

ОСОБЕННОСТИ ВЕДЕНИЯ ПЕРВИЧНОГО УЧЕТА В ФЕРМЕРСКИХ ХОЗЯЙСТВАХ

Данная статья рассматривает проблемы ведения первичного учета в фермерских хозяйствах на основании МСФО и плана счетов в условиях рыночных отношений.

В фермерских хозяйствах распространяется, как уже отмечалось, единая методология ведения бухгалтерского учета и составления отчетности, предусмотренная Законом КР «О бухгалтерском учете». Однако данное правило реализовать полностью в настоящее время невозможно, так как руководители и члены большинства фермерских хозяйств не имеют специальных знаний по бухгалтерскому учету. В связи с этим фермерские хозяйства пока имеют право выбора формы организации и ведения бухгалтерского учета или по принципу «двойной записи», или по принципу «приход – расход».

При форме учета «приход-расход» фермеры используют:

- книгу учета имущества КФХ (форма № 1–КХ);
- книгу учета продукции и материалов (форма № 2–КХ);
- книгу учета труда (форма № 3–КХ);
- журнал учета хозяйственных операций (форма № 4–КХ);
- ведомость финансовых результатов (форма № 5–КХ).

Ввиду некоторой сложности этих форм и порядка учета в них многие экономисты предлагают еще более простые формы регистров и порядок учета в КФХ.

Для отражения имущества рекомендуется книга учета имущества (табл. 1.1).

КНИГА УЧЕТА ИМУЩЕСТВА 1. Землепользование 1.1. Земельная площадь

В книге учета имущества для отражения наличия земельных угодий предназначен раздел 1 «Землепользование», имеющий два подраздела.

1.1 Земельная площадь

Наименование земельных угодий	Земельная площадь, га.			Основание
	всего	В том числе по формам владения		
		Срочное пользование	собственность	
Пашня	50	21		29
Залежи	0,6	-	-	
Сенокосы	48	48	-	-

В подразделе 1.1 «Земельная площадь» проставляют данные об общей земельной площади и ее распределении по видам угодий.

В подразделе 1.2 «Использование земель» показывают фактическое использование пашни под отдельными культурами за ряд лет, что позволяет анализировать урожайность выращиваемых культур и составлять необходимую статистическую отчетность.

1.2. Использование земель.

№ п/п.	Культура	Посевная площадь, га.			
		2007 год	2008 год	2009 год	И.т.д.
1	Пшеница озимая	10	12	15	

2	Картофель	5	3	8	
и т.д					

Для учета основных средств используют раздел 2 «Основные средства», где по каждому объекту записывают его характеристику, дату приобретения, количество, стоимость и амортизацию.

2. Основные средства

№ п/п	Группы и виды основных средств	Характеристика	Дата приобретения	Кол-во шт.	Стоимость	Амортизация		Выбытие
						Норма %	Сумма сом.	
1	трактор	ЧТЗ	1980	2	190000	10	19000	-
2	здание	админ.	1978	1	100000	20	20000	
3								
и т.д								

Данные о наличии продукции сельского хозяйства, материалов и малоценных предметов заносят в раздел 3 «Оборотные средства».

3. Оборотные средства

№ п/п	Наименование	Остаток на начало года		Остаток на конец года	
		Кол-во	Сумма, сом	Кол-во	Сумма, сом
1	Готовая продукция - пшеница	120 72000	ц	180 108000	
2	Топливо - солярка	12000 276000	л	10000 230000	
3					
и т.д					

В разделе 4 «Скот и птица» учитывают поголовье животных и птицы, их движение по видам животных на выращивании и откорме. По скоту основного стада учет можно вести по поголовью. При покупке и продаже животных в книге записывают фактическую стоимость приобретения или реализации. Итоговые данные раздела 4 один раз в год (на 1 января) по взрослому и продуктивному скоту переносят в раздел 2, по молодняку и взрослому скоту на откорме – в раздел 3 книги учета имущества.

В целях аналитического учета продукции и материалов можно использовать книгу учета продукции и материалов (табл. 1.2).

Таблица 1.2

Книга учета продукции и материалов

(тыс. сом.)

