Учётно-аналитическое обеспечение управления финансовыми результатами сельскохозяйственных организаций в системе интеграции молочного подкомплекса

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, кандидат экономических наук Залалтдинов, Марат Миннуллович  
  
**Год:**

2004

**Автор научной работы:**

Залалтдинов, Марат Миннуллович

**Ученая cтепень:**

кандидат экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Казань

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, статистика

**Количество cтраниц:**

267

## Оглавление диссертации кандидат экономических наук Залалтдинов, Марат Миннуллович

ВВЕДЕНИЕ

1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ФИНАНСОВЫХ

РЕЗУЛЬТАТОВ В СИСТЕМЕ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ИНТЕГРАЦИИ ПРЕДПРИЯТИЙ.

1.1. Концепция определения финансовых результатов.

1.2. Основы методологии учёта затрат в молочном скотоводстве

1.3. Интеграция как экономическая категория.

2. ИНФОРМАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ УЧЁТА И КОНТРОЛЯ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ В МОЛОЧНОМ СКОТОВОДСТВЕ.

2.1. Методические подходы учёта финансовых результатов в молочном скотоводстве.

2.2. Бухгалтерский учёт финансовых результатов в сельском хозяйстве.

2.3. Особенности учёта финансовых результатов молочного скотоводства в крестьянских (фермерских) хозяйствах.

3. АНАЛИЗ И ОЦЕНКА РАСПРЕДЕЛЕНИЯ ФИНАНСОВЫХ

РЕЗУЛЬТАТОВ МЕЖДУ УЧАСТНИКАМИ

ИНТЕГРАЦИИ.

3.1. Экономическая эффективность сферы производства молока.

3.2. Экономическая оценка сферы переработки молока.

3.3. Порядок формирования и распределения финансовых результатов в системе интеграции сфер производства и переработки молока.

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Учётно-аналитическое обеспечение управления финансовыми результатами сельскохозяйственных организаций в системе интеграции молочного подкомплекса"

Актуальность темы исследования. В настоящее время складывается

I, сложная ситуация с обеспечением населения дешёвой и качественной молочной продукцией. Причинами такого положения явились процессы дезинтеграции сфер производства и переработки молока, которые в свою очередь были вызваны непродуманной ценовой политикой как центральных, так и местных властей. Тем не менее процессы интеграции в молочном подкомплексе страны р настоящее время продолжают развиваться. Они базируются на новых подходах' в управлении деятельностью организаций, которые определяют особый порядок формирования и учёта финансовых результатов в молочном скотоводстве.

Новая система управления предопределяет изменения в формировании финансовых результатов и использовании в управлении финансовыми результатами молочного скотоводства учётной и контрольно-аналитической информации. Многогранность управления сельскохозяйственной организацией в целом и отдельными структурными подразделений при различных формах хозяйствования обусловливает необходимость предоставления учётом для принятия соответствующих управленческих решений достоверных данных о состоянии молочного скотоводства. При этом учётная и контрольная функции бухгалтерского учёта реализуются в полной мере, если учёт ведёт к сохранению достигнутого уровня или повышению эффективности молочного скотоводства. Такое положение возможно при использовании соответствующих методов и технических приёмов, способствующих улучшению управленческих и информационных аспектов бухгалтерского учёта и контроля финансовых результатов в организациях вообще и в молочном скотоводстве в частности.

Важное значение данные вопросы приобретают в системе интеграционных процессов молочного подкомплекса. Особое положение в этих процессах занимает молочный подкомплекс Республики Татарстан.

В Республике Татарстан удалось сохранить в целостном дореформенном' виде сферу переработки молока и в частичном виде её сырьевую базу.

Сфера переработки молока заняла монопольное положение на рынке в качестве практически единственного агента, ведущего закупки молока.

В отличие от этого за период реформ сырьевая база молочного подкомплекса Республики Татарстан была сильно разрушена, что выразилось в снижении поголовья молочного стада, и как следствие, в снижении количества сдаваемого в переработку молока. Зажатые с одной стороны высокими рыночными ценами на сырье и оборудование и низкими закупочными ценами, жёстко доводимыми правительством, с другой стороны сельскохозяйственные производителимолока получили снижение рентабельности его производства. Такое положение сделало невыгодным производство молока для сдачи в переработку на предприятия молочной промышленности Республики Татарстан. Для сохранения отрасли правительством были предприняты жёсткие меры вплоть до наказания руководителей сельхозпредприятий за сброс поголовья молочного стада и несанкционированные самостоятельные продажи молока на рынке и вывоз.' молока за пределы республики. Всё это деформировало отношения между переработчиками и сдатчиками молока, сделало молочное скотоводство крайне неэффективным.

В данных условиях актуальным становится разработка комплекса мероприятий по совершенствованию отношений между переработчиками и производителями молока на основе учёта и контроля обоснованной базы распределе ния конечного финансового результата от производства и переработки молока.

Таким образом, многоукладная трансформационная экономика, представленная различными формами собственности и видами хозяйствования, а также преимущественно экономическими методами управления организациями и их сегментами, предполагает разумные преобразования и развитие системы бухгалтерского учета и контроля финансовых результатов с использованием фундаментальной отечественной теории, её прогрессивных методов и международного опыта в условиях рынка.

Проблемами учета и анализа финансовых результатов деятельности организаций, в том числе совершенствованием учета и разработкой методических вопросов учета в сельском хозяйстве занимались многие отечественные и зарубежные ученые-экономисты: Р.А.Алборов, Х.Андерсен, А.С.Бакаев, П.С.Безруких, Н.Г.Белов, В.Г.Гетьман, Г.И.Гринман, В.Б.Ивашкевич, З.В.Кирьянова, Г.С.Клычова, М.И.Кутер, Д.Колдуэлл, И.А.Ламыкин,

A.Д.Ларионов, Э.Майер, Р.Манн, Е.А.Мизиковский, А.С.Наринский, Б.Нидлз, И.Ф.Овсийчук, В.Ф.Палий, В.П.Петров, М.З.Пизенгольц, В.К.Радостовец, П.В.Смекалов, Я.В.Соколов, Ч.Т.Хорнгрен, Л.И.Хоружий, А.Д.Шеремет,

B.Г.Широбоков и др.

Следует отметить, что несмотря на достаточно большое внимание ученых к исследованию проблем учета финансовых результатов, отдельные теоретические и практические вопросы этой сложнейшей проблемы остаются нерешенными. Одной из них является необходимость выработки научной методики отражения в бухгалтерском учете финансовых результатов молочного скотоводства в сельскохозяйственных организациях. Особенно это проявилось в современных условиях приведения бухгалтерского учёта в соответствие с международными стандартами финансовой отчетности.

Проблема выбора базы и способов распределения конечных финансовых результатов в системе интеграционных взаимоотношений широко исследовалась отечественными учёными. Можно выделить три этапа в историческом процессе и соответствующих им ученых, развивавших эти идеи: первый этап — период с двадцатых по шестидесятые годы XX века. Основными теоретиками этого периода были такие видные учёные, как Н.Д. Кондратьев, А. В. Чаянова, А.Н. Челинцев; второй этап охватывает шестидесятые и восьмидесятые годы и по масштабам и результативности является самым значительным. Тогда основными теоретиками идей интеграционных взаимоотношений были М.П. Василенко. А.Д. Джахангиров, М.М. Макеенко, А.С. Негру-Водэ, Ю.В.Седых, Н.С .Харитонов и другие; с 1992 года начинается третий этап, в котором основными теоретиками являются А. Башмачников, О.С. Виханский, Р.Н. Минниханов, В. Смышляев, А.Т. Стадник, Д.И. Файзрахманова, А.А.Шутьков и другие.

Недостаточная разработанность и большая практическая значимость решения указанных проблем в молочном скотоводстве сельского хозяйства обусловили выбор темы диссертации, ее цель, задачи и последовательность исследования.

Цели и задачи исследования. Основной целью диссертационного исследования является научное обоснование методологических основ и практических рекомендаций по выявлению финансовых результатов и путей повышения эффективности в молочном скотоводстве сельскохозяйственных организаций в условиях интеграции сфер молочного подкомплекса в соответствии с современными требованиям информационного обеспечения управления.

