать государственные субсидии.

МСФО (IAS) 41 в параграфе 57 требует раскрывать в отчетности информацию:

- о характере и суммах государственных субсидий, признаваемых в финансовой отчетности;

- невыполненные условия и прочие условные события, связанные с государственными субсидиями;

- предполагаемое существенное снижение объёмов государственных субсидий.

Данное представление отчетной информации позволяет получать целостную картину о состоянии и процессах в пушном звероводстве организации в рамках МСФО (IAS) 41.

## Список литературы диссертационного исследования кандидат экономических наук Зяббаров, Марат Азатович, 2008 год

1. О бухгалтерском учете. Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ (с изменениями от 23 июля 1998 г., 28 марта, 31 декабря 2002 г., 10 января, 28 мая, 30 июня 2003 г., 3 ноября 2006 г.).

2. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 (утв. приказом Минфина РФ от 6 июля 1999 г. № 43н).

3. Положение по бухгалтерскому учету «Информация об аффилированных лицах» ПБУ 11/2000 (утв. приказом Минфина РФ от 13 января 2000 г. № 5н) (с изменениями от 30 марта 2001 г.).

4. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 (с изменениями от 18 мая 2002 г.).

5. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02 (утв. приказом Минфина РФ от 19 ноября 2002 г. №114н).

6. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98 (утв. приказом Минфина РФ от 9 декабря 1998 г. № 60н) (с изменениями от 30 декабря 1999 г.).

7. Положение по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» ПБУ 8/01 (утв. приказом Минфина РФ от 28 ноября 2001г. № 96н).

8. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утв. приказом Минфина РФ от 29 июля 1998г. № 34н) (с изменениями от 30 декабря 1999 г., 24 марта 2000 г.).

9. Об утверждении Порядка применения унифицированных форм первичной учетной документации: Постановление Госкомстата РФ от 24 марта 1999 г. №20.

10. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету доходов и расходов деятельности сельскохозяйственных и других организаций АПК (утв. приказом Минсельхоза РФ от 31 января 2003 г. №28).

11. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях. Утвержденные приказом Минсельхоза РФ от 6 июня 2003 г. № 792.

12. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов в сельскохозяйственных организациях (утв. приказом Минсельхоза РФ от 31 января 2003 г. №26).

13. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету основных средств в сельскохозяйственных организациях (утв. приказом Минсельхоза РФ от 19 июня 2002 г. №559).

14. Методические рекомендации по применению главы 25 «Налог на прибыль организаций» части второй Налогового кодекса Российской Федерации (утв. приказом МНС РФ от 20 декабря 2002 г. № БГ-3-02/729).

15. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств (утв. приказом Минфина РФ от 13 октября 2003 г. № 91н).

16. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и методические рекомендаций по его применению (утв. приказом Минфина РФ от 13 июня 2001 г. № 654).

17. Постановление Кабинета Министров Республики Татарстан от 30 января 2003 г. № 61/1 «Об определении порядка финансирования расходов сельского хозяйства в 2003 году» (с изменениями от 26 мая, 17 сентября, 19 декабря 2003 г.).

18. Алборов P.A. Развитие учёта и контроля в трансформационной экономике скотоводства/Р.А.Алборов, Т.А.Ильина; ИжГСХА — Ижевск: ИжГС-ХА, 2003.-194с.

19. Ануфриев В.Е.Учет формирования финансового результата и распределения прибыли организации/ В.Е. Ануфриев //Бухгалтерский учет. -2001.-№10.

20. Афанасьев В.А. Клеточное пушное звероводство/В. А. Афанасьев, Д.Н. Перельдик. -М.,1966. 55 с.

21. Бабак Б.Д. Пути экономии кормов/Б.Д. Бабак. М.,1982. - 52 с.

22. Бабо А. Прибыль. Пер. с фр. / А. Бабо / Общ. ред. и коммент. В. И. Кузнецова. М.: Прогресс, Универс, 1993. — 176 с.