Дата	Откуда поступило и куда вышло	Приход		Расход	
		Кол-во	сумма	Кол-во	сумма
10.09	Реестр приема зерна и др. продукции	40 ц	20000	15 ц	7500

Расходы фермерских хозяйств, связанные с производством и реализацией продукции, а также доходы, полученные фермером, можно вести в книге учета доходов и расходов (табл. 1.3).

Таблица 1.3

Книга учета доходов и расходов.

За январь-декабрь 2010 год.

Доходы и расходы.

№	Регистрация		Сумма, тыс. сом			
	№ первичного документа	Содержание операции	Доходы всего	В том числе не принимаемые для расчета налога	Расходы всего	В том числе не принимаемые для расчета налога
	Накладная зерна	продажа	100000	15000	68000	12000
	Итого за 1 квартал					
	Итого за 2 квартал					
	Итого за 6 месяцев					
	Итого за 3 квартал					
	Итого за 9 месяцев					
	Итого за 4 квартал					
	Всего за год		785300	6000	421300	15000

В доходной части книги отражают выручку за реализованную продукцию (работы, услуги), а также другие доходы, не связанные с реализацией (от ценных бумаг, проценты банка). В состав расходов включают стоимость приобретенных материальных ценностей, амортизацию основных средств, уплаченные налоги, расходы на оплату труда, отчисления во внебюджетные фонды и др.

Сопоставляя данные доходной и расходной части указанной книги, можно определить финансовый результат деятельности фермерского хозяйства.

Все варианты учета сходны по принципу постановки учета, но имеются и различия:

- 1) в степени упрощенности;
- 2) в возможности формирования информации по аналитическим и синтетическим счетам;
- 3) в уровне выполнения контрольной и управленческой функции учета и др.

При выборе варианта учета в фермерском хозяйстве принимают во внимание:

- размеры хозяйства и уровень его специализации;
- количество видов деятельности и видов производств;
- уровень квалификации фермера в области бухгалтерского учета;
- направленность фермерского хозяйства на дальнейшее развитие.

Поскольку в начале своей хозяйственной деятельности фермерские хозяйства совершают незначительное количество хозяйственных операций, то и вести учет всех операций они могут путем их регистрации только в книге учета доходов и расходов, т.е. по принципу «доход – расход».

Однако при дальнейшем развитии, формировании многоотраслевого крестьянского хозяйства такая организация учета затрудняет получение информации и не дает возможности увидеть полную картину деятельности хозяйства. Например, при простой форме очень сложно отражать затраты на производство и калькулировать себестоимость продукции, а также вести учет по кредиторской и дебиторской задолженности по

отдельным поставщикам и покупателям. Кроме того, если фермер нуждается во внешних инвестициях и займах, то, чтобы заинтересовать потенциального инвестора (кредитора) в выгоды предоставления финансовых ресурсов, требуется полная и достоверная информация о результатах финансово-хозяйственной деятельности фермерского хозяйства, а собрать необходимые данные при такой форме учета достаточно сложно. Следовательно, знания и умение организовать учет хозяйственных операций на современном этапе экономического развития не только по простой форме очень важно для фермера.

В соответствии с действующим законодательством крестьянские (фермерские) хозяйства должны организовывать бухгалтерский учет и отчетность таким образом, чтобы они обеспечивали получение необходимой информации об их имущественном состоянии, расходах, доходах и финансовых результатах.

Организация бухгалтерского учета в крестьянских (фермерских) хозяйствах во многом зависит от их организационных форм, размеров производства и структуры управления. По своим организационным формам крестьянские хозяйства могут быть односемейными, а также представлены в виде ассоциаций крестьянских хозяйств. Кроме того, в зависимости от числа возделываемых сельскохозяйственных культур и видов выращиваемых животных крестьянские хозяйства подразделяются на одноотраслевые, многоотраслевые и специализированные. Необходимо выделить крестьянские (фермерские) хозяйства, которые объединились или приняли на "свой баланс" сельскохозяйственные организации, в результате чего они практически не отличаются по размерам и структуре управления от сельскохозяйственных организаций. Таким образом, к проблемам организации бухгалтерского учета в крестьянских (фермерских) хозяйствах следует подходить с учетом указанных факторов, их организационных форм, размеров земли и производства. При этом учет не должен быть громоздким, сложным, он должен быть экономичным, ясным и доступным всем работающим в крестьянском хозяйстве. К тому же должен соблюдаться принцип обособленного предприятия, сущность которого состоит в том, что коммерческая деятельность крестьянского хозяйства рассматривается обособленно от его домашнего семейного хозяйства. В бухгалтерском учете отражаются только те операции, которые связаны с деятельностью крестьянского хозяйства как обособленной хозяйственной единицы.