Для достижения цели исследования автором решались следующие узловые задачи:

1) определение приоритетных направлений и разработка концепций развития бухгалтерского учёта финансовых результатов в сельскохозяйственных организациях;

2) критическое освещение теоретических; аспектов интеграции в агропромышленном комплексе, исследование и определение наиболее эффективных механизмов взаимоотношений между участниками интеграции, сравнительный анализ классификаций интеграционных процессов;

3) изучение действующей методической базы отражения финансовых результатов на счетах бухгалтерского учёта и разработка предложений по совершенствованию методики отражения в учёте финансовых результатов с учётом особенностей сельского хозяйства;

4) обоснование необходимости совершенствования системы счетов бухгалтерского учета доходов и расходов в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности;

5) разработка и обоснование использования балансовых методов контроля финансовых результатов в системе управления сельскохозяйственной организацией;

6) обоснование рекомендаций по совершенствованию форм первичной документации и регистров аналитического и синтетического учёта затрат на, производство продукции молочного скотоводства;

7) разработка и обоснование для фермерских (крестьянских) хозяйств упрощённой формы и регистров бухгалтерского учёта;

8) анализ состояния сферы производства и переработки молока, анализ финансовых результатов от производства и переработки молока, выявление на этой основе резервов роста эффективности молочного подкомплекса;

9) разработка действенного механизма взаимовыгодного распределения конечных финансовых результатов между участниками интеграции сфер производства и переработки молока;

10) расчёт обоснованной базы учёта и контроля распределения финансовых результатов от производства и переработки молока.

Предмет и объект исследования. Предметом является система учёта и анализа финансовых результатов в условиях аграрной реформы и перехода российских стандартов бухгалтерского учёта на международные стандарты финансовой отчётности, а также производственные и экономические отношения в системе интеграции сфер производства и переработки молока.

Объектом исследования являются сельскохозяйственные предприятия, занимающиеся молочным скотоводством, и молокоперерабатывающие предприятия Республики Татарстан.

Методология и методика исследования. Теоретической и методологической основой исследования послужили труды отечественных и зарубежных учёных по проблемам бухгалтерского учёта финансовых результатов, российские и международные стандарты финансовой отчётности, инструкции и другие нормативные документы по бухгалтерскому учёту затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) 'в сельскохозяйственных организациях, теоретические положения по интеграции в агропромышленном комплексе, статистике и анализу. Исследование проводилось общераспространенными приемами: сравнение в динамике и пространстве, научная абстракция, анализ и синтез, моделирование вариантов интеграционных отношений, вариантов формирования финансовых результатов в учете с применением бухгалтерских счетов, конструирование возможностей осуществления предлагаемых идей с помощью таблиц и т. д. Методы исследования, применявшиеся в процессе исследования: абстрактно-логический, экономико-статистический, экономико-математический, балансовый, монографический.

Научная новизна результатов исследования заключается в теоретическом обосновании и решении комплекса вопросов по стандартизации учёта фи-, нансовых результатов и разработки эффективных механизмов интеграции в молочном подкомплексе.

Научная новизна заключается в следующем:

1. На основе исследования приоритетных направлений развития бухгалтерского учёта в соответствии с международными стандартами финансовой отчётности разработана концепция учёта финансовых результатов в сельскохо зяйственных организациях в условиях интеграции.

2. Критически освещены теоретические аспекты интеграции в агропромышленном комплексе и определены наиболее эффективные механизмы взаимоотношений между участниками интеграции.

Уточнены классификации интеграционных процессов в соответствии с современными тенденциями развития АПК.

3. Обоснованы методические подходы к учету финансовых результатов в сельском хозяйстве, позволяющие более точно определять финансовые результаты и приближающие методику их учета к международным стандартам финансовой отчетности.

4. Доказана необходимость совершенствования системы счетов бухгалтерского учета доходов и расходов в соответствии с международными стандартами финансовой отчётности.

Предложено в номенклатуре системы счетов выделить:

- для учета фактов об инфляционных, безвозмездно полученных, дотационных доходах и расходах до их юридической реализации счёт 92 «Потенций альные доходы и расходы»;

- для контроля, анализа и управления чрезвычайными ситуациями счёт 93 «Чрезвычайные доходы и расходы».

5. Разработаны и обоснованы балансовые методы установления достоверности сумм финансового результата организаций на начальном этапе контроля.

6. Разработаны и обоснованы рекомендации по совершенствованию форм первичной документации и регистров аналитического учёта затрат на произ водстве продукции молочного скотоводства с целью получения полной, объективной и оперативной информации на всех этапах технологического процесса.

7. Предложено для фермерских (крестьянских) хозяйств вести учёт по специально разработанным упрощенным формам и регистрам бухгалтерского учета, позволяющие определить прибыль (убыток) в конце года без определения себестоимости, составить баланс, отчет о прибылях и-, убытках, отчет о движении денежных средств.

8. Определены нормативные значения факторов и на этой основе выявлены резервы и намечены пути повышения эффективности молочного скотоводства сельскохозяйственных организаций в условиях интеграции молочного подкомплекса.

9. Разработан действенный механизм взаимовыгодного распределения финансовых результатов между участниками интеграции сфер производства к переработки молока.

10. Предложена обоснованная база учёта и контроля распределения финансовых результатов от производства и переработки молока.

Теоретическая значимость результатов исследования состоит в разработке концепции учёта финансовых результатов сельскохозяйственных организаций в условиях интеграции молочного подкомплекса и уточнении классификаций интеграционных процессов.

Практическая значимость результатов исследования заключается в выработке рекомендаций по совершенствованию действующей нормативной базы и практики учёта финансовых результатов, которые могут найти отражение р. Плане счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности агропромышленных организаций и методических рекомендациях по бухгалтерскому учёту доходов, расходов и финансовых результатов сельскохозяйственных организаций.

Разработанные в процессе исследования практические рекомендации могут быть использованы сельскохозяйственными организациями при формировании учётной политики в процессе совершения хозяйственных операций на' счетах бухгалтерского учёта, а также при раскрытии информации в бухгалтерской отчётности.

Апробация результатов исследования прошла в 1998-2004 годах на научных конференциях Казанской государственной сельскохозяйственной академии (КГСХА), республиканской научно-производственной конференции в Казанской государственной академии ветеринарной медицины (КГАВМ), на межвузовской научно-практической конференции в Казанском институте (филиал) Московского государственного университета коммерции (КИМГУК), на научной конференции в Академии наук Республики Татарстан, основные положения по теме исследования были напечатаны в журнале «Современные аспекты экономики».

Результаты исследования получили широкое применение в учебном процессе высших учебных заведений (Казанской ГСХА и Казанской ГАВМ), были, внедрены в крестьянском (фермерском) хозяйстве «Марс» Буинского района Республики Татарстан, в ОАО АПК «КВ Центральное Заволжье» и ОАО АПК «КВ Южное Заволжье» Зеленодольского района Республики Татарстан и приняты министерством сельского хозяйства Республики Татарстан для внедрения в сельскохозяйственных организациях.

1\*1

11

## Заключение диссертации по теме "Бухгалтерский учет, статистика", Залалтдинов, Марат Миннуллович

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

1. 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 совер^ шенно иной характеристикой соответствующего экономического явления.

В этом заложена проблема использования соответствующих терминов для характеристики того или иного явления в экономической науке вообще и бухгалтерском учёте в частности. И поэтому, на наш взгляд, дискуссия по поводу определения истинной сущности дохода, равной для экономистов и бухгалтеров, надумана. Для экономистов и бухгалтеров равной является только семантика слова «доход», всё остальное нет. Решением этой проблемы будут оговорки на принадлежность темы дискуссий к бухгалтерскому учёту в частности или к экономике вообще.

Прибыль (и убыток как противоположная вероятность исхода финансово-хозяйственной деятельности организаций) представляет собой финансовый результат. Также к финансовому результату относят доходы и расходы. На практике могут возникнуть противоречия между субъектами хозяйствования или бизнеса с 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 необходимо уточнить характеристику 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». По нашему мнению 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.

При определении финансовых результатов сложным остаётся проблема распределения конечного финансового результата в системе интеграционных отношений между сельскохозяйственными товаропроизводителями и перерабатывающими предприятиями.

По существу, проблема экономических отношений в агропромышленных формированиях сводится к определению вклада сельскохозяйственных товаропроизводителей (поставщиков сырья) в конечный результат, под которым понимается выручка от реализации продукции перерабатывающего предприятия в оптовых или отпускных ценах.

