

Интернет-журнал «Наукоедение» ISSN 2223-5167 <http://naukovedenie.ru/>

Том 7, №2 (2015) <http://naukovedenie.ru/index.php?p=vol7-2>

URL статьи: <http://naukovedenie.ru/PDF/62EVN215.pdf>

DOI: 10.15862/62EVN215 (<http://dx.doi.org/10.15862/62EVN215>)

УДК 657.1

Заикина Оксана Петровна

ФГБОУ ВО «Оренбургский государственный аграрный университет»

Россия, Оренбург¹

Доцент

Кандидат экономических наук

E-mail: Oksanaz6@yandex.ru

Черкасова Галина Владимировна

ФГБОУ ВО «Оренбургский государственный аграрный университет»

Россия, Оренбург

Доцент

Кандидат экономических наук

E-mail: Cherkasova.galVlad@yandex.ru

Отраслевые особенности учета бюджетных средств в сельском хозяйстве

¹ 460014, г. Оренбург, ул. Челюскинцев, д.18

Аннотация. Статья раскрывает особенности бухгалтерского учета бюджетных средств, предоставленных в качестве государственной поддержки сельскохозяйственным организациям и имеющих строго целевой характер использования. Автором дается определение целевого финансирования с точки зрения бухгалтерского и налогового законодательства Российской Федерации. Раскрываются особенности учета средств, направляемых на финансирование капитальных затрат, то есть затрат, связанных с приобретением основных средств и текущих расходов сельскохозяйственных товаропроизводителей в соответствии с действующим положением по бухгалтерскому учету 13/2000 «Учет государственной помощи» (ПБУ 13/2000). Изложенные теоретические аспекты подкрепляются фактическими данными и примерами. Для наглядности бухгалтерские записи по учету средств государственной помощи представлены в табличной форме с последующим подробным обоснованием результатов исследования.

На основе критического анализа отечественной практики учета средств государственной помощи, а также изучения международной учетной практики автором предложены пути совершенствования бухгалтерского учета бюджетных средств. Суть изложенных предложений заключается в организации детализированного учета по счету 86 «Целевое финансирование» в разрезе источников поступления бюджетных средств и их назначения (целевого использования). Кроме того, предложена авторская схема учета средств целевого финансирования и активов, приобретенных за счет данного источника во избежание искажения учетных данных.

Ключевые слова: бюджетные средства; средства государственной помощи; целевое финансирование; себестоимость; капитальные затраты; текущие расходы; сельское хозяйство.

Ссылка для цитирования этой статьи:

Заикина О.П., Черкасова Г.В. Отраслевые особенности учета бюджетных средств в сельском хозяйстве // Интернет-журнал «НАУКОВЕДЕНИЕ» Том 7, №2 (2015) <http://naukovedenie.ru/PDF/62EVN215.pdf> (доступ свободный). Загл. с экрана. Яз. рус., англ. DOI: 10.15862/62EVN215

Сельское хозяйство – одна из системообразующих отраслей экономики нашей страны. В современных условиях хозяйствования развитие аграрного сектора России без государственной поддержки невозможно. Средства, направляемые на поддержку отрасли, носят целевой характер, направленность их использования строго контролируются государственными органами, соответственно, перед получателем бюджетных средств стоит задача организации их качественного учета [3].

Порядок отражения в бухгалтерском учете информации, связанной с получением и использованием средств государственной помощи, регламентируется ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи» (приказ Минфина России от 16 октября 2000 г. № 92 н) и Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету государственных субсидий и других видов государственной помощи в сельскохозяйственных организациях (приказ Минсельхоза России от 02.02.2004 № 7).

Государственной помощью, в соответствии с ПБУ 13/2000², признается увеличение экономических выгод организации, связанное с поступлением денежных средств или иного имущества от государства.

Следует отметить, что конкретное определение целевого финансирования в отечественном бухгалтерском учете отсутствует. Согласно Инструкции³ по применению Плана счетов бухгалтерского учета для учета доходов и расходов в рамках целевого финансирования используется счет 86 «Целевое финансирование». На данном счете отражается информация о движении средств, поступивших от других организаций и лиц, а также бюджетных средств, предназначенных для осуществления мероприятий целевого назначения.