Бухгалтерский учет в крестьянском (фермерском) хозяйстве может обеспечиваться: структурным подразделением, возглавляемым главным бухгалтером; с использованием услуг внештатного специалиста-бухгалтера, который является индивидуальным предпринимателем; с использованием услуг специалиста-бухгалтера, введя его в штат хозяйства лично руководителем хозяйства, если это предусмотрено Уставом. Объектом бухгалтерского учета являются средства (активы), их источники (пассивы) и их изменения в процессе хозяйственной деятельности (снабжение, производство и реализация готовой продукции).

Крестьянское (фермерское) хозяйство при выборе формы бухгалтерского учета должно исходить из потребностей в информации для управления производством, сложности и специфики сельскохозяйственного производства, требований законодательных документов, соблюдая при этом основные принципы ведения бухгалтерского учета: сплошного отражения в учете хозяйственных операций, двойные записи хозяйственных операций, увязки данных аналитического и синтетического учета, предоставления отчетности по утвержденным формам и в установленные сроки. Ответственность за организацию бухгалтерского учета в крестьянском хозяйстве несет его руководитель.

Организация и ведение бухгалтерского учета в крестьянских (фермерских) хозяйствах могут осуществляться с применением *упрощенной, простой и полной журнально-ордерной форм, а также с применением средств автоматизации (информационных технологий)* или вручную.

Вначале рассмотрим организацию бухгалтерского учета в крестьянском (фермерском) хозяйстве при применении упрощенной формы учета. При применении этой формы счета бухгалтерского учета не используются. При упрощенной форме бухгалтерского учета рекомендуется использовать следующие регистры (ведомости), которые позволяют получать необходимый объем учетной информации:

- книгу учета хозяйственных операций;
 - ведомость учета основных средств и их амортизации;
 - ведомость учета производственных запасов и готовой продукции;
 - ведомость учета затрат на производство;
 - ведомость учета операций по кассе и расчетному счету;
 - ведомость учета расчетов с подотчетными лицами;
 - ведомость учета расчетов с поставщиками;
 - ведомость учета расчетов по налогам и сборам;
 - ведомость учета расчетов с покупателями и определения дохода;
- ведомость учета прочих операций;
- ведомость учета расчетов с работниками по заработной плате.

Для документирования хозяйственных операций крестьянские (фермерские) хозяйства применяют типовые межведомственные и унифицированные формы первичных документов бухгалтерского учета. Для обобщения информации, используемой для составления бухгалтерской отчетности о результатах деятельности за отчетный период, ведется книга учета хозяйственных операций.

Книга учета хозяйственных операций открывается записями стоимости остатков производственных запасов, основных средств, задолженности хозяйству и его обязательств на начало отчетного периода, а затем производятся записи хозяйственных операций по графе "Сумма", в т.ч. по наименованиям расходов и доходов. Например, оприходование продукции растениеводства в оценке по закупочным (плановым) ценам будет отражено по графе "Сумма", по приходу в графе "Материалы (продукция)" и по расходу в графе "Основное производство".

На конец отчетного периода выводят остатки имущества и обязательств, что позволяет составить бухгалтерский баланс утвержденной формы.

Ведомость учета основных средств и их амортизации предназначена для учета основных средств по наименованиям, их поступления и выбытия с отражением причин, а также сумм начисленной амортизации за отчетный период и с начала эксплуатации основных средств. Амортизацию крестьянские (фермерские) хозяйства, как правило, начисляют линейным способом и в конце года.

Ведомость заполняется на год или на несколько лет в зависимости от количества хозяйственных операций. В графе "Сальдо на начало года" отражается стоимость объектов на начало года с учетом результатов их переоценки за прошлый год. На конец года отражается стоимость поступивших за год объектов и стоимость имеющихся объектов с учетом результатов переоценки на конец года.

Ведомость учета производственных запасов и готовой продукции (см. приложение 3) предназначена для учета товарно-материальных ценностей: остатков на начало года, поступления и выбытия за отчетный период, а также остатков на конец отчетного периода.

