

УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ
«БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»

УДК 657.47:664.7

БАНЦЕВИЧ ЕВГЕНИЙ ЕЖИВИЧ

**РАЗВИТИЕ МЕТОДИК БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АНАЛИЗА
МАТЕРИАЛЬНЫХ ЗАТРАТ В СИСТЕМЕ
ЭКОНОМИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНИЯ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ
МУКОМОЛЬНО-КРУПЯНОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ**

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук
по специальности 08.00.12 — бухгалтерский учет, статистика

Минск, 2006

Работа выполнена в УО «Белорусский государственный экономический университет»

Научный руководитель — Стражев Виктор Иванович, доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства, УО «Белорусский государственный экономический университет»

Официальные оппоненты: Кравченко Леонид Иванович, доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в торговле, УО «Белорусский государственный экономический университет»

Пономаренко Павел Григорьевич, кандидат экономических наук, доцент, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, УО «Белорусский торгово-экономический университет потребительской кооперации»

Оппонирующая организация — УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»

Защита состоится 31 января 2007 г. в 14.30 на заседании совета по защите диссертаций Д 02.07.01 при УО «Белорусский государственный экономический университет» по адресу: 220070, Минск, просп. Партизанский, 26, ауд. 407 (1-й учеб. корп.), E-mail kireeva_e@bseu.by, тел. 209-79-56.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке УО «Белорусский государственный экономический университет».

Автореферат разослан 29 декабря 2006 года.

Ученый секретарь
совета по защите диссертаций

Киреева Е.Ф.

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Связь работы с крупными научными программами (проектами) и темами. После обретения Республикой Беларусь независимости возникла настоятельная необходимость перехода к новому, ресурсосберегающему направлению экономического развития. В условиях ограниченности собственной зерновой базы и высокой материалоемкости производства рациональное и экономное потребление материальных ресурсов является важнейшей задачей, решение которой неразрывно связано с дальнейшим социально-экономическим развитием страны, укреплением экономической независимости.

Диссертационная работа является самостоятельным, целостным и законченным научным исследованием. Она выполнена в соответствии с темой научно-исследовательской работы кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства УО «Белорусский государственный экономический университет» «Совершенствование теории, методологии и организации бухгалтерского учета, контроля, аудита и анализа хозяйственной деятельности предприятий (организаций) в социально ориентированной рыночной экономике».

В диссертации отражены также основные положения и научные результаты, полученные автором при работе в рамках научного исследования Департамента по хлебопродуктам Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь по теме «Разработка альбома специализированных форм первичной учетной документации для организаций Департамента по хлебопродуктам».

Цель и задачи исследования. Целью диссертационного исследования является разработка научно обоснованных рекомендаций по развитию методик оперативного и бухгалтерского учета, совершенствованию оперативной отчетности и анализа материальных затрат в системе экономического управления на предприятиях мукомольно-крупяной промышленности с учетом специфики их технологии и организации производства в условиях социально ориентированной рыночной экономики.

Для достижения поставленной цели были определены и решены следующие задачи:

- исследовать содержание управленческого учета материальных затрат и обосновать необходимость и возможность использования его методологии в системе экономического управления материальными затратами на предприятиях мукомольно-крупяной промышленности;
- изучить современное состояние методик и организации учета материальных затрат на производство на предприятиях мукомольно-крупяной промышленности, определить их соответствие современным требованиям управления и разработать направления совершенствования данных методик;
- разработать и обосновать применительно к предприятиям мукомольно-крупяной промышленности методики учета материальных затрат по центрам ответственности;

- изучить возможности повышения аналитичности учетной информации о материальных затратах и ответственности за их уровень, разработать соответствующие предложения;

- исследовать структуру и содержание существующих форм первичных учетных документов и форм оперативной отчетности, применяющихся в мукомольно-крупяной промышленности, и обосновать конкретные предложения по их совершенствованию для обеспечения получения оперативной и достоверной информации об использовании материальных ресурсов;

- разработать методики оперативного и текущего анализа факторов изменения материальных затрат, обеспечивающие получение необходимой информации для активного и своевременного управления этими факторами.

Объектом исследования являются материальные затраты мукомольно-крупяных предприятий и специфические технико-экономические факторы формирования этих затрат при производстве муки и крупы, которые влияют на методики и организацию учета и анализа.

Предмет исследования — теоретические и практические аспекты развития методик учета и анализа материальных затрат на предприятиях мукомольно-крупяной промышленности Республики Беларусь.

Положения, выносимые на защиту.

1. Научно обоснованная сущность управленческого учета материальных затрат как подсистемы бухгалтерского учета, обеспечивающей управленческий аппарат необходимой информацией для планирования, анализа и принятия оперативных управленческих решений в целях оптимизации использования материальных ресурсов предприятия. Принципиальным условием практического использования управленческого учета материальных затрат на отечественных предприятиях является необходимость методической разработки учетно-аналитического обеспечения управляющего механизма с учетом особенностей технологии и организации конкретного производства.

2. Усовершенствованная номенклатура статей учета затрат, связанных с использованием материальных ресурсов, для предприятий мукомольно-крупяной промышленности, позволяющая усилить действенность контроля за использованием ресурсов, и связанные с этим предложения по обособленному учету расходов по содержанию элеваторов, механизированных складов сырья, складов силосного типа в бухгалтерском учете на отдельном счете 27 «Расходы по содержанию элеваторов и складов сырья».

3. Разработанная научно обоснованная структура центров ответственности, увязанных с центрами возникновения затрат, отражающая организационную структуру и технологические особенности предприятия, что позволяет децентрализовать управление материальными затратами, осуществляя его на всех уровнях, установить персональную ответственность за рациональное использование материальных

ресурсов и тем самым значительно повысить оперативность и действенность управления материальными затратами каждого центра ответственности и зерноперерабатывающего предприятия в целом.

4. Методика бухгалтерского учета материальных затрат, позволяющая принимать эффективные управленческие решения, основанная на разработанной системе субсчетов и аналитических счетов к счету 20 «Основное производство». Предприятия мукомольно-крупяной промышленности имеют несколько видов производств, поэтому счета второго порядка (субсчета) к счету 20 «Основное производство» предложено открывать в соответствии с отраслевым признаком, счета третьего порядка — в разрезе статей учета затрат. Аналитические счета четвертого порядка должны распределять затраты по экономическим элементам, пятого — по центрам ответственности. Такая организация аналитического учета дает возможность систематизировать учетные данные о затратах по видам производств, структурным подразделениям и центрам ответственности.