23. Бакаев A.C. Нормативное обеспечение бухгалтерского учёта. Анализ комментарий /A.C. Бакаев. М.: Международный центр финансово-экономического развития, 1996. — 125с.

24. Балакирев H.A. Строго соблюдать технологию кормления/Н.А. Балакирев// Кролиководство и звероводство. 1995. — №1. — С.4-5.

25. Безруких П.С. О переходе российских организаций на международные стандарты финансовой отчётности/П.С. Безруких //Бухгалтерский учёт. -2001. №5. - С.67-69.

26. Белов Н.Г. Совершенствовать учет в сельском хозяйстве/Н.Г. БеловI

27. Бухгалтерский учёт. 1970. - №9. - С.7-9.

28. Блауг М. Экономическая мысль в ретроспективе. Пер. с англ. 4-е изд / М. Блауг. М.: Дело Лтд, 1994. - 720 с.

29. Богачев В. Н. Прибыль?!. (О рыночной экономике и эффективности капитала) / В. Н. Богачев. М.: Финансы и статистика, 1993. - 287 с.

30. Бухгалтерский учёт. Учебник/ Под ред. А.Д.Ларионова. М.: Прогресс, 1999.

31. Галаган A.M. Основы общего счетоведения /A.M. Галаган. М.: Издательство Наркомторга СССР и РСФСР, 1928.

32. Гетьман В.Г. Учёт затрат и калькуляция себестоимости продукции животноводства в колхозах/В.Г. Гетьман. -М.: Статистика, 1972. — 135с.

33. Голыжбин А. Д. Товар. Трудовая теория стоимости. Теория предельной полезности. Деньги и их функция. Цена: Лекция, тема № 3 (материал в помощь студентам, изучающим политическую экономию) / А. Д. Голыжбин.-М., 1992.-25с.

34. Гринман Г.И. Совершенствование бухгалтерского учёта в сельском хозяйстве/Г.И.Гринман. — М.: Статистика, 1973. — 188с.

35. Гусейнов Р. М. История экономических учений: Учебное пособие / P.M. Гусейнов, Ю. В. Горбачева, В. М. Рябцева / Под общ. ред. Ю. В. Горбачевой. М.: ИНФРА-М; Новосибирск: Сибирское соглашение, 2000. - 255с.

36. Давыдов А.Б. Мелакрил эффективный препарат для ускорения линьки волоса/А.Б.Давыдов, Т.И.Солодкая, Б.С. Цвик. Кролиководство и звероводство. -1998. - № 4. - С.9.

37. Даль В. И. Толковый словарь живого великорусского языка/В.И. Даль. М.: Русский язык. 1978. - Т. 1. - 699с.

38. Задоя A.A. Основы экономической теории: Учеб. пособие/ A.A. За-доя, Ю.Е. Петруня. М.: Рыбари, 2000. - 479с.

39. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учёт: Учебник для вузов/В.Б. Ивашкевич. — М.: Юристъ, 2003. 618с.

40. Ильина Е.Д. Звероводство/ Е.Д. Ильина, А.Д. Соболев М.: Агро-промиздат, 1990.-272с.

41. Квартникова Е.Г. О витаминно-минеральных премиксах/ Е.Г. Квартникова, В.И. Еремеева// Кролиководство и звероводство. -1998. — №4. С.6-8.

42. Квартникова Е.Г. О премиксах для пушных зверей/Е.Г. Квартникова // Кролиководство и звероводство. 1994. — №5. — С.9—10.

43. Кирьянова З.В. Теория бухгалтерского учёта: Учебник/ З.В. Кирьянова. М.: Финансы и статистика, 1995. - 192с.

44. Киселев М. Долгая дорога в светлое будущее/М.Киселев// Консультант. 2007 . — № 1, январь.

45. Кладовщиков В.Ф. Новые условия в кормлении пушных зве-рей/В.Ф. Кладовщиков // Кролиководство и звероводство. 1997. - №5-6. -С.4-5.

46. КлычоваГ.С. Стандартизация бухгалтерского учёта в сельском хо-зяйстве/Г.С. Клычова. — Казань: Изд-во Казан, ун-та, 2001. 360с.