В налоговом учете выделены такие группы целевых средств, как целевые поступления и целевое финансирование (ст. 251 НК РФ).

Так, в соответствии с НК РФ⁴ к средствам целевого финансирования относится имущество, полученное и использованное налогоплательщиком строго по назначению, определенного источником целевого финансирования, а также законодательством РФ. Под целевыми поступлениями, согласно НК РФ, понимаются поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, поступившие безвозмездно либо на основании решений уполномоченных органов, а также от других организаций и (или) физических лиц и использованные по назначению.

Таким образом, отличие данных понятий заключается в природе возникновения средств и целях дальнейшего их использования.

Средства целевого финансирования расходуются в соответствии с утверждаемыми сметами. Использование указанных средств не по назначению запрещается. Целевое финансирование – получение средств, использовать которые можно в соответствии с теми задачами, которые определяет субъект, их выделивший. Тем самым сфера использования таких средств ограничивается определенными требованиями. Лишь при выполнении установленных условий полученные средства становятся собственными для экономического субъекта, а при невыполнении – требуется их обязательный возврат и отражения в учете как кредиторской задолженности.

² ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи» // Утверждено приказом Минфина РФ от 16 октября 2000 г. № 92н.

³ План счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкция по его применению // Утверждён приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 №94.

⁴ Налоговый Кодекс Российской Федерации.

Основную часть средств целевого финансирования составляют, как правило, средства, получаемые коммерческими организациями в виде государственной помощи в форме субвенций и субсидий, безвозвратных займов, целевого финансирования отдельных мероприятий.

ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи»⁵ предусмотрено два варианта принятия к учету государственной помощи:

1) поступление денежных средств отражается по мере фактического получения бюджетных средств: Дебет 51 «Расчетные счета» Кредит 86 «Целевое финансирование». Данный вариант применяют сельскохозяйственные организации, использующие упрощенную систему налогообложения (единый сельскохозяйственный налог ЕСХН).

2) бюджетные средства принимаются к бухгалтерскому учету только при соблюдении следующих условий:

- имеется уверенность, что условия предоставления этих средств получателем будут выполнены;
- имеется уверенность, что целевые средства будут получены. В данном случае:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» Кредит 86 «Целевое финансирование» - отражается задолженность по средствам целевого финансирования;

Дебет 51 «Расчетные счета» Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - зачисление суммы субсидии на расчетный счет организации.

В целях бухгалтерского учета бюджетные средства направляются на:

- финансирование капитальных расходов, связанных с покупкой, строительством или приобретением внеоборотных активов. Выделение средств может сопровождаться дополнительными условиями, ограничивающими приобретение определенных видов активов, их местонахождение или сроки приобретения и владения [6];
- финансирование текущих расходов.

Рассмотрим порядок бухгалтерского учета средств целевого финансирования расходов связанных со строительством объектов основных средств (табл.1).

Так, стоимость проекта на строительство здания зернохранилища СПК (колхоз) «Изобильный» составила 2950 тыс. руб., в том числе НДС – 450 тыс. руб. Строительство здания осуществлялось подрядным способом и было закончено 10.11.2014г., о чем подписан акт приема-передачи. В Министерство сельского хозяйства Оренбургской области направлены все необходимые документы и получено уведомление о предоставлении бюджетных средств. Сумма субсидии была зачислена на расчетный счет СПК (колхоз) «Изобильный» 21.11.2014г. Работы выполнялись в период с марта по ноябрь 2014г. Срок полезного использования здания зернохранилища составляет 15 лет. В соответствии с учетной политикой СПК (колхоз) «Изобильный» применяется линейный способ начисления амортизации.

⁵ ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи» // Утверждено приказом Минфина РФ от 16 октября 2000 г. № 92н.