Решение проблемы экономических взаимоотношений между участниками интеграции лежит на пути разработки и применения нормативных затрат, цен и рентабельности, а также способа распределения финансовых результатов от реализации переработанной продукции конечному потребителю.

2. Интеграция возникает и развивается в необходимых и достаточных условиях. Необходимые условия стимулируют и создают основу интеграции — они являются предпосылками интеграции. Необходимые и в то же время достаточные условия превращаются в причины, факторы интеграции. В рамках необходимых условий можно рассматривать прямые и косвенные предпосылки интеграции. К прямым предпосылкам относятся: специализация, кооперация, концентрация и сезонность сельскохозяйственного труда. К косвенным предпосылкам относятся: научно-техническая революция и научно-технический прот гресс, индустриализация, развитие форм собственности.

Предпосылки интеграции - специализация, кооперация, концентрация и сезонность сельскохозяйственного труда - не существуют изолированно, накапливаясь и достигая определённого уровня, они перерастают в факторы интеграции. В качестве факторов - необходимых и достаточных условий - интеграции выступают факторы организации производства: природные, материальные ресурсы, трудовые ресурсы и организационно-экономические факторы. То есть процессы углубления и усиления специализации, кооперации, концентрации и сезонности сельскохозяйственного труда выступают предпосылками интеграции, а достигнутые их уровни - факторами интеграции.

Наличие предпосылок и факторов само по себе не запускает процесс интеграции. Для этого нужна объективная необходимость, цель интеграции. Целью интеграции является решение проблемы обострения продовольственной обеспеченности страны.

Ведомая объективной необходимостью и целями, интеграция реализуется посредством определённого механизма. Связи между интегрирующимися субъектами общественного производства являются механизмом интеграции. Они имеют производственный, экономический и социальный характер, в чём отражается сущность процесса интеграции.

Интеграция развивается или минимум между двумя предприятиями, или внутри отдельного предприятия. Эти два признака путей интеграции являются характерными и позволяют описать всё множество вариантов интеграции.

Различают обратную и вперёд идущую вертикальные интеграции. Обратная вертикальная интеграция направлена на рост фирмы за счет приобретения либо же усиления контроля над поставщиками. Вперед идущая вертикальная интеграции выражается в росте фирмы за счет приобретения либо же усиления контроля над структурами, находящимися между фирмой и конечным потребителем, а именно системами распределения и продажи. Представленный вопрос о направления интеграции тесно связан с понятием «интегратор». В зависимости от того, кто является интегратором, и будет определяться направления интеграции. Интегратором называют одного из субъектов отношений, который выступает инициатором интеграции, ведущей стороной.

Ведущей стороной интеграции является та, у которой сконцентрированы ресурсы. В связи с этим можно сказать, что главным фактором, определяющим ведущую сторону интеграции, является наличие необходимого количества ресурсов, главные из которых - материальные. Обладая необходимым количеством капитала, интегратор организует новое или развивает имеющееся производственное образование, цели которого в большей степени подчинены интересам интегратора. Механизм реализации интересов ведущей стороны интеграции осуществляется через сосредоточение управления в руках интегратора.

Интеграция может осуществляться также на партнёрских принципах, где управление интегрирующейся структурой её членами осуществляется на равных правах, а созданные стоимости распределяются в соответствии с вкладом каждого члена. Здесь функции интегратора распределены между членами интегрированного образования на паритетных началах, согласно их компетенции и вкладу в общее дело. Наличие в интегрированном образовании только одной ведущей стороны или равноправное участие его членов в управлении и распределении созданных стоимостей являются крайними точками. Между ними расположено все остальное многообразие организации интеграционных структур. Это многообразие находит отражение в формах интеграции.

Формы интеграции затрагивают правовой и отраслевой аспекты. Эти стороны форм интеграции необходимо рассматривать не изолированно, так как это не даёт глубоких представлений о реальных процессах внутри того или иного формирования. Отраслевая сторона указывает на производственные связи, а гражданско-правовая — на юридические и социально-экономические связи и отношения. Поэтому необходимо при исследовании той или иной формы интеграции рассматривать совместно гражданско-правовую (правовой подход) и организационно-экономическую (отраслевой подход) стороны. Гражданско-правовая сторона отражает юридическое оформление интегрированного образования, например, общество с ограниченной ответственностью, акционерное общество, холдинг, договорная форма и т.д. Организационно-экономическая сторона отражает количество и соотношение отраслей и предприятий той или иной отрасли в интегрированном образовании. К этой части формы интеграции относятся агропромышленные предприятия, комбинаты и объединения.

3. Перевод отечественного учёта на международные стандарты финансовой отчётности требует наличия соответствия между отечественной практикой бухгалтерского учёта и МСФО. Поэтому для определения финансовых результатов в сельском хозяйстве необходимо совершенствование как стандартов финансового учета, так и управленческого учета.

При этом цель одна — чтобы конечные финансовые результаты, чистая прибыль (убыток) организации, равнялись сумме, определяемой по международным стандартам.

В финансовом учете, прежде всего, надо совершенствовать учет расходов сельскохозяйственных предприятий, используемых при определении прибыли по МСФО. Известно, что финансовый учет представляет собой учет по предприятию в целом. В связи с этим надо совершенствовать учет расходов предприятия по элементам.

В настоящее время в соответствии с Налоговым кодексом, а также с Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, утвержденными Министерством сельского хозяйства РФ № 792 от 06.07.2003 года, затраты, образующие себестоимость продукции (работ, услуг) сельскохозяйственных предприятий, группируются в соответствии с их экономическими содержанием по следующим элементам: материальные затраты; затраты на оплату труда; отчисления на социальные нужды; амортизация основных фондов; прочие затраты.

Однако мы хотели бы сделать несколько замечаний по поводу этих Положений и Рекомендаций.

1. Действительно, в соответствии с указанными документами все эти элементы входят в себестоимость продукции (работ, услуг) и являются затратами предприятия, а не его расходами.

2. Элементы затрат — это затраты предприятия, содержащие один вид. Однако из перечисленных элементов однородными являются только три (опла та труда, отчисления на социальные нужды, содержание основных средств). Почему, например, оплата услуг сторонних организаций включается в состав материальных затрат.

3. Расчленение элемента «Прочие расходы» на несколько элементов разрешается и вполне правомерно. Предприятия, следовательно, самостоятельно могут увеличить состав (перечень) элементов затрат. Но при этом они должны быть однородными. Поэтому выделение затрат, связанных со сбытом (реализацией) продукции, в самостоятельный элемент, как сказано в Методических рекомендациях, не правомерно, так как они представляют коммерческие расходы (расходы по продаже), сами состоящие из разных элементов.

4. Рекомендации четко не разграничивают понятия «элементы» и «статьи» затрат. Не подчеркивают, что по элементам затраты можно учитывать только в целом по предприятию. «Элементы» — это составные части издержек производства предприятия, а не себестоимости конкретного вида продукции (работ, услуг). По элементам можно калькулировать себестоимость продукции только на небольшом предприятии, когда выпускается один вид продукции и затраты учитываются в целом по предприятию.

5. Элементы затрат по предприятию за отчетный период (в сельском хозяйстве за год) не должны включать повторный счет. Это, прежде всего, касается элемента «Материальные затраты». Например, включение стоимости кормов собственного производства текущего года, использованных в животноводстве, в состав элемента «материальные затраты» по предприятию искусственно увеличивает затраты. Следовательно, затраты по элементам за год по сумме всегда будут меньше затрат, учтенных по статьям в целом по предприятию.

6. В Налоговом кодексе даётся несколько некорректная трактовка материальных затрат на производство. Происходит отождествление затрат и расходов, например: «К материальным расходам, в частности, относятся следующие затраты Здесь было бы правильнее говорить «К материальным расходам относятся следующие виды расходов». Кроме этого следует различать расходы, связанные с приобретением материалов, которые сами являются составным элементов себестоимости материалов, и непосредственно расходы материалов, которые формируют себестоимость вновь создаваемого продукта, являясь статьёй затрат. Поэтому можно выделить в составе статьи расходов материалов отдельно пункт «затраты материалов» и отдельно пункт «коммерческие расходы» связанные с приобретением материалов. В первом пункте будут отражаться затраты материалов по фактическим ценам, если материалы покупные, или по себестоимости, если материалы собственного производства, а во втором пункте затраты, связанные с приобретением материалов. Такой подход повысит аналитичность данных и даст возможность в истинном смысле использовать способы учёта материалов (ФИФО, ЛИФО, по средней цене и пр.)