47. КлычоваГ.С. Управленческий учет в системе контроллинга пушного звероводства/ Г.С. Клычова, М.М. Залалтдинов, З.Р. Закиров, М.А. Зябба-ров. Казань: Изд-во Казан, ун-та, 2006. - 168с.

48. Клычова Г.С. Учет финансовых результатов сельскохозяйственных организаций в соответствии с МСФО/ Г.С. Клычова, М.М. Залалтдинов, М.А. Зяббаров. Казань: Изд-во Казан, ун-та, 2005. - 159с.

49. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учёт: Учеб. пособие. 2-е изд., пе-рераб. и доп./Н.П.Кондраков. - М.: ИНФРА-М, 1998.

50. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учёт: Учебное пособие. — 4-е изд. перераб. и доп./Н.П.Кондраков М.: ИНФРА-М. - 2002. - 640с.

51. Корбут Л.С. Формирование и функционирование рынков сельскохозяйственной продукции в Европейском сообществе: Обзорная информ./ Л.С. Корбут, А.Г. Папцов. М.: ВНИИТЭИагропром,1992. - С.44.

52. Коршунов С.С. Ценное кормовое средство/С.С. Коршунов // Кролиководство и звероводство. 1992. - №1. - С.7.

53. Крысенко Т.Н. Новые формы бухгалтерской отчетности/Т.Н. Кры-сенко //Налоговый вестник. 2003. - №11.

54. Кураков Л. П. Экономическая теория: Учебное пособие / Л. П. Ку-раков. М.: Премм-сервис, 1998. - 688 с.

55. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: Учебник/М.И. Кутер. -М.: Финансы и статистика, 2002. 640с.

56. Ламыкин И. А. Учет затрат и калькуляция себестоимости сельскохозяйственной продукции/И.А. Ламыкин. М.: Статистика, 1980. 168с.

57. Ларионов А.Д. Бухгалтерский и налоговый учет финансовых результатов/А. Д. Ларионов, А.И. Нечитайло. СПб.: Юридический центр Пресс, 2002.-318с.

58. Ленин В. И. Философские тетради / В. И. Ленин // Полн. собр. соч. -Т. 29.-С. 1-782.

59. Литвиненко О. И. Теории прибыли / О. И. Литвиненко. М.: Мысль, 1979. - 206 с. — Современные буржуазные экономические теории: критический анализ.

60. Любошиц Л. И. Общие и специфические экономические законы / Л.И. Любошиц. М., Госполитиздат, 1959. - 199 с.

61. Макконнелл К. Р. Экономикс: Принципы, проблемы и политика/ Пер. с англ. 11-е изд./ К. Р.Макконнелл, С. JI. Брю. - М.: Республика, 1993. - Т.2. - 400с.

62. Маркс К. Заработная плата, цена и прибыль. Наемный труд и капитал/К. Маркс. — М.: Политиздат, 1990. 110с.

63. Маркс К. Заработная плата, цена и прибыль. Наемный труд и капитал /К. Маркс. М.: Политиздат, 1990. - 110с.

64. Маркс К. К критике политической экономии/ К. Маркс, Ф. Энгельс. //Соч. 2-е изд. - Т. 23. - С. 1-784.

65. Маркс К. Капитал. Критика политической экономии. Т. 1. Кн. 1. Процесс производства капитала / К. Маркс // К. Маркс, Ф. Энгельс. Соч. 2-е изд.-Т. 24.-С. 1-784.

66. Маркс К. Капитал. Критика политической экономии. Процесс обращения капитала. Т. 2. Кн. 2. /К. Маркс // К. Маркс, Ф. Энгельс. Соч. - 2-е изд.-Т. 24.-С. 1-596.

67. Маркс К. Капитал. Критика политической экономии. Процесс капиталистического воспроизводства, взятый в целом. Т. 3. Кн. 3. / К. Маркс // К.Маркс, Ф. Энгельс. Соч. - 2-е изд. - Т. 25. - Ч. 1. - С. 1-505.