Таблица 1

Учет средств государственной помощи на строительство здания зернохранилища СПК (колхоз) «Изобильный» за счет средств регионального бюджета Оренбургской области⁶

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
10.11.2014 г.				
1.	Отражена сумма расходов на строительство здания зернохранилища	250000	08.3	60
2.	Принят к учету НДС	450000	19	60
3.	Введен объект в эксплуатацию	250000	01.1	08.3
21.11.2014 г.				
4.	Зачислена сумма субсидии на расчетный счет организации	295000	51	86.2
5.	Отражена сумма полученной субсидии в составе доходов будущих периодов	250000	86.2	98.2
22.11.2014 г.				
6.	Погашена с расчетного счета сумма задолженности подрядчикам	2950000	60	51
7.	Предъявлена сумма НДС к возмещению	450000	68	19
31.12.2014 г.				
8.	Начислена амортизация здания за отчетный месяц (2500 руб.: 180 мес.)	3890	20.1	02
	Отнесена на прочие доходы организации часть субсидии в размере ежемесячной суммы амортизации	3890	98 .2	91.1

Порядок бухгалтерского учета финансирования текущих расходов сельскохозяйственной организации за счет бюджетных средств отражен в таблице 2.

Так, в Министерство сельского хозяйства Оренбургской области были направлены заявка СПК (колхоз) «Изобильный» на получение субсидии, справка-расчет причитающихся сумм субсидий и копии подтверждающих документов (договоры, счета-фактуры и накладные, сертификаты соответствия, платежные поручения и другие). Соглашение о получении субсидий заключено 20.10.2014г. на сумму 1200 тыс. руб. Субсидия зачислена на расчетный счет хозяйства и получено уведомление о предоставлении субсидии 25.10.2014 г.

⁶ Составлена автором

Таблица 2

Учет средств государственной помощи на финансирования текущих расходов СПК (колхоз) «Изобильный» за счет средств регионального бюджета Оренбургской области⁷

Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. руб.	Дебет	Кредит
Отражена задолженность по средствам целевого финансирования	1200	76	86.1
Зачислена сумма субсидии на расчетный счет организации	1200	51	76
Отражены расходы, финансируемые за счет бюджетных средств	1200	20	70,69,76,0 2 и т.д.
Списаны на доходы будущих периодов использованные средства субсидии	1200	86.1	98.2
Учтены в составе доходов средства субсидии по мере признания затрат	756	98.2	91.1

В случае нецелевого использования бюджетные средства подлежат возврату. Порядок отражения в бухгалтерском учете возврата средств государственной поддержки установлен ПБУ 13/2000, согласно которому сельхозорганизации необходимо сделать в учете исправительные (сторнировочные) записи (табл. 3).

Таблица 3

Отражение в бухгалтерском учете возврата средств регионального бюджета⁸

Содержание хозяйственных операций	Сумма, тыс. руб.	Дебет	Кредит
Сторнирована сумма полученных бюджетных средств, ранее включенная в состав доходов будущих периодов	520	86.2	98.2
Сторнирована часть бюджетных средств, ранее включенная в состав прочих доходов (например, в сумме, равной стоимости ранее отпущенных в производство материалов)	520	98.2	91.1
Отражен возврат бюджетных средств	520	86.2	51

Остаток неиспользованных бюджетных средств учитывается на счете 98 «Доходы будущих периодов» до момента фактического использования средств в соответствии с их целевым назначением. В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово – хозяйственной деятельности, сумма бюджетных средств отражается на субсчете 98.2 «Безвозмездные поступления». Считаю необходимым бюджетные средства учитывать обособлено, в связи с чем, требуется внутри субсчета 98.2 открытие аналитического счета «Средства целевого финансирования».

В бухгалтерском балансе остаток по счету 98 «Доходы будущих периодов» в соответствии с приказом Минфина России от 02.07.2010 № 66н отражаются в разделе «Краткосрочные обязательства».

⁷ Составлена автором

⁸ Составлена автором

Детализированный учет по счету 86 «Целевое финансирование» целесообразно вести в разрезе источников поступления бюджетных средств (субсчетов) и их назначения (целевого использования) (аналитических счетов), например:

- 86.1 «Учет средств федерального бюджета»:
 - 86.1.1 «Средства, направляемые на поддержку отрасли животноводства»
 - 86.1.2 «Средства, направляемые на поддержку отрасли растениеводства»
- 86.2 «Учет средств регионального бюджета»:
 - 86.2.1 «Средства, направляемые на поддержку отрасли животноводства»,
 - 86.2.2 «Средства, направляемые на поддержку отрасли растениеводства»
- 86.3 «Учет средств местного бюджета»:
 - 86.3.1 «Средства, направляемые на поддержку отрасли животноводства»,
 - 86.3.2 «Средства, направляемые на поддержку отрасли растениеводства».