Из этих замечаний следует, что учет затрат по элементам является частью финансового учета. Однако учет по этим элементам производственных затрат не обеспечивает получение финансовых результатов в соответствии с международными стандартами.

В МСФО речь идет не о затратах организации, а о расходах за отчетный период. По МСФО расходы периода сопоставляют с доходами периода и определяют чистый результат. Следовательно, чтобы наши показатели соответствовали международным стандартам, надо в соответствии с требованиями МСФО элементы затрат превратить в элементы расходов.

4. Международные стандарты финансовой отчётности предусматривают применение для каждого вида доходов и расходов отдельного счёта. Доходы и расходы могут представляться в отчете о прибылях и убытках разными способами, чтобы обеспечить информацией, необходимой для принятия экономических решений. Поэтому необходимо расширить классификацию доходов и расходов в ПБУ 9/99, ПБУ 10/99 и для учета фактов о них в номенклатуре системы счетов выделить новые балансовые счета.

Так, для учета потенциальных доходов и расходов предлагаем счет 92 «Потенциальные доходы и расходы» для учета фактов об инфляционных, безвозмездно полученных, компенсационных (дотационных)доходах и расходах до их юридической реализации. Первые в настоящее время, например, при оценке основных средств, получении безвозмездно ценностей необоснованно учитываются, соответственно, как добавочный капитал и как доходы будущих периодов. Вторые (доходы) - как целевое финансирование. Но компенсационные доходы — это не субсидии, субвенции или бюджетные кредиты, а часть стоимости сельскохозяйственной продукции, которую организации получают или должны получать от государства из-за созданного диспаритета цен на рынке.

Концепция определения финансовых результатов разными способами и достоверность их определения предопределяет необходимость раздельного учета формирования информации о фактах чрезвычайных доходов и расходов. Чрезвычайные события и обстоятельства за последние годы возникают очень часто, особенно в сельском хозяйстве (стихийные бедствия — наводнения, засухи, пожары, аварии и т.п.). Поэтому учитывать доходы и расходы от чрезвычайных обстоятельств непосредственно на счете 99 «Прибыли и убытки» является не рациональным. Информация об этих доходах и расходах, в зависимости от времени наступления чрезвычайных обстоятельств, должна формироваться раздельно в течение отчетного периода для их контроля, анализа и управления чрезвычайными ситуациями. Поэтому предлагаем информацию о чрезвычайных доходах и расходах предварительно учитывать на счете 93 и назвать этот счет «Чрезвычайные доходы и расходы».

5. Новые подходы бухгалтерского учёта и новые формы отчётности финансовых результатов требуют новых методов контроля достоверности показателей и законности финансово-хозяйственной деятельности организаций для удовлетворения информационных интересов внешних и внутренних пользователей.

Так, при проверке достоверности конечного финансового результата (прибыли или убытка) контролёр должен установить соответствие данных отчета о прибылях и убытках (форма №2) записями Главной книге, журналеордере № 15-АПК, ведомости №76-АПК и др. Для установления достоверности арифметической суммы финансового результата организации на начальном этапе контроля представляется целесообразным использовать балансовые методы контроля.

Первый метод: П(у) = Ак - Ан ± ИС ± ИК, где П(у) - прибыль (убыток) отчетного периода, руб.; Ак, Ан - итоги актива баланса на конец и начало отчетного периода, руб.; ИС — сумма изменений статей пассива баланса, представляющих собой собственные источники, руб.; ИК — сумма изменений статей пассива баланса, представляющих собой кредиторскую задолженность, руб. Второй метод: П(у) = Дд-Др-Апзк, где Дц - денежные поступления (при бартерных сделках - стоимость полученных товаров, сумма взаимозачета или передачи (реализации) полученного векселя в счет задолженности) в отчетном периоде, руб.; Др — денежные (прочие) расходы, себестоимость реализованной продукции (при бартерных сделках -себестоимость выданных товаров) в отчетном периоде, руб; Апзк - полученные суммы авансов, займов и кредитов в отчётном периоде, руб.

Приведенная вторая методика может быть использована тогда, когда в проверяемой организации доходы с целью налогообложения признаются по кассовому методу. Источниками данных для расчета финансового результата по указанной методике являются журналы-ордера №1-АПК, 2-АПК, 3-АПК, 4-АПК,6-АПК, 10-АПК, 11-АПК, Главная книга, отчет о движении денежных средств (форма №4) и др. Третий метод: П(у) = Дд-Др-Апзк + Дз, где Дз — дебиторскаязадолженность покупателей, заказчиков, других дебиторов за отгруженную продукцию (работы, услуги), иное имущество, по прочим доходам в отчетном периоде, руб.

Третья методика может быть использована, когда в проверяемой организации доходы и расходы с целью налогообложения определяют по методу начисления. При использовании методов 2 и 3 для проверки конечного финансового результата суммы необходимо корректировать с учетом налогов от выручки, за исключением налога на прибыль.

Четвёртый метод:

П(у) = Д3±А, где Д - доходы (кредитовый оборот), руб.; 3 - затраты (дебетовый оборот), руб.; А — изменение остатка активов (незавершенного производства, производственных запасов, основных средств, капитальных вложений и др.).

Четвёртая методика используется в организациях, ведущих бухгалтерский учёт по простой системе (по принципу доходы-расходы).

6. В первичных документах, применяемых для отражения операций по поступлению, оприходованию продукции, необходимо отражать не только их количество, но и качество. Первичным документом по учету молока является «Журнал учета надоя молока» (ф. 176-АПК), в котором должны после каждой дойки проставлять данные о количестве полученного молока и проценте жира. На практике процент содержания жира определяют не систематически, а только при проведении контрольных доек, в процессе которых и определяют процент содержания жира. Отсутствие возможностей осуществления контроля качества молока ведет к разным нарушениям и злоупотреблениям, к ухудшению качества продукции животноводства.

При продаже молока в качестве сопроводительного документа применяется «Товарно-транспортная накладная (сырье)» (ф. 192-АПК), в которой предусмотрено отражение таких показателей качества, как кислотность, температура, группа по степени кислотности, класс по бактериальной обсемененности, плотность, сорт, процент жира. Требование соблюдается только в отношении указания процента жира, а остальные показатели отражаются в «Приемной квитанции назакупку молока и молочных продуктов у колхозов, совхозов» при приемке молока молочным заводом на пути движения от поступления до продажи. Учет указанных показателей должен найти также отражение их в накладных хозяйств на основании лабораторных исследований.

Производственный отчет послужит главным учетным регистром для осуществления записей в журнал-ордер №10-АПК. В журнале-ордере №10-АПК по аналогии с отчетом также следует размещать счета по постоянным и переменным затратам с указанием итогов по ним. Следовательно, систематизация записей в журнале-ордере №10-АПК позволяет повысить оперативность получения данных и их информативность.

Значение и роль разработок в области первичного учета в настоящее время довольно велико. Первичный документ - это первичный носитель исходной информации, и он должен соответствовать требованиям не только ручного, но и автоматизированного ведения учета. На наш взгляд, предлагаемые нами к применению формы первичной документации соответствуют этим требованиям. Применение разработанных нами форм первичной документации на практике усилит информационную и контрольную функции учета, что будет способствовать более эффективному управлению молочным скотоводством.

Для учета труда и его оплаты Методическими рекомендациями по ведению первичных документов в сельском хозяйстве предусмотрена ф.135-АПК «Расчет начисления оплаты труда работникам животноводства». Указанная форма не является свидетельством реального трудового участия работника животноводства в процессе производства и не может быть доказательством обоснованности начисления оплаты труда. Поэтому здесь также следует ввести учетный лист труда и выполненных работ (индивидуальный). Оплата труда за выполненный объем работ должна проводиться в разрезе основной и дополнительной оплаты за качество или удержания за допущенный брак. Такое построение данного документа, по нашему мнению, обеспечит лучшую наглядность, сопоставимость и доказательность информации. Разработанный нами/ документ по существу представляет собой лицевой счет работника, рассчитан на учет выполняемых работ одним работником в течение длительного времени - до 1 месяца. Применение многодневных, многострочных первичных документов способствует сокращению объема первичной документации, что делает работу учетчиков и бухгалтеров наиболее рациональной.