5. Разработанные новые формы оперативной отчетности для мукомольно-крупяных предприятий («Ведомость-машинограмма учета отклонений от норм выхода продукции по партиям переработки», «Рапорт-машинограмма по отклонениям от норм потерь сырья и материалов», «Рапорт-машинограмма об отклонениях от норм энергозатрат на технологические цели», «Расчет отклонений от норм энергозатрат, вызванных изменением объема переработанного зерна»), которые в отличие от существующих отраслевых форм предназначены для информационного обеспечения принятия необходимых оперативных решений по управлению использованием материальных ресурсов в производственном процессе.

6. Методика текущего анализа материальных затрат, основанная на предложенной четырехфакторной модели изменения их величины в себестоимости продукции мукомольно-крупяной промышленности, которая позволяет учитывать влияние специфических факторов функционирования мукомольно-крупяных предприятий и выявлять долю центров ответственности в общей сумме их изменения.

Личный вклад соискателя. Диссертация является самостоятельным и законченным научным исследованием по проблемам развития и совершенствования методик оперативного и бухгалтерского учета, оперативной отчетности и анализа материальных затрат на предприятиях мукомольно-крупяной промышленности. Выносимые на защиту положения диссертационного исследования разработаны соискателем лично, имеют научную новизну, практическую, экономическую и социальную значимость.

Апробация результатов диссертации. Основные результаты исследования были апробированы на Международной научно-практической конференции «Проблемы учета, анализа, контроля и статистики в условиях реформирования экономики» (Минск, 2002); Республиканской научно-практической конференции «Проблемы социально-экономического развития Республики Беларусь: пути их реше-

ния» (Могилев, 2002); Международной научно-практической конференции «Учет, анализ и финансы в организациях АПК: состояние и пути совершенствования» (Горки, 2002); региональной научно-практической конференции «Проблемы развития предпринимательства и совершенствования хозяйственного механизма региона в условиях глобализации экономики» (Могилев, 2003); II Международной научно-практической конференции «Учет, анализ и финансы в организациях АПК: состояние и пути совершенствования» (Горки, 2003); IV Международной научной конференции студентов и аспирантов «Техника и технология пищевых производств» (Могилев, 2004); Республиканской научной конференции студентов, магистрантов, аспирантов «Социально-экономическое и гуманитарное развитие белорусского общества в XXI веке» (Минск, 2004); Международной научно-практической конференции «Проблемы повышения эффективности деятельности предприятий» (Брест, 2005); V Международной научно-технической конференции «Техника и технология пищевых производств» (Могилев, 2005); III Международной научно-практической конференции «Учет, анализ и финансы в организациях АПК: состояние и пути совершенствования» (Горки, 2005); Международной научно-практической конференции «Социально-экономическая политика белорусского государства в условиях открытой экономики» (Минск, 2005); V Международной научной конференции студентов и аспирантов «Техника и технология пищевых производств» (Могилев, 2006).

Тезисы докладов и выступлений опубликованы в соответствующих изданиях. Отдельные положения диссертационной работы докладывались на методических семинарах и заседаниях кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита УО «Могилевский государственный университет продовольствия».

Первичные документы, формы оперативной отчетности, а также методики учета затрат по центрам ответственности, методики текущего и оперативного анализа материальных затрат апробированы на предприятиях Департамента по хлебопродуктам и приняты ими для практического применения, что подтверждается актом и справками о внедрении результатов диссертационного исследования.

Опубликованность результатов диссертации. По теме диссертации опубликовано 18 научных работ, в том числе 6 статей в научно-практических рецензируемых журналах, 8 — в материалах конференций (3 — в соавторстве), 4 — в тезисах докладов на научно-практических конференциях.

Структура и объем диссертации. Диссертация состоит из введения, общей характеристики работы, трех глав, заключения, библиографического списка использованных источников и списка публикаций соискателя, включающих 179 наименований. Работа изложена на 145 страницах. Объем, занимаемый 19 таблицами, 6 рисунками и 28 приложениями, составляет 46 страниц.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

В первой главе «Система экономического управления затратами в мукомольно-крупяной промышленности» исследованы современное состояние, проблемы и направления развития мукомольно-крупяной промышленности Республики Беларусь.

Мукомольно-крупяные предприятия имеют ряд существенных особенностей, обусловленных биохимическими свойствами зерна и хлебопродуктов, технологией и организацией производства продукции, которые влияют на содержание методик учета и анализа материальных затрат, а именно:

- сезонность поступления сырья (зерна), которая вызывает колебания суммы материальных затрат в себестоимости продукции в течение года;
- отсутствие сезонности в работе и высокая ритмичность производства, а также постоянство структуры процессов производства и их стандартизация;
- зависимость качества продукции от качества зерна, которая вызывает потребность в определении влияния внешних факторов на эффективность хозяйственной деятельности;
- сложность организационной структуры предприятия, оказывающая влияние на построение системы учета материальных затрат и оперативной отчетности по местам возникновения материальных затрат и центрам ответственности.

В себестоимости продукции предприятий мукомольно-крупяной промышленности материальные затраты составляют более 75 %. В связи с этим возрастает роль учета и анализа в системе управления себестоимостью, так как эффективность управления затратами (прежде всего материальными) на мукомольно-крупяных предприятиях зависит в первую очередь от оперативности получения учетной информации, необходимой для своевременного принятия эффективных управленческих решений, что требует развития методик и организации бухгалтерского учета и экономического анализа.

На основе проведенных исследований можно сделать вывод о том, что действующая система хозяйственного учета (особенно оперативного) не может в полной мере удовлетворять потребности современной системы управления мукомольно-крупяным предприятием. Необходимо существенное развитие методики и организации учета производственных процессов в направлении наиболее полного удовлетворения потребности системы оперативного экономического управления в учетной информации.

Ограничение ресурсов и достижение эффективности производства требуют постоянного сопоставления расходов и полученных результатов. Для этого необходимо совершенствовать механизм хозяйствования предприятий в направлении повышения управляемости затратами. Требования повышения эффективности управления в рыночных условиях хозяйствования вызвали необходимость появления управленческого учета.

Проведенное исследование отечественной и зарубежной научной литературы позволяет сделать вывод о том, что в настоящее время среди теоретиков учета не существует строгой и однозначной определенности в области управленческого учета.

В англо-американской и европейской (континентальной) национальных бухгалтерских системах управленческий учет имеет развитую теорию и практику. В диссертации рассмотрены различные подходы к определению сущности управленческого учета, принятые в западных странах, разработан авторский подход к решению проблемы.

Установлено, что в настоящее время имеются три основные точки зрения экономистов по вопросу определения сущности управленческого учета (рисунок 1).