Внутри каждого аналитического счета необходимо дополнительно открыть аналитические счета второго порядка для детального отражения бюджетных средств, направляемых на финансирование капитальных и текущих расходов.

Синтетический учет средств государственной поддержки в сельскохозяйственных организациях необходимо вести в разрезе субсчетов по видам финансирования в ведомости № 70-АПК. В конце отчетного года итоговые данные ведомости переносятся в журнал-ордер № 12-АПК, отражаются кредитовые обороты по счету 86 «Целевое финансирование» в корреспонденции с соответствующими счетами.

Критический анализ действующей отечественной практики учета средств целевого финансирования позволил установить, что действующий способ учета средств целевого финансирования влияет на себестоимость сельскохозяйственной продукции агропромышленных предприятий, а именно ведет к завышению себестоимости, следствием чего является уменьшение конкурентоспособности продукции предприятий и искажение финансового результата.

Схематично рассмотрим действующий порядок учета получателем средств целевого финансирования текущих расходов сельхозтоваропроизводителя (таблица 4).

Таблица 4

Порядок бухгалтерского учета получателем средств целевого финансирования текущих расходов (данные условные)⁹

Содержание хозяйственных операций	Сумма, тыс. руб.	Дебет	Кредит
Начислены средства целевого финансирования	80	76	86
Поступили средства целевого финансирования на расчетный счет	80	51	76
Оплачены семена (в том числе за счет средств целевого финансирования - 80 тыс. руб.)	200	60	51
Оприходованы семена	200	10	60
Списаны семена в производство	200	20	10
Оприходована готовая продукция	200	43	20
Списана себестоимость проданной продукции	200	90	43
Списаны средства целевого финансирования	80	86	91

Таким образом видим, что средства целевого финансирования в размере 80 тыс. руб. с одной стороны участвуют в расчете себестоимости сельскохозяйственной продукции, увеличивая ее размер, и, соответственно, искажая финансовый результат по счету 90 «Продажи», то есть финансовый результат по текущей деятельности и повторно учитываются в качестве прочих доходов на счете 91 «Прочие доходы и расходы», что в итоге приводит к искажению финансового показателя от прочей деятельности.

Рекомендуемый нами порядок учета средств целевого финансирования на счетах бухгалтерского учета изложенный с учетом требований МСФО представлен в таблице 5.

Таблица 5

Рекомендуемый порядок учета средств целевого финансирования с учетом требований МСФО (данные условные)¹⁰

Содержание хозяйственных операций:	Сумма, тыс. руб.	Дебет	Кредит
Начислены средства целевого финансирования	80	76	86
Поступили средства целевого финансирования	80	51	76
Оплачены семена (в том числе за счет средств целевого финансирования - 80 тыс. руб.)	200	60	51
Оприходованы семена:			
- приобретенные за счет собственных средств	120	10	60
- приобретенные за счет бюджетных средств	80	10¹	60
Списаны семена в производство:			
- приобретенные за счет собственных средств	120	20	10
- приобретенные за счет бюджетных средств	-	20	10¹
Оприходована готовая продукция	120	43	20
Списана себестоимость проданной продукции	120	90	43
Списаны средства целевого финансирования	80	86	91

⁹ Составлена автором

¹⁰ Составлена автором

Как видим, необходимо организовать учет средств целевого финансирования обособленно от других источников. Кроме того, целесообразно вести обособленный учет активов, приобретаемых за счет бюджетных средств, в частности при их списании в расход. Расходные документы (накладные, акты на списание материалов и прочие) требуется оформлять отдельно на списание материальных ценностей приобретенных за счет собственных источников и ценностей, приобретенных за счет средств целевого финансирования. В первичных документах необходимо делать соответствующие пометки. Такой учет позволит, с одной стороны, контролировать целевое использование бюджетных средств, с другой стороны – снизить себестоимость сельскохозяйственной продукции, что делает ее более конкурентоспособной.