Основными первичными документами на оприходование материальных ценностей от поставщиков являются товарно-транспортные накладные (ф. ТТН-1), в которых указываются наименование поступивших ценностей, единица измерения, цена и их стоимость.

Поступление продукции от урожая оформляется реестрами отправки зерна и другой продукции с поля (ф. 401-АПК).

Для приемки кормов заполняют акт приема-передачи грубых и сочных кормов (ф. 204-АПК). Для оприходования продукции животноводства крестьянские (фермерские) хозяйства применяют следующие формы первичных бухгалтерских документов: акт на оприходование приплода животных (ф. 304-АПК); ведомость взвешивания животных (ф.

306-АПК); ведомость определения прироста живой массы (ф. 307-АПК); журнал учета надоя молока (ф. 412-АПК) и др.

Крестьянские (фермерские) хозяйства могут предусмотреть порядок, при котором оприходование сельскохозяйственной продукции осуществляется в конце месяца или уборки урожая. До этого они могут вести учет поступающей продукции собственного производства оперативно.

Использование продукции внутри хозяйства владелец крестьянского (фермерского) хозяйства первичными документами в течение отчетного периода может не оформлять. Стоимость их он может списывать в производство в конце года после инвентаризации и выведения количества израсходованных продукции и материалов.

На основании первичных документов на поступление и расходование продукции и материалов производятся записи в ведомость учета производственных запасов и готовой продукции. Кроме того, все операции по поступлению и выбытию товарно-материальных ценностей отражаются в книге учета хозяйственных операций.

Ведомость учета затрат на производство используется для учета обобщения затрат по основным и вспомогательным производствам (растениеводству, животноводству и др.). Ее выписывают на каждую культуру, вид (группу) животных, вид вспомогательных производств (автотранспорт, живая тяговая сила и т.п.) на отчетный период. Затраты учитывают по статьям, перечень которых утверждается руководителем хозяйства, за месяц и с начала года. Расходы, которые относятся к нескольким отраслям, первоначально учитывают отдельно. В конце года их распределяют пропорционально прямым затратам и списывают в затраты растениеводства, животноводства и других отраслей. Затраты под урожай будущих лет учитывают по отдельной ведомости. Отдельно учитывают затраты на приобретение и строительство объектов основных средств, которые в себестоимость продукции не включаются, а списываются за счет средств амортизационного фонда.

Продукция собственного производства отражается в ведомостях в оценке по закупочным ценам.

В конце года разница между фактическими затратами и стоимостью оприходованной продукции списывается на увеличение (уменьшение) стоимости остатков продукции на складе или выбывшей за отчетный год по направлениям ее расходования. Ведомость учета операций по кассе и расчетному счету служит для учета остатков денежных средств в кассе и на счете в банке на начало и конец отчетного периода, а также их поступления и расходования по направлениям. Ведомость заполняется на основании первичных документов. На отдельных ведомостях крестьянские (фермерские) хозяйства учитывают кредиты банка и ценные бумаги.

Ведомость учета расчетов с подотчетными лицами (см. приложение 6) заполняется за месяц (год) на основании первичных бухгалтерских документов (расходный кассовый ордер, отчет об итогах командировки и др.). Учет расчетов с подотчетными лицами ведут отдельно по каждому работнику и по каждой командировке.

В ведомости учета расчетов с подотчетными лицами указываются фамилии подотчетных лиц, остаток задолженности на начало месяца, полученные деньги за отчетный период на соответствующие цели, их расходование и остатки задолженности на конец отчетного периода (работнику или крестьянскому хозяйству). Ведомость учета расчетов с поставщиками предназначена для учета расчетов с поставщиками материальных ценностей и услуг со стороны. В ней отражается задолженность по расчетам с поставщиками на начало года, расчеты за отчетный период и задолженность на конец отчетного периода. Она заполняется на основании первичных документов (платежные банковские инструкции, товарно-транспортные накладные и др.). В зависимости от объема расчетных операций ведомость может заполняться отдельно для учета расчетов с каждым поставщиком.

Ведомость учета расчетов по налогам и сборам служит для учета расчетов с государством по налогам и сборам, а также используется для учета расчетов по социальному страхованию и обеспечению. Учет расчетов ведут по каждому налогу и сбору. Кроме того, в ней указывают дату оплаты и источник покрытия налогов и сборов, а также задолженность хозяйства государству на конец отчетного периода. Ведомость учета расчетов с покупателями и определения дохода служит для учета расчетов с покупателями

по каждому виду продукции, работ, услуг и определения дохода от реализации.