Поскольку пастбищные корма в годовом рационе в целом занимают до 20%, а в летний период являются основным кормом и составляют до 90% рациона молочного стада, то своевременный и правильный учет этих кормов с учетом их качества имеет огромное значение. В связи с этим предлагаем применять «Акт расхода пастбищных кормов», где приводится информация о расходовании кормов на соответствующие учетные группы животных, код синтетического и аналитического учетов. Использование кормов приводится в зеленой массе на 1 голову и всего. Затем приводятся показатели, характеризующие содержание обменной или валовой энергии в МДж, классность кормов, цена за 1 ц, сумма. Данный акт оформляется одновременно с «Актом прихода пастбищных кормов». Приведение в первичных документах и регистрах бухгалтерского учета показателей качества, классности кормов будет способствовать повышению эффективности использования кормов, а также обеспечит возможность исчисления себестоимости продукции

7. Нарастающее количество фермерских хозяйств и объемов производства ими молока требует, чтобы для фермерских хозяйств и других малых предприятий в сельском хозяйстве были разработаны свои формы бухгалтерского учета, устанавливающие порядок определения финансовых результатов с учетом особенностей сельскохозяйственного производства.

Все фермерские хозяйства, зарегистрированные в качестве юридического лица, с момента организации должны начать учет с составления начального баланса по сокращенному Плану счетов, включающему следующие главные счета: 01 «Основные средства», 02 «Амортизация основных средств», 08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 20 «Основное производство», 43 «Готовая продукция», 50 «Касса», 51 «Расчетный счет», 66 «Расчеты по кредитам и займам», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 70 «Расчеты с персоналом», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 80 «Уставный капитал», 83 «Добавочный капитал», 90 «Продажи», 99 «Прибыли и убытки».

Мы рекомендуем свою форму Книги учета доходов и расходов для фермеров. В этой книге используются четыре счета, из которых основным является «Определение доходов». По дебету его отражаются фактические денежные расходы фермера в корреспонденции со счетами «Расчеты с дебиторами и кредиторами» или «Денежные средства». Внутренними записями отражаются операции по начислению износа и использованию продукции на личное потребление в качестве оплаты труда. По кредиту его отражается поступление денежных средств в корреспонденции с теми же счетами. На нем не отражаются операции, затрагивающие внутренний оборот и взаимосвязанные денежные средства и счета расчетов.

8. В Республике Татарстан проводится большая работа по «голштиниза-ции» молочных пород с целью увеличения продуктивности коров. До 1998 года голштинов «примешивали» к чёрнопёстрой породе и на этой основе были получены хорошие результаты - молочная продуктивность помесей достигала 4500 кг молока в год и более. Очевидно, что работа селекционеров в области повышения молочной продуктивности коров в республике должна вестись в направлении голштинизации чёрнопёстрой породы коров.

На финансовый результат большое влияние оказывает форма собственности сельхозпроизводителя молока. В целом наилучший уровень рентабельности производства молока наблюдается в хозяйствах, в которых работник одно\* временно является собственником предприятия. К таким хозяйствам относятся коллективные (кооперативные) предприятия и хозяйства с формой собственности товарищества на вере.

Оптимальный уровень специализации на производстве молока должен быть выше 63,8% в общем объёме реализованной продукции: при удельном весе реализации молока в общей товарной продукции до 63,8% по всем годам происходит снижение уровня убыточности производства молока, после 63,8 % молочное скотоводство становится рентабельным.

Максимальная эффективность производства молока может быть достигнута только при уровне товарности свыше 81,8%. Для достижения рентабельного производства молока можно рекомендовать сельскохозяйственным предприятиям, занимающимся молочным скотоводством, стремиться к достижению уровня концентрации поголовья молочного стада свыше 300 голов в расчёте на 1 сельхозпредприятие. Оптимальным является плотность поголовья коров е расчёте на 100 га сельхозугодий в двух пределах: от 7,58 до 9,95 голов и от 9,95 до 12,32 голов. Именно к таким показателям плотности поголовья коров должны стремиться сельхозпроизводители молока для повышения уровня рентабельности его производства.

Начиная с 1999 года в хозяйствах с уровнем затрат на содержание 1 коровы не более 4700 рублей в год производство молока становится рентабельным. Из этого вытекает, что хозяйства должны стремиться к уровню затрат на содержание одной головы молочного стада не более 4700 рублей в год, который обеспечит рентабельное ведение молочного скотоводства.

С 1999 года при среднегодовом удое от 1 коровы в 4000 кг молока и выше, в хозяйствах молочное скотоводство становилось рентабельным. Среднегодовой надой молока в 4000 кг от одной коровы является своеобразным нормативом, к которому должны стремится все хозяйства, занимающиеся молочным скотоводством.

9. Действенный механизм взаимовыгодного распределения финансовых результатов между участниками интеграции сфер производства и переработки молока реализуется на основе норматива закупочной цены 1 ц молока.

Нормативная закупочная цена 1 ц молока рассчитывается по уравнению регрессии полной себестоимости 1 ц молока.

На основе рассчитанных нормативов полной себестоимости 1 ц молока конкретного предприятия появляется возможность задавать цену молока исходя из нормативной рентабельности: имеются нормативная себестоимость и нормативная рентабельность, из которых выводится нормативная цена 1 ц молока. В эту нормативную цену закладывается объективная возможность для конкретного производителя молока вести производство молока рентабельно.

Так как основным интегратором в Республике Татарстан, по причине более устойчивого экономического положения является сфера переработки молока, то обязанность по расчёту этого норматива должна быть возложена именно на эту сферу.

Избирая путь вверения всех процедур определения ценовых условий закупок молока интегратору, следует учитывать, что интеграция имеет различные формы. В случае, если форма интеграции представляет собой отношения юридически независимых сторон, нормативная цена будет носить больше рекомендательный характер и её установление, при заключении договоров на поставку молока, будет служить лишь ориентиром для конечного установления закупочной цены.

Если форма интеграции представляет собой отношения юридически связанных сторон, где одна является головной, а другая подчинённой (в отличие от партнёрских отношений, когда стороны равны в правах), то нормативная закупочная цена на молоко может спускаться жёстко.

При информировании участника интеграции о размере нормативной цены важна разъяснительная работа: о сложности проведённых расчётов, об объективности подхода к расчёту и о том, что основание (уравнение регрессии) для всех производителей молока (или переработчиков) применяется одно и то же. Такая информационная работа покажет равенство предоставляемых условий производителям и переработчикам молока и их объективность, что в итоге не будет служить фактором снижения мотивации к эффективному труду, а наоборот будет его мотивировать с ещё большей силой.

Интегратор все расходы по расчёту нормативной закупочной цены на молоко должен взять на себя.

Нормативная рентабельность должна носить дифференцированный характер в зависимости от качества поставляемого молока.

Уровень рентабельности для юридически связанных сторон определяется экспертным путём. Интегратор должен в этом случае позаботиться о сохранении и развитии сырьевой базы путём установления обоснованной нормативной рентабельности для сферы производства молока.

Для формы интеграции, основанной на партнёрских принципах, без жёсткого юридического подчинения одной сферы другой, уровень нормативной рентабельности должен равняться половине рентабельности, которую имеет переработчик молока по данным текущего бухгалтерского учёта, например, на конец каждого квартала.

Процедуры расчёта уравнения регрессии общеизвестны и широко освещены в соответствующей литературе. Также имеется ряд программ для персо\* нальных ЭВМ, с помощью которых это уравнение легко получить, например, EXCEL, STATISTIC А разных версий и др.

10. Представленный нормативный подход распределения финансовых результатов может иметь значение на ином, более высоком уровне, если данные коэффициентов уравнения регрессии нормативной полной себестоимости производства молока будут публиковаться в официальных методических рекомендациях. В этом случае в руки бухгалтеров попадает мощный инструмент учёта и контроля затрат на предприятии. Имея объективную оценку полной себестоимости молока, счётные работники могут фиксировать отклонения фактических показателей от норматива и оперативно представлять информацию для принятия соответствующих управленческих решений.