68. Международные стандарты финансовой отчетности 2006/ Издание на русском языке. М.: Аскери-АССА, 2006. - 1060с.

69. Мизиковский Е. Финансовые результаты предприятия: различные концепции/Е. Мизиковский, Т. Дружиловская //Финансовая газета. — 2000. -№33, 34, август.

70. Милль Дж. С. Основы политической экономии/ Дж. С. Милль. М., 1980.-Т. 2. — С.143.

71. Милованов Jl.В. Рациональное кормление зверей в летне-осенний период/ Л.В. Милованов, Д.Н. Перельдик// Кролиководство и звероводство. -1998. №2. - С.4-6.

72. Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета: Учебник/М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера; Пер. с англ.; под ред. Я.В.Соколова, И.А.Смирновой. -М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. 663с.

73. Наринский А. С. Калькулирование себестоимости продукции в строительстве/А. С. Наринский. -М.: Финансы и статистика, 1988. 191 с.

74. Нидлз Б., АндерсонХ., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учёта/ Б. Нидлз, X. Андерсон, Д. Колдуэлл. М.: Финансы и статистика. 1994. -495с.

75. Палий В. Ф. Теория бухгалтерского учета/В. Ф. Палий, Я. В. Соколов. М.: Финансы и статистика, 1998.

76. Палий В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учебник. 3-е изд., испр. и доп./В.Ф. Палий. - М.:ИНФРА-М, 2007. -512с.

77. Перельдик Д.Н. В условиях дефицита мясо-рыбных кормов /Д.Н. Перельдик // Кролиководство и звероводство. 1995. - №4. — С.6.

78. Петенева E.H. Сравнительный анализ основных принципов подготовки финансовой отчетности по МСФО и российскими ПБУ/Е.Н Петенева// Внедрение МСФО в кредитной организации. — 2006. — №5, сентябрь-октябрь.

79. Петров В.П. Основы и принципы бухгалтерского учета/ В.П. Петров.-Казань: Таглимат, 1999.

80. Пизенгольц М. 3., Варава А. П. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. — 3-е изд., перераб. и доп./М. 3. Пизенгольц, А. П. Варавва. М.: Колос, 1994.-4.1.-480с.

81. Пизенгольц М. 3., Варава А. П., Васкин Ф. И. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. 3-е изд., перараб. и доп./М. 3. Пизенгольц, А. П. Варава, Ф. И. Васкин -М.: Колос, 1994. - 4.1. - 480 с.

82. Радостовец В. К. Бухгалтерский учет на сельскохозяйственных предприятиях/В. К. Радостовец. М.: Агропромиздат, 1987. — 414 с.

83. Райзберг Б. А. и др. Современный экономический словарь / Б. А. Райзберг. М.: ИНФРА - М., 1996. - 494 с.

84. Рапопорт О. А., Бернацкий В.Г., Худякова A.A. Мелакрил сокращает период выращивания зверей/ O.A. Рапопорт, В.Г. Бернацкий, A.A. Худякова// Кролиководство и звероводство. — 1990. — №4. — С.9.

85. Сурков И.М. Резервы повышения прибыли и рентабельности хозяйства в условиях самофинансирования: Лекция /И.М. Сурков. — Воронеж: ВСХИ, 1990.-32с.

86. Розенберг Д. И. Комментарии к «Капиталу» К. Маркса /Д. И. Розен-берг. М.: Экономика, 1983. - 720с.

87. Рудановский А.П.Руководящие начала (принципы) по счетоводству и отчетности в государственных хозяйственных объединениях/А.П. Рудановский. М.: Моск. академическое изд-во, 1924. - 390 с.

88. Самуэльсон П. Экономика/ П. Самуэльсон. М.: Машиностроение, 1997.-Т. 2.-С.414.

89. Слесаренко H.A. Действие мелакрила на кожный покров зверей/ H.A. Слесаренко, Н.В. Бабичев// Кролиководство и звероводство. 1995. -№3. - С.5-6.

90. Словарь иностранных слов. — 18-е изд., стер. — М.:Рус. яз., 1989.