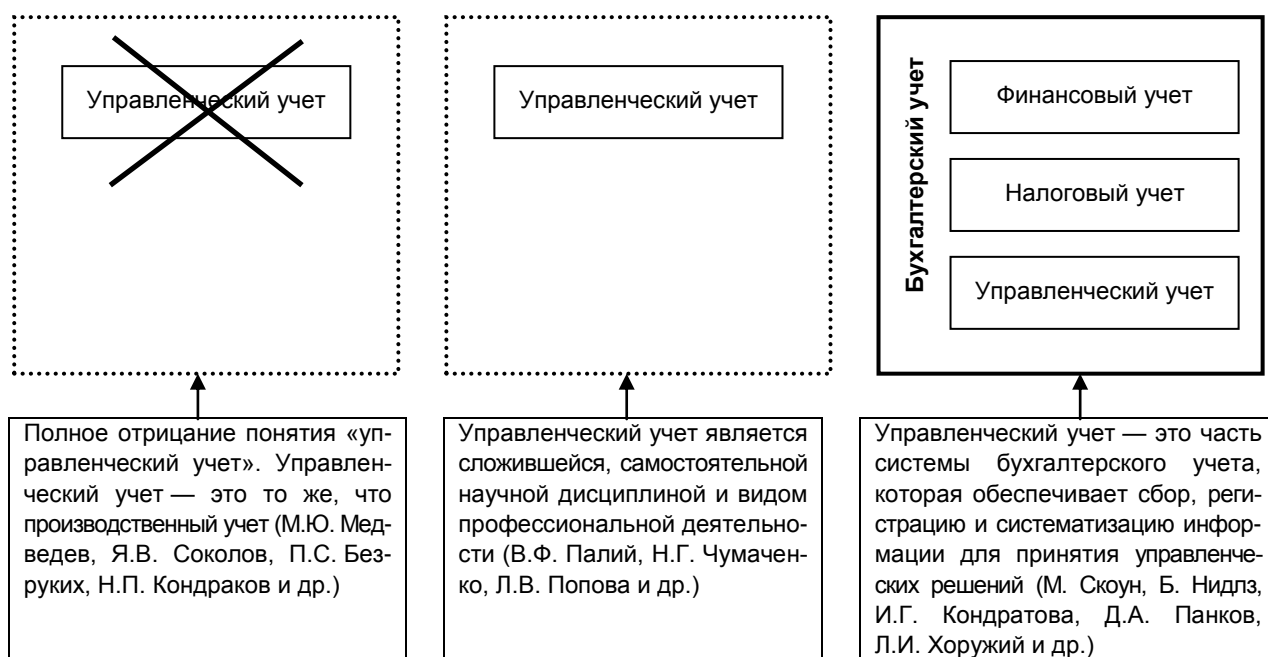


Рисунок 1 — Точки зрения экономистов по сущности управленческого учета

Проведенное исследование позволяет считать наиболее обоснованной третью из представленных позиций и определить сущность управленческого учета материальных затрат следующим образом: управленческий учет материальных затрат — это подсистема бухгалтерского учета, которая в рамках предприятия обеспечивает его управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, принятия оперативных управленческих решений и контроля в целях оптимизации использования материальных ресурсов предприятия.

Во второй главе «**Развитие методики бухгалтерского учета материальных затрат в системе экономического управления**» рассмотрены состояние методики учета материальных затрат на производство в мукомольно-крупяной промышленности и вопросы ее совершенствования, обоснована возможность использования элементов управленческого учета в системе управления материальными затратами на мукомольно-крупяных предприятиях.

В соответствии с отраслевыми методическими рекомендациями в состав расходов на получение сырья (зерна и других компонентов) входят расходы по содержанию элеваторов, механизированных складов сырья, складов силосного типа на мельницах и крупозаводах.

Технологический процесс на элеваторах предполагает затраты труда и материальных ценностей, прежде всего топлива, электроэнергии. Этот процесс материалоёмок, и его осуществление значительно влияет на сумму материальных затрат предприятия хлебопродуктов.

Действующая методика учета расходов по содержанию элеваторов, механизированных складов сырья, складов силосного типа на мельницах и крупозаводах на счете 10 «Материалы» недостаточно научно обоснована, поскольку хранение зерна не является частью процесса заготовления, а представляет собой отдельную технологическую операцию мукомольно-крупяного предприятия.

В диссертации предложено учитывать такие расходы в бухгалтерском учете обособленно на отдельном счете 27 «Расходы по содержанию элеваторов и складов сырья» в разрезе элементов затрат.

Расходы по содержанию элеваторов, механизированных складов сырья, складов силосного типа отвечают критериям комплексной статьи расходов. Кроме того, указанные расходы будут существовать и в том случае, если в отчетном периоде будет отсутствовать поступление сырья в элеваторы или выпуск продукции. Выделение их в качестве самостоятельного объекта учета затрат позволит усилить контроль величины этих расходов и порядка их списания на производственные расходы.

Предлагаемая корреспонденция счетов по хозяйственным операциям, связанным с содержанием элеваторов, на отдельном синтетическом счете представлена в таблице.

Корреспонденция счетов по хозяйственным операциям, связанным с содержанием элеваторов, механизированных складов сырья, складов силосного типа

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Израсходовано топливо на осуществление технологического процесса подработки зерна, находящегося в элеваторах, на механизированных складах сырья, складах силосного типа	27	10/3
2	Израсходованы вспомогательные материалы на содержание элеваторов, механизированных складов сырья, складов силосного типа	27	10/1
3	Израсходована покупная электроэнергия на осуществление технологического процесса подработки зерна и содержание элеваторов, механизированных складов сырья, складов силосного типа	27	60
4	Израсходована электроэнергия собственного производства на осуществление технологического процесса подработки зерна и содержание элеваторов, механизированных складов сырья, складов силосного типа	27	23/1

5	Израсходованы материалы, химикаты и продукты на проведение работ по борьбе с вредителями хлебных запасов	27	10/1
---	--	----	------

Окончание таблицы

1	2	3	4
6	Отражена стоимость выполненных подрядчиком работ по дезинсекции, дератизации хлебных запасов, других работ по борьбе с амбарными вредителями на основании утвержденных актов сдачи-приемки выполненных работ	27	60
7	Начислена заработная плата персоналу, работающему в элеваторах, на механизированных складах сырья, складах силосного типа, с отчислениями на социальные нужды от фонда заработной платы	27	70 (68, 69, 76)
8	Начислена амортизация основных средств элеваторов, механизированных складов сырья, складов силосного типа	27	02
9	Списана часть расходов по содержанию элеваторов, механизированных складов сырья, складов силосного типа на затраты основного производства (по соответствующей статье)	20	27

Производство муки и крупы требует упаковки продукции непосредственно в цехах на поточных линиях. Стоимость тары, тарных и упаковочных материалов, которые относятся к вспомогательным материалам, включается в производственную себестоимость изделий. Эти материалы учитываются на субсчете «Тара и упаковочные материалы» синтетического счета 10 «Материалы», а в составе себестоимости их целесообразно выделять по статье с аналогичным наименованием. Назначение таких вспомогательных материалов отличается от назначения основных материалов и тарных материалов, используемых при реализации продукции, поэтому рекомендуется выделить их в качестве обособленного объекта учета затрат.