В графе 3 "Покупатель, наименование продукции, работ, услуг" ведомости отражается в разрезе покупателей реализация продукции и услуг. В графах 4 и 5, 12 и 13 указывается задолженность покупателей на начало и конец отчетного периода. В графе 11 определяется валовой доход от реализации как разница между выручкой от реализации и себестоимостью реализованной продукции.

Ведомость учета расчетов по прочим операциям предназначена для учета расчетов, которые не нашли отражения в предыдущих ведомостях (расчеты с квартиросъемщиками, с работниками за оказанные им услуги и другие).

Ведомость учета расчетов с работниками по заработной плате предназначена для отражения начисленной заработной платы, удержаний из сумм зарплаты и сумм к выплате, т.е. она представляет собой расчетно-платежную ведомость утвержденной формы. Применение вышеизложенных регистров позволяет крестьянским (фермерским) хозяйствам получать необходимую информацию для заполнения форм отчетности и управления их производственной деятельностью.

Упрощенная форма учета с применением «принципа двойной записи».

При этой форме упрощенный учет ведется с использованием рабочего плана счетов и принципа двойной записи. Для учета движения имущества, обязательств и хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета можно использовать книгу по форме «Журнал–Главная» (табл. 1.4).

Таблица 1.4

Книга «Журнал-Главная» за декабрь 2009 год.

Счет 1210 «Банк»

№	Дата	Содержание операции	Сумма оборота	Счета бухгалтерского учета.					
				2193-2199		3110		1410	
				дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит
	01.12	Остаток на начало месяца	52000						
	01-12	Операции на основании документов				40000	68000		
		Оборот за месяц							
	31.12	Остаток на конец месяца	80000						

В этом регистре совмещен аналитический и синтетический учет.

Здесь получают отражение формирование хозяйственных средств фермера, их кругооборот и результаты (прибыль и убытки).

Каждую операцию по ходу движения средств записывают по дебету счета (при поступлении средств), по кредиту счета (при их выбытии); движение доходов (прибыли) с момента их выявления отражается в противоположном направлении – с дебета одного счета (при списании прибыли) на кредит другого (при ее поступлении) (Дт 5999 «Свод доходов и расходов» Кт 5300 «Прибыли и убытки»).

В книге «Журнал–Главная» каждая сумма отражается в графах «Сумма оборота» трижды – по дебету одного счета и кредиту другого счета, поэтому итоговая сумма оборота всегда равна сумме дебетовых оборотов и сумме кредитовых оборотов всех счетов, что позволяет проконтролировать движение средств фермера.

Для аналитического учета фермер может использовать регистры трех видов:

1) книгу (карточки) количественно–суммовой формы;

Книга количественно-суммового учета

За сентябрь 2009 год.
1710 - «Топливо»

Да-та	№	Содержание операций, наименование средств.	Цен а	Дебет		Кредит		Из них:	
				кол-во	сумма	кол-во	сумма	кол-во	сумма
		Остаток на начало месяца	22	100	2200				
		Оборот		500	12000	200	4200		
		Остаток на конец месяца	25	400	10000				

2) книгу (карточки) конто-коррентной формы.

Конто-коррентная книга
(для учета расчетов с организациями и лицами)
Счет 3110 – «Расчеты с поставщиками».
За декабрь 2009 год.

Дата	№ операции	Содержание операции	Дебет	Кредит
		Остаток на начало месяца		15200
		Оборот	43800	101800
		Остаток на конец месяца		73200

В книге количественно–суммового учета (табл. 1.2) отражаются средства хозяйства и их движение по видам (основные средства, материалы, продукция и др.).

В книге многографной формы учитываются затраты на производство и выход продукции. Учет в данной книге ведется по видам производства (молочное стадо крупного рогатого скота, картофель, озимая пшеница и т.д.).

В книге контокоррентной формы ведут учет расчетов с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками, а также с другими организациями и лицами.

На основе данных книги «Журнал–Главная» фермер в конце отчетного периода составляет баланс путем переноса в балансовую таблицу конечных остатков на счетах.