91. Слугин B.C. Соблюдать основополагающие заповеди/ B.C. Слугин //Кролиководство и звероводство. 1996. - №2. - С.2-4.

92. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов/А. Смит/Антология экономической классики. — М., 1993. — Т. 1 — 486 с.

93. Соболевская А. Участие трудящихся в прибылях, капитале, управлении/А. Соболевская//Социалистический труд. — 1991. № 7. - С. 98-100.

94. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета/Я.В. Соколов. -М: Финансы и статистика, 2000. — 496с.

95. Столбов С.Г. Ситуация в отрасли/С.Г. Столбов //Кролиководство и звероводство. — 1991 . — №3. — С.2—3.

96. Стуков JI.C. Практические аспекты внедрения МСФО в российскую практику/JI.С. Стуков//Аудиторские ведомости. — 2003. №5.

97. Суворов A.B. Влияние различий между Российскими положениями по бухгалтерскому учету и МСФО на процесс составления отчетно-сти/А.В. Суворов/ЛБухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2005. - № 1, январь.

98. Сурин А. И. История экономики и экономических учений / А. И. Сурин. М.: Финансы и статистика, 1998. - 200с.

99. Тинаев Н.И. Продлим срок носки меховой одежды/Н.И. Тинаев // Кролиководство и звероводство. 1999. - №3. - С.З.

100. Фабричнов А. М. Издержки производства и себестоимость в сельском хозяйстве: Методологический аспект/А. М. Фабричнов. М.: Экономика, 1979.-216с.

101. Философский энциклопедический словарь. — М.: ИНФРА-М, 2000. -С.286.

102. Финансы: Учеб. пособие. 3-е изд., перераб. и доп./Под ред. проф. А.М.Ковалевой. -М.: Финансы и статистика, 1999. - 384с.

103. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: Пер.с англ./Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер; Под ред. Я.В.Соколова. М.: Финансы и статистика, 2000. - 416с.

104. Хоружий Л.И. Проблемы теории, методологии, методики и организации управленческого учёта в сельском хозяйстве/Л.И. Хоружий. — М.: Финансы и статистика, 2004. — 496с.

105. Чемберлин Э. X. Теория монополистической конкуренции / Э. X. Чемберлин. — М.: Экономика, 1996. 351с.

106. Чепик H.A. Бухгалтерский учет в системе управления прибылью организации: Дис. кандидата экон. наук/Н.А. Чепик; СПГУЭФ. СПб., 2000.- 160с.

107. Шеремет А. Д., Сайфуллин Р. С. Методика финансового анализа/ А. Д Шеремет., Р. С. Сайфуллин. -М.: ИНФРА-М, 1996.

108. Широбоков В. Г. Формирование себестоимости и доходов в системе управленческого учета/В. Г. Широбоков//Экономика сельскохозяйст- , венных и перерабатывающих предприятий. 1998. - №7. - С.25-27.

109. Шумпетер И. Теория экономического развития/И. Шумпетер. -М.: Прогресс, 1982.-455с.

110. Экономика: Учебник. 2-е изд., перераб. и доп. /Под ред. A.C. Булатова. — М.: Издательство БЕК, 1997. - 816 с.

111. Экономическая теория: Учебник для вузов. — 2-е издание, переработанное, дополненное/Под ред. В. Д. Камаева. М.: ВЛАДОС ИМПЭ, 1998.- 640с.

112. Экономический анализ деятельности предприятия. Уч. пособие. — Казаны: КФЭИ, 1997. 204с.

113. Энтони Р. Дж. Рис Учет: ситуации и примеры/Р. Энтони, Дж. Рис.- М.: Финансы и статистика, 1993. 560 с.

114. Юров В. Ф. Прибыль в рыночной экономике: вопросы теории и практики / В. Ф. Юров. М.: Финансы и статистика, 2001. - 144с.

115. Ядгаров Я. С. История экономических учений /Я. С. Ядгаров. М.: Экономика, 1996.-249с.119. http://www.agro-busi№ess.ru/archive/2005/l 1/1316.html.