В статью «Топливо на технологические цели» следует включать расход всех видов топлива, использованных исключительно на технологические цели (топливо для сушилок, входящих в схему технологического мукомольного и крупяного процесса).

Статья «Энергия на технологические цели» призвана обособить учет затрат энергии от учета затрат топлива, что обусловливается различиями в способах приобретения, нормировании расхода и определении фактического расхода. К этой статье должны относиться затраты на все виды непосредственно расходуемых в процессе производства видов энергии: пар для кондиционирования зерна и пропаривания крупы, вода для мойки зерна.

Раздельный учет топлива и энергии позволит усилить действенность контроля запасов топлива, точнее определить запасы топлива в днях, изучить обособленно потребление топлива, воды, пара и электроэнергии в динамике с целью выявления возможных направлений энергосбережения.

С развитием производственных отношений и теории управления производством и затратами в литературе и на практике появилось понятие «центр ответственно-

сти». Ученые определяют центр ответственности на пищевых предприятиях как подразделение пищевого предприятия, возглавляемое управляющим (менеджером), который обладает делегированными полномочиями и отвечает за финансово-хозяйственные результаты своего подразделения.

Проведенное исследование внутренней среды (производственной структуры) мукомольно-крупяных предприятий позволяет сделать вывод о возможности внедрения на них принципов управления затратами по центрам ответственности. С учетом особенностей технологии и организации производства, а также того, что основным условием образования центров ответственности является территориальная обособленность, в диссертационной работе предложен перечень общих центров ответственности, увязанный с центрами возникновения затрат (рисунок 2), позволяющий устанавливать персональную ответственность за уровень затрат данного центра для предприятий мукомольно-крупяной промышленности.

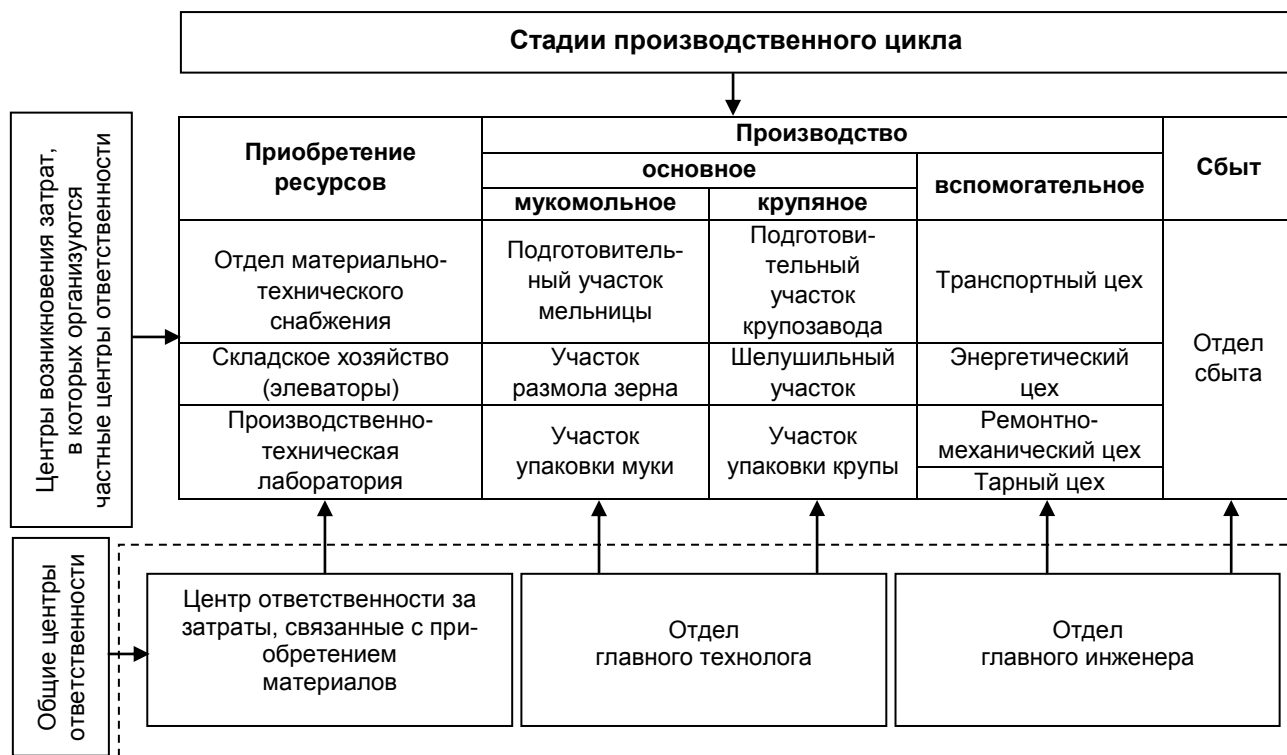


Рисунок 2 — Структура формирования центров ответственности на предприятиях мукомольно-крупяной промышленности во взаимосвязи с центрами затрат

Изучение применяемых форм первичной учетной документации показало, что они формируют достаточный массив информации и позволяют вести оперативный учет движения сырья и продукции по местам хранения и переработки. Однако значительная часть информации не используется в оперативном управлении по причине недостаточной конкретизации ответственности за расходование ресурсов и уровень затрат на производство, что в свою очередь обусловлено отсутствием соответствующей методики оперативного учета и анализа данного объекта.

Для принятия оперативных управленческих решений предприятиям мукомольно-крупяной промышленности предложено разработать систему субсчетов и аналитических счетов к счету 20 «Основное производство». Большинство таких предприятий имеют несколько видов производств, поэтому счета второго порядка (субсчета) к счету 20 необходимо открывать в соответствии с отраслевым признаком, счета третьего порядка — в разрезе статей учета затрат. Аналитические счета четвертого порядка должны, по мнению автора, распределять затраты по экономическим элементам, а пятого — по центрам ответственности.

Предложенная организация аналитического учета дает возможность систематизировать учетные данные о затратах по видам производств, структурным подразделениям.

Оперативный учет и анализ отклонений от норм расхода рекомендовано вести по видам зерновых культур, местам производственного потребления ресурсов в разрезе видов продукции с выявлением причин отклонений и по центрам ответственности. Для организации действенного управленческого контроля непосредственно в технологических системах в работе предложены формы оперативной отчетности («Ведомость-машинограмма учета отклонений от норм выхода продукции по партиям переработки», «Рапорт-машинограмма по отклонениям от норм потерь сырья и материалов», «Рапорт-машинограмма об отклонениях от норм энергозатрат на технологические цели», «Расчет отклонений от норм энергозатрат, вызванных изменением объема переработанного зерна»).