## Список литературы диссертационного исследования кандидат экономических наук Залалтдинов, Марат Миннуллович, 2004 год

1. О государственном регулировании агропромышленного производства: Федеральный закон Российской Федерации от 14 июля 1997 года № 100— ФЗ//Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. -1997. №10. — С.32-36.

2. О сельскохозяйственной кооперации: Федеральный закон Российской Федерации от 8 декабря 1995 года № 193-Ф3//Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. 1996. — №3. — С. 19-27.

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

4. 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.)

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

6. Положение по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль" ПБУ 18/02 (утв. приказом Минфина РФ от 19 ноября 2002 г. N 114н)

7. 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.)

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

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

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

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

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

13. 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. N БГ-3-02/729)

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

15. Авдашева С.Б., Дементьев В.Е. Акционерные и неимущественные механизмы интеграции в Российских бизнес группах// Российский экономический журнал. 2000. -№1. - С. 13-27.

16. Агропромышленная интеграция. Опыт и проблемы: сб. науч. тр. АН СССР, ин—т соц. экон. пробл. развития аграр. — пром. комплекса.; Под ред. Т.А.Югай. Саратов: ИСЭПАПК. - 1988 - 130с.

17. Агропромышленная интеграция: Социальный аспекты/ В.Г.Виноградский, С.Е.Гришин, Г.И.Осадчий и др. Отв. ред. В.Б.Островский; АН СССР, Ин-т соц. экон. пробл. развития АПК. М.: Наука, 1987-140с.

18. Алампиев П.М., Богомолов О.Т., Ширяев Ю.С.Экономическая интеграция объективная потребность развития мирового социализма. М 1971

19. Алборов Р.А. Организация управленческого учета в сельском хозяйстве / Р.А.Алборов, Л.И.Хоружий, О.В.Шестакова Ижевск: Шел («Колос»), 1998.-1 Юс.

20. Алборов Р.А. Развитие учёта и контроля в трансформационной экономике скотоводства/Р.А.Алборов, Т.А.Ильина; ИжГСХА Ижевск: ИжГСХА, 2003.- 194с.

21. Алешин А. Кооперативные отношения в АПК//АПК: экономика, управление. 1998.-№8.-С.55-61.

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

23. Апальков И. Е., Смирнов Л.С.Экономика, организация и планирование сельскохозяйственного производства. 3-е изд., доп. и перераб. — М.: Колос, 1980. - 576 е., ил. - (Учебники и учеб. пособия для с. - х. техникумов).

24. Бабинцева Е. Сбытовая деятельность и диверсификация производства сельскохозяйственных предприятий//АПК: экономика, управление. 1997. -№8. - С.40-46.

25. Бабинцева Е., Давтян И.Агропромышленный конгломерат — перспективная форма интеграции//АПК: экономика, управление. 2000. - №12. — С.35-39.

26. Бакаев А.С. Нормативное обеспечение бухгалтерского учёта. Анализ комментарий. -М.: Международный центр финансово-экономического развития, 1996. 125с.

27. Башкиров С., Шепитько Р. Реализация экономических интересов сельхозтоваропроизводителей//АПК: экономика, управление. 2000. - №7. — С.46-50.

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

29. БеловН.Г. Совершенствовать учет в сельском хозяйстве/бухгалтерский учёт. — 1970. №9. - С.7-9.

30. Белоусенко Г. Ф., Корюнов С. Н. Экономические взаимоотношения при межхозяйственной кооперации и агропромышленной интеграции. — М.: Колос, 1982.-С.272.

31. Белый И.Н. Учет затрат калькулирование себестоимости продукции. -Минск: Ураджай, 1987. 143с.

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

33. Бухгалтерский учет: Учебник / П.С.Безруких, Н.П. Кондраков,

34. B.Ф.Палий и др.; Под ред. П.С.Безруких. М.: Бухгалтерский учет, 1994. -528с.

35. Вайнштейн С.Ю., Ильюшонок С.Е.Моделирование и оптимизация развития аграрно-промышленных образований. Новосибирск: Наука, 1985.1. C.246.

36. Валовой Д. В. Межколхозная и государственно-колхозная кооперация. М.: Колос, 1977 С.352.

37. Василенко М. П. Организационно-экономические основы агропромышленной интеграции на сельскохозяйственных предприятиях и в объединениях. -М.: ТСХА, 1981.

38. Виханский О.С.Стратегическое управление: Учебник. 2-е изд., перераб. и доп. - М.: Гардарики, 2000. - С.296.

39. Всероссийская научно-практическая конференция по проблемам кооперации и интеграции в агропромышленном комплексе//Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. 1997. - №12. - С.38-40.

40. Гайдуцкий П. И. Межотраслевые связи в агропромышленном комплексе. —К.: Выща шк. Головное изд-во, 1988. С.192.

41. Танеев М. Ф. Подсобные хозяйства Прикамья. Казань: Татарское кн. изд-во, 1988.-С.88.

42. Гетьман В.Г. Учет в управлении экономикой сельскохозяйственных предприятий (теория и практика): Дис. д-ра экон. наук. Донецк, 1991. 522с.

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

44. Глебов И. П. Эффективность развития интеграционных связей в молочном подкомплексе//Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. 1997. -№10. - С. 14-15.

45. Глебов И.П., Семенов Г.Ф.Перспективы развития перерабатывающей промышленности в саратовской области //Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. 1996. — №9. — С. 13—16.

46. Гойгел Г.Т. Межхозяйственные предприятия (порядок создания и деятельности). М.: Россельхозиздат, 1979. - С. 180.

47. Гойгел Г.Т., Панченко В. П. Эффективность межхозяйственной кооперации в скотоводстве. -М.: Колос, 1983. С.272.

48. Горбунов А.В., Сергеев В.Н., Каманина З.В. Комплексное развитие молочной промышленности в АПК. Учебное пособие для слушателей всесоюзной и республиканских высших школ управления АПК. ВВШУ АПК, 1989.

49. Гринман Г.И. Совершенствование бухгалтерского учёта в сельском хозяйстве. М.: Статистика, 1973. - 188с.

50. Губин Е.П. Аграрно-промышлешное кооперирование и управление производством. М., «Экономика», 1976. — С. 151.

51. Дворкин Б.З., Черняев А.А., Глебов И.П. Кооперация в АПК: уроки прошлого и проблемы ее возрождения//Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. 1997. -№11.- С.38-42.

52. Демина М.П. Развитие и планирование региональных агропромышленных комплексов. М.: Колос, 1981. - С.144.

53. ДжахангировА.Д., ДолгошейГ.А., МакеенкоМ.М., ОглоблинЕ.С., Теоретические основы межхозяйственной кооперации и агропромышленной интеграции. М.: Колос, 1982. - С.336.

54. ДобрынинВ.А.,ДунаевП.П.,БеляевА.В,ПетраневаГ.А, РосляковН.Ф. Экономика сельского хозяйства/В. А. Добрынин, П. П. Дунаев, А. В. Беляев идр.; Под ред. В. А. Добрынина. (Учебники и учеб. пособия для высш. е.- х. учеб. заведений). -М: Колос, 1978. - С.399.

55. Долматов Э. В., Родионова О. А., Юрков Е. П. Определение ценовых соотношений для регулирования товарообмена в интеграционном форми-ровании//Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. 1997. — №7. — С.23-27.

56. Емельянов А. М. Экономика сельского хозяйства: Учебник для студентов экон. спец. вузов и университетов. М.; Экономика, 1982. - С.560.

57. Завадский И.С.Управление сельскохозяйственным производством К.: Вища школа. Головное изд-во, 1984. С.312.

58. Задоя А.А., Петруня Ю.Е.Основы экономической теории: Учебное пособие. М.: Рыбари. - 2000. - 479с.

59. Залалтдинов М. М. Анализ факторов рентабельности производства молока в Республике Татарстан//Современные аспекты экономики. 2003. -№ 836. —С.192-196.

60. Залалтдинов М. М. Методика установления цен при интеграции в АПК/Актуальные проблемы животноводства и ветеринарии// Материалы республиканской научно-производственной конференции. Казань, 1999.-С. 184185.

61. Залалтдинов М.М.«Противоречия интеграции»/ Актуальные проблемы развития АПК Республики Татарстан на современном этапе//Материалы научной конференции молодых учёных КГСХА. Казань: КГСХА. 2001. — С.90-92.

62. ЗахаровВ.П. Эффективность сельскохозяйственного производства: факторы, резервы и пути повышения. Казань: Казанский СХИ, 1994. - С.296.