К счету 91 «Прочие доходы и расходы», сельскохозяйственным организациям, получающим бюджетные средств, целесообразно в рабочем плане счетов предусмотреть отдельный субсчет, например «Расходы, произведенные за счет средств целевого финансирования». Учет рекомендуется вести в разрезе аналитических счетов, например «Растениеводство», «Животноводство».

ЛИТЕРАТУРА

1. Агошкова Н.Н. Учет и анализ воспроизводства основных средств в условиях адаптации к требованиям МСФО в сельскохозяйственных организациях: специальность дис. ... канд. эк. наук: Гос. ун-т - учебно-научно-произв. комплекс. - Орел, 2011. - 224 с.: ил. РГБ ОД, 61 11-8/1607.
2. Заикина О.П. Государственная поддержка сельского хозяйства: налоговые и бухгалтерские аспекты // Современные тенденции в экономике и управлении: новый взгляд: монография. – Оренбург, 2013. – 220с.
3. Заикина О.П. Проблемы учета средств государственной помощи в сельском хозяйстве // Проблемы экономики и управления предприятиями, отраслями, комплексами: монография / Е.В. Гагина, Е.Э. Головчанская, К.С. Григорьянц и др. / Под общ. ред. С.С. Чернова. – Книга 25. – Новосибирск: Издательство ЦРНС, 2014. – 284 с.
4. Ливанова Р.В. Бухгалтерский учет операций по страхованию урожая сельскохозйственных культур, проводимых с государственной поддержкой: специальность дис. ... канд. эк. наук: Рос. гос. аграр. ун-т.- Киров, 2007. - 283 с.: ил. РГБ ОД, 61 07-8/5393.
5. Кульнев В.Н. Понятие государственной поддержки сельскохозйственных товаропроизводителей / В.Н. Кульнев // Аграрное и земельное право. - 2005. - №7. - С. 15-21.
6. Матчинов В.А. Бухгалтерский учет и анализ эффективности использования государственной помощи в сельскохозйственных организациях: специальность дис. ... канд. эк. наук: Моск. с.-х. акад. им. К.А. Тимирязева, - Москва, 2008. - 157 с.
7. Пестрякова Т.П. Механизм управления ценовой политикой сельскохозйственного предприятия/ Т.П. Пестрякова // Экономический анализ: теория и практика. 2010. - № 23. - С. 27-31.
8. Пономарёв М.В. Актуальные проблемы развития сельского хозяйства в Российской Федерации URL: <http://www.juristlib.ru/book3070.html>
9. Пушкин В.В. Основные направления государственной поддержки сельского товаропроизводителя / В.В. Пушкин // Общество и экономика. - 2008. - №3 С. 7-12.
10. Семёнова Н.Н. Проблемы бюджетного финансирования сельского хозяйства в современных условиях URL: <http://www.science-bsea.bgita.ru/2007/ekonom20072/semenovaprobl.htm>.
11. Хоружий Л.И. Вопросы анализа эффективности государственной поддержки сельскохозйственных товаропроизводителей/ Л.И. Хоружий, Н.А. Кокорев, В.А. Матчинов // Экономика сельскохозйственных и перерабатывающих предприятий. 2008. - №11. - С. 14-17.

Рецензент: Дягилева Нина Владимировна, ФГБОУ ВО «Оренбургский ГАУ», кафедра финансового менеджмента, профессор, зав. Кафедрой, доктор экономических наук.

Zaikina Oksana Petrovna

The Orenburg State Agrarian University
Russia, Orenburg
E-mail: Oksanaz6@yandex.ru

Cherkasova Galina Vladimirovna

The Orenburg State Agrarian University
Russia, Orenburg
E-mail: Cherkasova.galVlad@yandex.ru

Branch features of the accounting of budgetary funds in agriculture

Abstract. The article describes features of accounting of the budgetary funds, which are provided as the state support to the agricultural organizations and which possess targeted character of use. The author gives the definition of target financing from the point of view of the accounting and tax law of the Russian Federation. The author characterizes features of the accounting of the funds allocated for financing of capital expenditure, that is the expenses connected with acquisition of fixed assets and operating costs of agricultural producers according to a relevant provision on accounting 13/2000 "The accounting of the state assistance" (PBU 13/2000)l. The given theoretical aspects are supported by actual data and examples. For descriptive reasons accounting records according to the accounting of means of the state assistance are presented in a tabular form with the subsequent detailed justification of the results of the research.