Предлагаемую форму оперативной отчетности «Ведомость-машинограмма учета отклонений от норм выхода продукции по партиям переработки» автор рекомендует составлять сменному мастеру ежемесячно на основании применяемой формы № ЗПП-116 «Журнал сменного мастера». Использование такой формы ведомости учета отклонений от норм выхода продукции по партиям переработки позволит принимать оперативные решения по изменению параметров технологического процесса в соответствии с имеющейся информацией о причинах отклонений от расчетных выходов продукции, а также накапливать информацию для определения результатов деятельности центров ответственности по итогам отчетного периода.

По выявленным за смену по стадиям производства отклонениям от норм потерь предлагается составлять «Рапорт-машинограмму по отклонениям от норм потерь сырья и материалов», в котором показываются причины отклонений и указываются центры ответственности. Данный рапорт по итогам дня представляется главному технологу или другим соответствующим функциональным службам предприятия для принятия необходимых оперативных решений по управлению использованием материальных ресурсов в производственном процессе.

С помощью разработанной формы «Рапорт-машинограмма об отклонениях от норм энергозатрат на технологические цели» появляется возможность принимать

оперативные решения по изменению параметров технологического процесса в соответствии с имеющейся информацией о причинах отклонений от норм использования электроэнергии, пара и воды. При возникновении отклонений от норм расхода энергозатрат за счет изменения объема переработанного зерна за отчетный период предлагается провести соответствующий расчет. Форму оперативной отчетности «Расчет отклонений от норм энергозатрат, вызванных изменением объема переработанного зерна» автор рекомендует составлять сменному мастеру ежемесячно на основании применяемой формы № ЗПП-116 «Журнал сменного мастера».

В разработанных документах формируется информационная база, с помощью которой главный технолог имеет возможность оперативно анализировать ход технологического процесса и эффективность использования материальных ресурсов, принимать своевременные решения по изменению параметров ведения технологического процесса.

В третьей главе **«Развитие методики анализа материальных затрат в системе экономического управления»** исследована проблема развития методик текущего и оперативного анализа использования материальных ресурсов в мукомольно-крупяной промышленности.

В настоящее время в экономической литературе и на практике используются разные классификации факторов изменения прямых материальных затрат в себестоимости продукции. Большинство авторов при анализе прямых материальных затрат факторами их изменения первого порядка называют изменение объема выпущенной продукции, изменение ее структуры и изменение уровня затрат на отдельные изделия.

Изменение структуры выработанной продукции в исследуемой отрасли происходит за счет двух факторов: изменения качества перерабатываемого зерна (фактор, не зависящий от предприятия) и изменения технического уровня организации и управления производством (фактор, зависящий от предприятия). Автором предлагается определять влияние этих факторов путем сопоставления плановых, расчетных и фактических выходов продукции (муки, крупы). Кроме указанных факторов на сумму прямых материальных затрат в себестоимости продукции предприятий мукомольно-крупяной промышленности оказывают влияние стоимостные факторы (средняя стоимость единицы сырья и материалов).

Предлагаемая факторная модель изменения суммы прямых материальных затрат представлена на рисунке 3.

В рамках разработанной факторной модели отклонение фактического расхода материалов на единицу продукции от удельного расхода по нормам зависит от качества переработанного зерна (фактор 2) и уровня организации технологического процесса на предприятии (фактор 3). Замена материалов как фактор отклонения от плана материальных затрат на изделие в рамках предлагаемой методики не рассматривается, что обусловлено технологией производства муки и крупы, так как

невозможно перейти на переработку другого вида зерна без принципиального изменения технологии, а также получить запланированный ассортимент продукции при замене сырья.

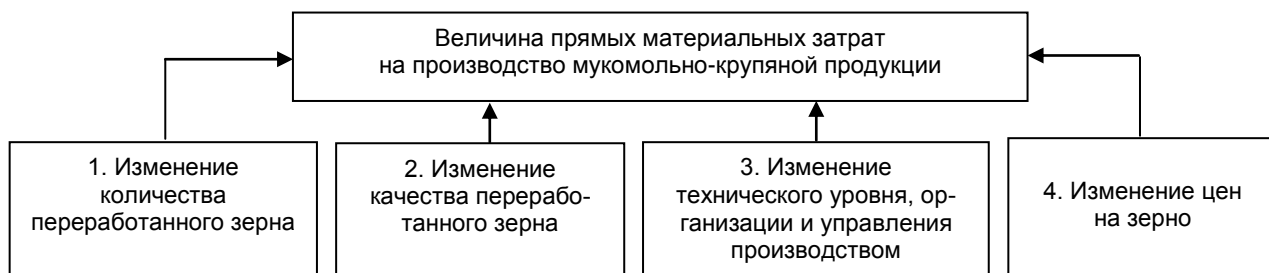


Рисунок 3 — Факторная модель изменения суммы прямых материальных затрат в мукомольно-крупяной промышленности

Влияние указанных факторов (см. рисунок 3) на сумму прямых материальных затрат предлагается определять методом цепных подстановок. Для этого в диссертации разработаны система необходимых аналитических показателей и алгоритм расчета влияния факторов на сумму прямых материальных затрат.

Для расчета таких показателей рекомендуется результаты влияния первых трех факторов (количества и качества переработанного зерна, технологии) на объем выпуска продукции (муки, крупы) в натуральном выражении (ВП) разделить на показатели выходов муки или крупы в процентах к количеству переработанного зерна (ВХ) и умножить на значение показателя средней стоимости единицы сырья (ЦМ).

Влияние фактора «изменение количества переработанного зерна» ($\Delta MЗ^H$) рассчитывается путем вычитания из показателя суммы прямых материальных затрат по плану при фактическом количестве переработанного зерна и его качестве по плану ($MЗ^{усл.1}$) аналогичного показателя по плану ($MЗ_0$):

$$\Delta MЗ^H = MЗ^{усл.1} - MЗ_0 = \left(\frac{ВП_0 + \Delta ВП_H}{ВХ_0} \right) ЦМ_0 - MЗ_0,$$

где $\Delta ВП_H$ — изменение объема выпуска продукции в натуральном выражении за счет изменения количества переработанного зерна, которое находится по традиционной методике.