63. Злобин Е.Ф.Ценовые аспекты демонополизации предприятий АПК //Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. 1996., - №7. -С. 13-16.

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

65. Индукаев В.П. Организация оперативного учета и контроля издержек производства. М.: «Финансы и статистика», 1986. - 144с.

66. Казак А. Ю. Повышение эффективности аграрных цехов. Л.: Лениздат, 1989.- С. 125.

67. Калиниченко Ю. И., Чичин Д. Я. Интеграция сельскохозяйственного и промышленного производства (экономические предпосылки и эффективность). М.: Экономика, 1975. - С. 103.

68. Карпов К. Д. Агропромышленная интеграция. — М.: Россельхозиз-дат, 1978.-С.63.

69. Катков Н.С., Моисеев А. Г., Набиуллин Г. М. Пригородное сельское хозяйство Татарии. Казань: Татарское кн. изд-во, 1982. - С. 104.

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

71. Клименко Ю. И. Опыт преобразования сельского хозяйства Германии/Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. -1996. №2. - С.42-43.

72. Клычова Г.С. Стандартизация бухгалтерского учёта в сельском хозяйстве. Казань: Издательство Казан.госуд. ун-та, 2001. - 360с.

73. Ковалев А. П., Пахомов А. П., Пахомова Л. Д. Эквивалентность обмена продукцией между сельскохозяйственными и перерабатывающими пред-приятиямиЮкономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. 1997. -№12. - С.9-12.

74. Коваленко Н.Я.Экономика сельского хозяйства. С основами аграрных рынков. Курс лекций. — М.: Ассоциация авторов и издателей. ТАНДЕМ: Издательство ЭКМОС, 1999. - С.448.

75. Козырь М. И. Сельскохозяйственная кооперация: обновление правовой основы организации и деятельности//Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. — 1996. №3. - С.38-42.

76. Кондраков Н.П.Бухгалтерский учёт: Учеб. Пособие 2-е изд., пере-раб. и доп.-М.: ИНФРА-М, -1998

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

78. Кондратьев Н.Д.Аграрный вопрос: о земле и земельных порядках. — М.: Книгоиздат. «Универсальная библиотека» / Лига агарных реформ. Серия, №4/ 1917.

79. Концентрация и кооперирование сельскохозяйственного производства.// Под ред. Л. М. Зальцмана, С.И.Половенко. — М.: Колос, 1980. — С.334.

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

81. Кормаков Л. Ф. Инвестиции в АПК: направления, приоритеты, оценка эффективности //Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. 1996. - №3. - С.8-12.

82. Крысенко Т.Н.Новые формы бухгалтерской отчетно-сти//Налоговый вестник. 2003. — №11.

83. Курносов А., Демченко А. Межхозяйственная кооперация в живот-ново детве//АПК: экономика, управление. 1997. - №8. - С.50-54.

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

85. Кучу ков Р. Ценообразование в АПК стран с развитой рыночной экономикой//АПК: экономика, управление. 1997. - №7. - С.50-56.

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

87. Ларионов А. Д. Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости сельскохозяйственной продукции: Дис. д-ра экон. наук / АФЭИ. Л., 1980. -386с.

88. Ларионов А.Д., Нечитайло А.И.Бухгалтерский и налоговый учет финансовых результатов. СПб.: Издательство «Юридический центр Пресс», 2002.-318с.

89. Левин А.Б. Основы животноводства и кормопроизводства. М.: Аг-ро-промиздат, 1987.-189с.

90. Ленин В. И. //Поли. собр. соч. 5-е изд. - Т. 27. - С. 312.

91. Лисович Г.М. Бухгалтерский управленческий учет в сельском хозяйстве и на перерабатывающих предприятиях АПК / Г.М.Лисович, И.Ю.Тка-ченко. Ростов н/Д.: Издательский центр «Март», 2000 - 354с.

92. Лубков А.Н.Развитие интеграционных процессов в АПЮУЭкономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. — 2000. №4. - С.24-25.

93. Лубков А.Н.Развитие интеграционных процессов в АПК//Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. -2000. №5. - С.44-45.

94. Майн Р., Майер Э. Контроллинг для начинающих: Пер. с нем.—М.: Финансы и статистика, 1992.

95. Макеенко М. М., Негру-Водэ А.С., Седых Ю. В. Экономика межхозяйственных и агропромышленных предприятий и объединений.// Под ред. Ю. В. Седых. М.: «Колос», 1977. - С.448.

96. Маркин С.Корпорация эффективная форма агропромышленной кооперации и интеграции//АПК: экономика, управление. - 1997. - №3. - С.26-30.

97. Маркс К. Заработная плата, цена и прибыль. Наемный труд и капитал. М.: Политиздат. 1990. - 1 Юс.

98. Маркс К. Капитал Т.1// Маркс К., Энгельс. Ф. Соч. - 2-е изд. - Т. 23.-С. 337.

99. Маркс К. Капитал Т. 1// Маркс К., Энгельс. Ф. Соч. - 2-е изд. - Т.23.-С. 637-638.

100. Маркс К. Капитал Т. 1// Маркс К., Энгельс. Ф. Соч. - 2-е изд. - Т.24.-С. 272.

101. Международные стандарты финансовой отчетности. Комитет по международным стандартам финансовой отчетности, перевод Тарусин В.И., ред. коллегия: Бакаев А.С., Горбатова Л.В., Крылова Т.Б., Мельник М.В., Палий В.Ф., Шнейдман Л.З.—М.: Аскери, 1998.— 904 с.

102. Межхозяйственная кооперация и агропромышленная интеграция в сельском хозяйстве./ Под ред. Ю. В. Седых. В сод., авт.: Ю. В. Седых, И. Я. Карлюк, А.С.Негру-Водэ и др . М.: «Колос», 1978. - С. 287.

103. Мельник B.C. Агропромышленная интеграция и социальное планирование. М.: Колос, 1978. - 103 с.

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

105. Миргунов Х.М., Абдулина Э.Р.Механизм регулирования экономических взаимоотношений в интегрированных агропромышленных формированиях// Нива Татарстана. 2000. - №4. - С.9-10

106. Мустафин М. Р., Хузеев Р. Г. Все о Татарстане (Экономико-географический справочник). Казань: Татарское кн. изд-во, 1994. - 164 с.

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

108. Мясников А. Кооперация в агропромышленном комплексе Свердловской области//АПК: экономика, управление. 1998. -№10. - С.3-8.

109. Наринский А. С. Калькулирование себестоимости продукции в строительстве.—М.: Финансы и статистика, 1988.—191 с.

110. Народнохозяйственный агропромышленный комплекс: Теория и практика. М.: Экономика, 1980. - С.7.

111. Невас И.И. Совершенствование учета при внутрихозяйственном расчете /И.И.Невас, Г.П.Гинкявиченс// Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. 1987. - №1. - С.10-12.

112. Негру-Водэ А.С.Развитие процессов аграрно-промышленной интеграции и кооперации в СССР. Москва: 1975

113. Нидлз Б., АндерсонХ., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учёта. М.: Финансы и статистика. 1994. - 495с.

114. Образцов И.Д., Сидельников В.М., Панин А.У.Об использовании производственного потенциала на предприятиях пищевой и перерабатывающей промышленности //Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. 1996. - №9. - С. 16-19.

115. Овсийчук М.Ф. Аудит. Организация. Методика проведения. М.: ТОО «Интелтех», 1996. - 151с.

116. Овчинников В. «Секретное оружие» китайских реформ//Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. — 1996. №6. -С.42-44.

117. Овчинников В.Н.Интеграция общественного производства на селе. Ростов на Дону: Изд. Ростовского университета, 1974. - С. 224.

118. Оглоблин Е.А.Экономическая сущность и формы развития интеграционного процесса в сельском хозяйстве // Экономика сельского хоз-ва. -1983.-№ 6.-С. 35.

119. Онищенко А. М., Смыслов А. И., Фурдияк А. В. и др. Межхозяйственная кооперация и агропромышленная интеграция/ А. М. Онищенко (руководитель) А. И. Смыслов, А. В. Фурдияк и др. Киев: Урожай, 1980 - С.312.

120. Организация и планирование производства в колхозах и совхо-зах./Под ред. проф. В. Ф. Немцова. Учеб. пособие. М.: «Высш. школа», 1978. -С.358.