На конец отчетного периода выводят остатки имущества и обязательств, что позволяет составить бухгалтерский баланс утвержденной формы.

Ведомость учета основных средств и их амортизации предназначена для учета основных средств по наименованиям, их поступления и выбытия с отражением причин, а также сумм начисленной амортизации за отчетный период и с начала эксплуатации основных средств. Амортизацию крестьянские (фермерские) хозяйства, как правило, начисляют линейным способом и в конце года.

Ведомость заполняется на год или на несколько лет в зависимости от количества хозяйственных операций. В графе "Сальдо на начало года" отражается стоимость объектов на начало года с учетом результатов их переоценки за прошлый год. На конец года отражается стоимость поступивших за год объектов и стоимость имеющихся объектов с учетом результатов переоценки на конец года.

Ведомость учета производственных запасов и готовой продукции предназначена для учета товарно-материальных ценностей: остатков на начало года, поступления и выбытия за отчетный период, а также остатков на конец отчетного периода. Основными первичными документами на оприходование материальных ценностей от поставщиков являются товарно-транспортные накладные (ф. ТТН-1), в которых указываются наименование поступивших ценностей, единица измерения, цена и их стоимость.

Поступление продукции от урожая оформляется реестрами отправки зерна и другой продукции с поля (ф. 401-АПК).

Для приемки кормов заполняют акт приема-передачи грубых и сочных кормов (ф. 204-АПК). Для оприходования продукции животноводства крестьянские (фермерские) хозяйства применяют следующие формы первичных бухгалтерских документов: акт на оприходование приплода животных (ф. 304-АПК); ведомость взвешивания животных (ф. 306-АПК); ведомость определения прироста живой массы (ф. 307-АПК); журнал учета надоя молока (ф. 412-АПК) и др.

Крестьянские (фермерские) хозяйства могут предусмотреть порядок, при котором оприходование сельскохозяйственной продукции осуществляется в конце месяца или уборки урожая. До этого они могут вести учет поступающей продукции собственного производства оперативно.

Использование продукции внутри хозяйства владелец крестьянского (фермерского) хозяйства первичными документами в течение отчетного периода может не оформлять. Стоимость их он может списывать в производство в конце года после инвентаризации и выведения количества израсходованных продукции и материалов.

На основании первичных документов на поступление и расходование продукции и материалов производятся записи в ведомость учета производственных запасов и готовой продукции. Кроме того, все операции по поступлению и выбытию товарно-материальных ценностей отражаются в книге учета хозяйственных операций.

Ведомость учета затрат на производство используется для учета обобщения затрат по основным и вспомогательным производствам (растениеводству, животноводству и др.). Ее выписывают на каждую культуру, вид (группу) животных, вид вспомогательных производств (автотранспорт, живая тяговая сила и т.п) на отчетный период. Затраты учитывают по статьям, перечень которых утверждает руководителем хозяйства, за месяц и с начала года. Расходы, которые относятся к нескольким отраслям, первоначально учитывают отдельно. В конце года их распределяют пропорционально прямым затратам и списывают в затраты растениеводства, животноводства и других отраслей. Затраты под урожай будущих лет учитывают по отдельной ведомости.

Отдельно учитывают затраты на приобретение и строительство объектов основных средств, которые в себестоимость продукции не включаются, а списываются за счет средств амортизационного фонда.

Продукция собственного производства отражается в ведомостях в оценке по закупочным ценам.

В конце года разница между фактическими затратами и стоимостью оприходованной продукции списывается на увеличение (уменьшение) стоимости остатков продукции на складе или выбывшей за отчетный год по направлениям ее расходования. Ведомость учета операций по кассе и расчетному счету служит для учета остатков денежных средств в кассе и на счете в банке на начало и конец отчетного периода, а также их поступления и расходования по направлениям.

Литература:

1. Ковалев В.В. Управление финансами - М.: Юнити, 2004.
2. Колас Б. Управление финансовой деятельностью предприятия. - Москва: Финансы, 2007.
3. Кондраков Н.П. Принципы бухгалтерского учета. - М.: ФБК ПРЕСС, 2000.
4. Мюлленфорд Р. Производственный учет. – М.: Финансы, 2009.
5. Слепов В.А. Финансы и цены. - М.: Финансы, 2009.
6. Шеремет А.Д. Управленческий учет. - М.: ИД ФБК Пресс, 2008.