Влияние фактора «изменение качества переработанного зерна» ($\Delta MЗ^K$) рассчитывается путем вычитания из показателя суммы прямых материальных затрат по плану при фактическом количестве и качестве переработанного зерна ($MЗ^{усл.2}$) аналогичного показателя по плану при фактическом количестве переработанного зерна и его качестве по плану ($MЗ^{усл.1}$):

$$\Delta MЗ^K = MЗ^{усл.2} - MЗ^{усл.1} = \left(\frac{ВП_1}{ВХ_0} \right) ЦМ_0 - \left(\frac{ВП_0 + \Delta ВП_H}{ВХ_0} \right) ЦМ_0.$$

Влияние фактора «изменение технического уровня, организации и управления производством» ($\Delta MЗ^T$) рассчитывается путем вычитания из показателя суммы фактических прямых материальных затрат при плановой цене сырья ($MЗ^{усл.3}$) ана-

логичного показателя по плану при фактическом количестве и качестве переработанного зерна ($MZ^{усл.2}$):

$$\Delta MZ^T = MZ^{усл.3} - MZ^{усл.2} = \left(\frac{ВП_1}{ВX_1}\right) ЦМ_0 - \left(\frac{ВП_1}{ВX_0}\right) ЦМ_0.$$

Влияние фактора «изменение цен на зерно» ($\Delta MZ^Ц$) рассчитывается путем вычитания из показателя фактических прямых материальных затрат (MZ_1) аналогичного показателя при плановой цене сырья ($MZ^{усл.3}$):

$$\Delta MZ^Ц = MZ_1 - MZ^{усл.3} = MZ_1 - \left(\frac{ВП_1}{ВX_1}\right) ЦМ_0.$$

Обосновано, что использование предлагаемой модели с учетом рекомендуемой автором методики учета материальных затрат, изложенной во второй главе диссертации, позволит выявлять вклад центров ответственности в общую сумму изменения прямых материальных затрат на производство продукции.

Так, количество переработанного зерна зависит от производственной программы зерноперерабатывающего предприятия, т.е. первого уровня центров ответственности (руководитель предприятия).

Качество зерна в значительной степени зависит от работы структурных подразделений предприятия, объединенных в центр ответственности за затраты, связанные с приобретением материалов (отдел материально-технического снабжения, складское хозяйство (элеваторы), производственно-техническая лаборатория).

Влияние фактора «изменение технического уровня, организации и управления производством» на сумму прямых материальных затрат обусловлено непосредственно эффективностью работы производственных центров ответственности, подчиненных главному технологу (на мукомольных предприятиях — подготовительный участок мельницы, участок размола зерна; крупяных предприятиях — подготовительный участок крупозавода, шелушильный участок).

Фактор «изменение цен на зерно» зависит от сложившегося на рынке уровня цен на зерновое сырье и практически не зависит от предприятия. Однако отдел материально-технического снабжения может влиять на величину транспортно-заготовительных расходов, увеличивающих среднюю цену зерна (транспортные расходы, доставка от станции или пристани до элеватора, разгрузка и размещение в силосах, комиссионные вознаграждения), и несет, таким образом, ответственность в этой части.

Применение разработанной специфической факторной модели изменения суммы прямых материальных затрат, новизна которой заключается в обеспечении возможности выявления и измерения специфических факторов формирования суммы таких затрат в мукомольно-крупяной промышленности, позволяет снизить материальные затраты.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Основные научные результаты диссертации. Исследование проблем развития и совершенствования методик бухгалтерского учета, отчетности и анализа материальных затрат в системе экономического управления на предприятиях мукомольно-крупяной промышленности позволило сделать следующие выводы и сформулировать предложения.

1. На основе исследования научной литературы определена сущность управленческого учета материальных затрат следующим образом: управленческий учет материальных затрат — это подсистема бухгалтерского учета, которая в рамках предприятия обеспечивает его управленческий аппарат необходимой информацией для планирования, анализа и принятия оперативных управленческих решений в целях оптимизации использования материальных ресурсов предприятия. Принципиальным условием практического использования данного управленческого учета на отечественных предприятиях является методическая разработка учетно-аналитического обеспечения управляющего механизма с учетом особенностей технологии и организации конкретного производства [1, 3, 9, 16].

2. В диссертации обоснована необходимость развития действующей классификации материальных затрат на производство мукомольно-крупяной продукции и разработана усовершенствованная номенклатура статей учета затрат, связанных с использованием материальных ресурсов на предприятиях отрасли, применение которой позволит усилить действенность контроля за их использованием. В ходе исследования предложено учитывать расходы по содержанию элеваторов, механизированных складов сырья, складов силосного типа в бухгалтерском учете обособленно на отдельном счете 27 «Расходы по содержанию элеваторов и складов сырья» в разрезе элементов затрат, разработана методика бухгалтерских записей по учету таких расходов и их списанию на затраты основного производства. Выделение расходов по содержанию элеваторов, механизированных складов сырья, складов силосного типа в самостоятельный объект учета затрат позволит усилить контроль за их величиной и правильностью списания на производственные расходы [2, 6, 18].

3. С учетом особенностей технологии и организации производства, территориальной обособленности его звеньев предложен перечень общих центров ответственности, увязанный с центрами возникновения затрат, позволяющий установить персональную ответственность за уровень затрат данного центра для предприятий мукомольно-крупяной промышленности. Предлагаемые центры ответственности основываются на преимуществах действующей структуры управления, организации учета и калькулирования себестоимости продукции [2, 6, 9, 15].

4. Для принятия оперативных управленческих решений на предприятиях мукомольно-крупяной промышленности разработана система субсчетов и аналитиче-

ских счетов к счету 20 «Основное производство». Большинство таких предприятий имеют несколько видов производств, поэтому счета второго порядка (субсчета) к счету 20 необходимо открывать в соответствии с отраслевым признаком, счета третьего порядка — в разрезе статей учета затрат. Аналитические счета четвертого порядка должны распределять затраты по экономическим элементам, пятого — по центрам ответственности. Такая организация аналитического учета дает возможность систематизировать учетные данные о затратах по видам производств, структурным подразделениям и центрам ответственности для выявления их реального вклада в конечные результаты хозяйственной деятельности [7, 8, 10, 14].

5. Оперативный учет и анализ отклонений от норм расхода рекомендовано вести по местам производственного потребления материальных ресурсов в разрезе видов продукции с выявлением причин отклонений и по центрам ответственности. В рамках диссертационного исследования разработан примерный перечень кодов причин отклонений фактических выходов продукции от расчетных на мукомольных и крупяных заводах, который рекомендуется к внедрению с уточнением на конкретном предприятии. Для организации действенного управленческого контроля непосредственно в технологических системах предложены формы оперативной отчетности («Ведомость-машинограмма учета отклонений от норм выхода продукции по партиям переработки», «Рапорт-машинограмма по отклонениям от норм потерь сырья и материалов», «Рапорт-машинограмма об отклонениях от норм энергозатрат на технологические цели», «Расчет отклонений от норм энергозатрат, вызванных изменением объема переработанного зерна») [13, 17].