On the basis of the critical analysis of domestic practice of the accounting of the state assistance means, and also concerning the international registration practice, the author offers the ways of improvement of accounting of budgetary funds. The essence of the given offers is in the organization of the detailed accounting for account 86 "Target financing" in a section of sources of budgetary funds and their purpose (target use). Besides, the author gives the scheme of the accounting of means of target financing and the assets acquired at the expense of this source in order to avoid distortion of registration data.

Keywords: budgetary funds; means of the state assistance; target financing; prime cost; capital expenditure; operating costs; agriculture.

REFERENCES

1. Agoshkova N.N. Uchet i analiz vosпроизводства osnovnykh sredstv v usloviyakh adaptatsii k trebovaniyam MSFO v sel'skokhozyaystvennykh organizatsiyakh: spetsial'nost' dis. ... kand. ek. nauk: Gos. un-t - uchebno-nauchno-proizv. kompleks. - Orel, 2011. - 224 s.: il. RGB OD, 61 11-8/1607.
2. Zaikina O.P. Gosudarstvennaya podderzhka sel'skogo khozyaystva: nalogovye i bukhgalterskie aspekty // Sovremennye tendentsii v ekonomike i upravlenii: novyy vzglyad: monografiya. – Orenburg, 2013. – 220s.
3. Zaikina O.P. Problemy ucheta sredstv gosudarstvennoy pomoshchi v sel'skom khozyaystve // Problemy ekonomiki i upravleniya predpriyatiyami, otraslyami, kompleksami: monografiya / E.V. Gagina, E.E. Golovchanskaya, K.S. Grigor'yants i dr. / Pod obshch. red. S.S. Chernova. – Kniga 25. – Novosibirsk: Izdatel'stvo TsRNS, 2014. – 284 s.
4. Livanova R.V. Bukhgalterskiy uchet operatsiy po strakhovaniyu urozhaev sel'skokhozyaystvennykh kul'tur, provodimyykh s gosudarstvennoy podderzhkoy: spetsial'nost' dis. ... kand. ek. nauk: Ros. gos. agrar. un-t.- Kirov, 2007. - 283 s.: il. RGB OD, 61 07-8/5393.
5. Kul'nev V.N. Ponyatie gosudarstvennoy podderzhki sel'skokhozyaystvennykh tovaroproizvoditeley / V.N. Kul'nev // Agrarnoe i zemel'noe pravo. - 2005. - №7. - S. 15-21.
6. Matchinov V.A. Bukhgalterskiy uchet i analiz effektivnosti ispol'zovaniya gosudarstvennoy pomoshchi v sel'skokhozyaystvennykh organizatsiyakh: spetsial'nost' dis. ... kand. ek. nauk: Mosk. s.-kh. akad. im. K.A. Timiryazeva, - Moskva, 2008. - 157 s.
7. Pestryakova T.P. Mekhanizm upravleniya tsenovoy politikoy sel'skokhozyaystvennogo predpriyatiya/ T.P. Pestryakova // Ekonomicheskyy analiz: teoriya i praktika. 2010. - № 23. - S. 27-31.
8. Ponomarev M.V. Aktual'nye problemy razvitiya sel'skogo khozyaystva v Rossiyskoy Federatsii URL: <http://www.juristlib.ru/book3070.html>
9. Pushkin V.V. Osnovnye napravleniya gosudarstvennoy podderzhki sel'skogo tovaroproizvoditelya / V.V. Pushkin // Obshchestvo i ekonomika. - 2008. - №3 S. 7-12.
10. Semenova N.N. Problemy byudzhethnogo finansirovaniya sel'skogo khozyaystva v sovremennykh usloviyakh URL: <http://www.science-bsea.bgita.ru/2007/ekonom20072/ semenovapobl.htm>.
11. Khoruzhiy J.I. Voprosy analiza effektivnosti gosudarstvennoy podderzhki sel'skokhozyaystvennykh tovaroproizvoditeley/ L.I. Khoruzhiy, N.A. Kokorev, V.A. Matchinov // Ekonomika sel'skokhozyaystvennykh i pererabatyvayushchikh predpriyatiy. 2008. - №11. - S. 14-17.