121. Организация производства на сельскохозяйственных предприятиях./ М.И.Синюков, Ф.К.Шакиров, М.П.Василенко и др.;Под ред.М.И.Синюкова. 4-е изд., перераб. и доп. - М.: Агропромиздат, 1989. - С.512.

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

123. Пахомчик С. А. Роль кредитно-финансовых кооперативов в формировании системы кооперативной аграрной экономики//Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. — 1996. №10. - С.28-30.

124. Пашко А. А., Советов П. М. Организационно-экономический аспект взаимодействия производственных структур АПК//Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. — 1996. -№5. С.16-17.

125. Петров В.П. Основы и принципы бухгалтерского учета.—Казань: Издательство "Таглимат", 1999 г.

126. Пизенгольц М. 3., Варава А. П. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве: Часть 1.—3-е изд., перераб. и доп.—М.: Колос, 1994.—480 с.

127. Пизенгольц М. 3., Варава А. П., Васкин Ф. И. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве: Часть 2 — 3-е изд., перараб. и доп.—М.: Колос, 1994 480 с.

128. Попович И. В. Методика экономических исследований в сельском хозяйстве. Учеб. пособие для экон. специальностей с. х. вузов. Изд. 3-е, перераб. — М.: «Экономика», 1977. - С.224.

129. Рабинович М. П., Экономический анализ колхозного и совхозного производства. Издание второе, переработанное и дополненное. Казань: Татарское книжное издательство, 1971. — С.150.

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

131. Развитие интегрированных корпоративных структур в России/ Ю.Винслав, В.Дементьев, А.Мелентъев, Ю.Якутин//Российский экономический журнал.- 1998.-№11.- С.28-40.

132. Развитие сх кооперации //Учебное пособие. Под ред. Проф. Д.И.Файзрахманова, к.э.н.Р.Н.Минниханова. — Казань: Изд-во Казанской ГСХА, 1998.-С.230.

133. Рафикова Н. Об анализе себестоимости сельскохозяйственной продукции // Экономист. -1996. №5. - С.92-94

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

135. Седых Ю. В. Межхозяйственное и агропромышленное кооперирование// Новое в жизни, науке, технике/«Сельское хозяйство» — М.: «Знание», 1977. №11. — С.64.

136. Семенов В. Повышать эффективность агропромышленного производства//АПК: экономика, управление. 1998. - №9. - С.6-10.

137. Сигов И. И. Формы обобществления производства на селе (проблемы и тенденции развития). — М.: «Экономика», 1970. — С.175.

138. Системное совершенствование мясо-молочного комплекса/ И. Д.Образцов, В.И.Растяпин, В. М.Сидельников, А. У.Панин //Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. — 1996. №4. - С. 14-17.

139. Скотоводство / Под ред. Л.К.Эрнсте, и др. М.: «Колос», 1984.187с.

140. Словарь иностранных слов. — 18-е изд., стер.-М.:Рус. Яз., 1989.

141. Смекалов П. В., Ораевская Г. А. Анализ хозяйственной деятельности сельскохозяйственных предприятий: Учеб. для вузов. М.: Финансы и статистика, 1991.

142. Смышляев В. Организационно-правовой механизм районных агропромышленных формирований//АПК: экономика, управление. 1998. - №9. -С.30-37.

143. Соколов Я.В.Основы теории бухгалтерского учета. —М: Финансы и статистика, 2000.—496 е.: ил.

144. Справочник зоотехника. /Т.Н.Доброхотов, А.А.Косынкин, В.К.Онисовец; Сост.: Г.Н.Доброхотов. 4-ое изд., перераб. - М.: «Колос», 1980. - 152с.

145. Стадник А.Т.Совершенствование форм кооперативной интеграции в агропромышленном производстве//Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. 1996. - №11. — С. 23-43.

146. Староверов В. И. Развитие социальной структуры сельского населения под воздействием межхозяйственной кооперации и агропромышленной интеграции.-М.: 1983,с.9-10.

147. Стародубцев В. JL, Письменная Д. Н., Смышляев B.C.Агропромышленные объединения./Новое в жизни, науке, технике. Сер. «Сельское хозяйство». М.: Знание, 1990. - № 12. - С.64

148. Тарасов Н., Володин В. Объединение сельскохозяйственных производственных кооперативофв (кооперация или интеграция?) //АПК: экономика, управление. 2001. - №4. - С.57-64.

149. Тютюнников А. И. Развитие агропромышленного комплекса. М.: Знание, 1987. — 64 с. - (Новое в жизни, науке, технике. Сер. «Экономика»; № 5).

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

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

152. Фомин Д. Формы агропромышленного взаимодействия//АПК: экономика, управление. 1999. — №11. — С.50-57.

153. Фролов В. И. Предварительные результаты эксперимента по формированию системы кооперативной аграрной экономики//Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. 1997. - №7. - С. 19-23.

154. Фролов В. И. Экономический механизм межхозяйственных связей в АПК. -М: Агропромиздат, 1989. С. 144.

155. Фролов В., Агрофирма «Нива верховье» — предприятие нового ти-па//АПК: экономика, управление. 1998. - №7. - С.23-26.

156. Харитонов Н.С., Пикулькин А. В. Межхозяйственное кооперирование в животноводстве. М.: Россельхозиздат, 1976. - С.287.

157. Харитонов Н.С.О классификации терминологии процесса соединения сельского хозяйства и промышленности./Интеграция сельскохозяйственного и промышленного производства на современном этапе. Под ред. М.Я.Базина Кишенёв, 1974. -С.92.

158. Хвостов A.M., Минаков И.А., Сабетова Л.А.Эффективность агропромышленной интеграции в условиях формирования рыночных отноше-ний//Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. -1999. №9. - С.38-42.

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

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

161. Цыпкин Ю. А., Люкшинов А. Н. Агромаркетинг М.: Колос, 1998,с.370.

162. Чаянов А. В. Избранные произведения. М.: Колос, 1989

163. Чаянов А.В.Избранные труды. М.: Колос, 1993

164. Челинцев А. Н. О строительстве сельскохозяйственной кооперации (Фрагмент работы от 1919г.)//АПК: экономика, управление. 1999. - №3. -С.72-75.

165. Четвертакова В. Ценовая политика в АПК и ее влияние на сельскохозяйственное производство//АПК: экономика, управление. 1998. -№10. -С.50-54.

166. Чирков Е. Государственная поддержка и регулирование агропромышленного производства//АПК: экономика, управление. 1998. - №8. - С.17-21.

167. Чирков Е.П.О формировании рыночной инфраструктуры на кооперативной основ е//Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. 1998. - №6. - С.53-54.

168. Шеремет А. Д., Сайфуллин Р. С. Методика финансового анализа.— М.: ИНФРА.—М, 1996.

169. Шингерей М.Н. Управленческие аспекты бухгалтерского учета затрат на производство продукции скотоводства. Дис.080012 канд. эконом, наук. - Санкт-Петербург, 1999. - 177с.

170. Широбоков В. Г. Формирование себестоимости и доходов в системе управленческого учета // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий.—1998.—№7.— С. 25-27.

171. Шуклина З.Эффективность качества производства и реализации молока//АПК: экономика, управление. 1998. - №8. - С.66-69.

172. Шутьков А.А.Сельскохозяйственная кооперация: наука и практика// Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. 2000. -№9.С.7-11.

173. Щербак В.Н.О развитии интеграции в агропромышленном комплексе Российской ФедерацииЮкономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. 1997. — №10. - С.8-9.

174. Щетинина И. Интеграция в АПК России//АПК: экономика, управление. 1999. - №3. - С.50-53.

175. Экономика: Учебник/Под ред. доц. А.С.Булатова. 2-е изд., пере-раб. и доп.— М.: Издательство БЕК, 1997 — 816 с.

176. Якушкин Н. М., Васильев В.П.Минниханов Р. Н. Аграрный сектор Татарстана в условиях развития рыночной экономики. Под редакцией Д.И.Файзрахманова, У.А.Биктимирова. Казань: Изд-во Казанской ГСХА, 1997.-С.315.

177. Clark Y. Maurice. Studies in the Economics of Overhead Costs. Chicago: University of Chicago Press, 1923. - 319c.

178. Previts C.J. Merino B.D.A. History of Accounting in America. 1979.1. Jfe4.