6. В диссертации разработана четырехфакторная модель изменения суммы прямых материальных затрат в себестоимости продукции мукомольно-крупяной промышленности. В рамках предлагаемой факторной модели отклонение по прямым материальным затратам зависит от количества переработанного зерна, качества зернового сырья и уровня организации технологического процесса на предприятии. На сумму прямых материальных затрат в себестоимости продукции предприятий мукомольно-крупяной промышленности оказывает влияние также стоимостной фактор (средняя стоимость единицы сырья и материалов). Влияние указанных факторов на сумму прямых материальных затрат рекомендуется определять методом цепных подстановок, для чего в диссертации предложены перечень соответствующих аналитических показателей и алгоритм их расчета. Использование разработанной модели дает возможность выявлять вклад центров ответственности в общую сумму изменения прямых материальных затрат на производство продукции и тем самым реально включить центры ответственности в управление материальными затратами [4, 5, 11, 12].

Рекомендации по практическому использованию результатов. Практическое применение разработанных автором предложений по совершенствованию методик оперативного и бухгалтерского учета, составлению оперативной отчетности и ана-

лизу материальных затрат мукомольно-крупяных предприятий позволяет получать необходимую учетно-аналитическую информацию для принятия оперативных управленческих решений по экономному использованию материальных ресурсов.

Рекомендации по совершенствованию методики и организации оперативного и бухгалтерского учета, а также методики анализа хозяйственной деятельности нашли практическое применение на предприятиях хлебопродуктов Могилевской области (справка о внедрении в практику учетно-контрольной работы ОАО «Могилевхлебопродукт» № 05/172 от 13.01.2006 г.).

Методики оперативного и бухгалтерского учета, анализа материальных затрат, а также формы первичных документов и оперативной отчетности для предприятий Департамента по хлебопродуктам рассмотрены Министерством сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь и приняты для практического применения (акт о внедрении результатов диссертационного исследования № 03-5-1-13/241/13667 от 08.11.2005 г.).

Основные теоретические и практические положения диссертации используются в учебном процессе УО «Могилевский государственный университет продовольствия», что подтверждается актом о внедрении в учебный процесс.

СПИСОК ПУБЛИКАЦИЙ СОИСКАТЕЛЯ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в научно-практических рецензируемых журналах

1 Банцевич, Е.Е. Варианты учета выпуска и реализации продукции и критерии выбора их в учетной политике предприятия / Е.Е. Банцевич // Бухгалтерский учет и анализ. — 2003. — № 8. — С. 7—9.

2 Банцевич, Е.Е. Особенности учета затрат и калькулирования себестоимости продукции на предприятиях мукомольно-крупяной промышленности и пути их совершенствования / Е.Е. Банцевич // Бухгалтерский учет и анализ. — 2004. — № 11. — С. 12—17.

3 Банцевич, Е.Е. Управленческий учет: сущность, значимость, проблемы, перспективы развития / Е.Е. Банцевич // Бухгалтерский учет и анализ. — 2005. — № 3. — С. 18—23.

4 Банцевич, Е.Е. Развитие методики анализа затрат на рубль продукции в мукомольно-крупяной и других отраслях промышленности / Е.Е. Банцевич // Бухгалтерский учет и анализ. — 2005. — № 7. — С. 45—49.

5 Банцевич, Е.Е. Совершенствование методики анализа прямых материальных затрат в мукомольно-крупяной промышленности / Е.Е. Банцевич // Бухгалтерский учет и анализ. — 2006. — № 2. — С. 26—31.

6 Банцевич, Е.Е. Совершенствование методики бухгалтерского учета расходов, связанных с использованием материальных ресурсов в мукомольно-крупяной

промышленности / Е.Е. Банцевич // Бухгалтерский учет и анализ. — 2006. — № 6. — С. 13—18.

Материалы конференций

7 Банцевич, Е.Е. Проблема интерпретации актива баланса / Е.Е. Банцевич, И.А. Круглик // Проблемы социально-экономического развития Республики Беларусь: пути их решения: материалы Респ. науч.-практ. конф., Могилев, 24—25 окт. 2002 г. / Могилевский гос. техн. ун-т; редкол.: Н.С. Желток [и др.]. — Могилев, 2002. — С. 283—285.

8 Банцевич, Е.Е. Проблемы учета материальных затрат в процессе производства на предприятиях хлебопродуктов / Е.Е. Банцевич // Учет, анализ и финансы в организациях АПК: состояние и пути совершенствования: материалы Междунар. науч.-практ. конф., Горки, 24—26 окт. 2002 г. / Белорус. гос. с.х. акад.; редкол.: А.С. Чечеткин [и др.]. — Горки, 2003. — С. 39—41.

9 Банцевич, Е.Е. Структура управляющей подсистемы и ее взаимосвязи с управляемой подсистемой на предприятиях хлебопродуктов / Е.Е. Банцевич // Проблемы развития предпринимательства и совершенствования хозяйственного механизма региона в условиях глобализации экономики: материалы регион. науч.-практ. конф., Могилев, 22—23 окт. 2003 г. / Могилевский финансово-экон. ин-т; редкол.: В.С. Жариков [и др.]. — Могилев, 2004. — С. 79—80.

10 Банцевич, Е.Е. Оптимизация первичного количественно-качественного учета в зернозаготовительных, мукомольно-крупяных и комбикормовых организациях Департамента по хлебопродуктам / Т.И. Сушко, Е.Е. Банцевич, Е.А. Барсукова, О.М. Леонова // Учет, анализ и финансы в организациях АПК: состояние и пути совершенствования: материалы II Междунар. науч.-практ. конф., Горки, 23—25 окт. 2003 г.: в 2 ч. / Белорус. гос. с.-х. акад.; редкол.: П.В. Ковель [и др.]. — Горки, 2004. — Ч. 1. — С. 177—179.

11 Банцевич, Е.Е. Проблемы и задачи анализа материальных затрат в мукомольно-крупяной промышленности / Е.Е. Банцевич // Социально-экономическое и гуманитарное развитие белорусского общества в XXI веке: материалы Респ. науч. конф. студентов, магистрантов, аспирантов, Минск, 16 дек. 2004 г. / Белорус. гос. экон. ун-т; редкол.: И.Л. Василец [и др.]. — Минск, 2005. — С. 131—133.

12 Банцевич, Е.Е. Классификация показателей эффективности использования материальных ресурсов на предприятиях хлебопродуктов, методы их измерения / Е.Е. Банцевич // Проблемы повышения эффективности деятельности предприятий: материалы Междунар. науч.-практ. конф., Брест, 24—25 февр. 2005 г. / Брестский гос. техн. ун-т; редкол.: Ю.Н. Павлючук [и др.]. — Брест, 2005. — С. 187—189.

13 Банцевич, Е.Е. Развитие системы внутренней (управленческой) отчетности в зерноперерабатывающих организациях / Е.Е. Банцевич // Учет, анализ и финансы в организациях АПК: состояние и пути совершенствования: материалы III Между-

нар. науч.-практ. конф., Горки, 26—28 мая 2005 г. / Белорус. гос. с.-х. акад.; редкол.: П.В. Ковель [и др.]. — Горки, 2006. — С. 44—46.

14 Банцевич, Е.Е. Совершенствование информационного обеспечения управления затратами на мукомольно-крупяных предприятиях на базе системы «1С: Предприятие» / Е.Е. Банцевич, О.М. Леонова // Социально-экономическая политика белорусского государства в условиях открытой экономики: материалы Междунар. науч.-практ. конф., Минск, 26 окт. 2005 г. / Белорус. гос. экон. ун-т; редкол.: В.Н. Шимов [и др.]. — Минск, 2006. — С. 263—265.

Тезисы докладов конференций

15 Банцевич, Е.Е. Вопросы организации учета по центрам ответственности на мукомольных предприятиях / Е.Е. Банцевич // Проблемы учета, анализа, контроля и статистики в условиях реформирования экономики: тез. докл. Междунар. науч.-практ. конф., Минск, 17—18 окт. 2002 г. / Белорус. гос. экон. ун-т; редкол.: Н.Е. Заяц [и др.]. — Минск, 2002. — С. 21—23.

16 Банцевич, Е.Е. Управленческий учет: его принципы и возможности их использования в системе управления материальными затратами на предприятиях хлебопродуктов / Е.Е. Банцевич // Техника и технология пищевых производств: тез. докл. IV Междунар. науч. конф. студентов и аспирантов, Могилев, 21—23 апр. 2004 г. / Могилевский гос. ун-т продовольствия; редкол.: Т.С. Хасаншин [и др.]. — Могилев, 2004. — С. 254—255.

17 Банцевич, Е.Е. Развитие оперативного анализа материальных затрат на предприятиях мукомольно-крупяной промышленности / Е.Е. Банцевич // Техника и технология пищевых производств: тез. докл. V Междунар. науч.-техн. конф., Могилев, 18—20 мая 2005 г. / Могилевский гос. ун-т продовольствия; редкол.: Т.С. Хасаншин [и др.]. — Минск, 2005. — С. 259.

18 Банцевич, Е.Е. Совершенствование методики бухгалтерского учета расходов по содержанию элеваторов в организациях мукомольно-крупяной промышленности / Е.Е. Банцевич // Техника и технология пищевых производств: тез. докл. V Междунар. науч. конф. студентов и аспирантов, Могилев, 26—27 апр. 2006 г. / Могилевский гос. ун-т продовольствия; редкол.: А.В. Акулич [и др.]. — Могилев, 2006. — С. 294.

РЭЗІЮМЭ

Банцэвіч Яўген Ежывіч

Развіццё методык бухгалтарскага ўліку і аналізу матэрыяльных затрат у сістэме эканамічнага кіравання на прадпрыемствах мукамольна-крупняной прамысловасці

Ключавыя словы: сістэма эканамічнага кіравання, функцыі кіравання, выдаткі, затраты, расходы, сабекошт, мукамольна-крупная прамысловасць, цэнтры адказнасці, кіраўніцкі ўлік, аператыўная справаздачнасць, нормы выхаду мукі і круп.

Мэтай даследавання з'яўляецца распрацоўка навукова абгрунтаваных рэкамендацый па развіццю методык аператыўнага і бухгалтарскага ўліку, удасканаленні аператыўнай справаздачнасці і аналізу матэрыяльных затрат у сістэме эканамічнага кіравання на прадпрыемствах мукамольна-крупняной прамысловасці з улікам спецыфікі іх тэхналогіі і арганізацыі вытворчасці ва ўмовах сацыяльна арыентаванай рыначнай эканомікі.

Метады даследавання: назіранне, параўнанне, аналіз і сінтэз, сістэмны падыход, індукцыя і дэдукцыя, спецыяльныя метады бухгалтарскага ўліку і эканамічнага аналізу.

Атрыманыя вынікі і іх навізна заключаюцца ў абгрунтаванні неабходнасці развіцця дзеючай класіфікацыі затрат на вытворчасць, дзеля чаго прапанавана ўдасканаленая наменклатура артыкулаў уліку матэрыяльных затрат для прадпрыемстваў галіны; навуковым абгрунтаванні прапанаваных цэнтраў адказнасці, звязаных з цэнтрамі ўзнікнення затрат, з улікам арганізацыйнай структуры і тэхналагічных асаблівасцяў мукамольна-крупных прадпрыемстваў; распрацоўцы новых формаў аператыўнай справаздачнасці, якія прызначаны для інфармацыйнага забеспячэння прыняцця неабходных аператыўных рашэнняў па кіраванню выкарыстаннем матэрыяльных рэсурсаў у вытворчым працэсе; развіцці методыкі бягучага аналізу матэрыяльных затрат на аснове прапанаванай чатырохфактарнай мадэлі змянення іх велічыні ў сабекошце прадукцыі, якая накіравана на вызначэнне ўкладу цэнтраў адказнасці ў агульную суму змянення прамых матэрыяльных затрат.

Ступень выкарыстання. Вынікі праведзенага даследавання апрабаваны і ўжываюцца ў улікова-кантрольнай рабоце Адкрытага акцыянернага таварыства «Магілёўхлебпрадукт».

Галіна прымянення: у практычнай дзейнасці спецыялістамі ўлікова-эканамічных службаў і кіраўнікамі прадпрыемстваў мукамольна-крупняной прамысловасці.

РЕЗЮМЕ

Банцевич Евгений Еживич

Развитие методик бухгалтерского учета и анализа материальных затрат в системе экономического управления на предприятиях мукомольно-крупяной промышленности

Ключевые слова: система экономического управления, функции управления, издержки, затраты, расходы, себестоимость, мукомольно-крупяная промышленность, центры ответственности, управленческий учет, оперативная отчетность, нормы выхода муки и крупы.

Целью исследования является разработка научно обоснованных рекомендаций по развитию методик оперативного и бухгалтерского учета, совершенствованию оперативной отчетности и анализа материальных затрат в системе экономического управления на предприятиях мукомольно-крупяной промышленности с учетом специфики их технологии и организации производства в условиях социально ориентированной рыночной экономики.

Методы исследования: наблюдение, сопоставление, анализ и синтез, системный подход, индукция и дедукция, специальные методы бухгалтерского учета и экономического анализа.

Полученные результаты и их новизна заключаются в обосновании необходимости развития действующей классификации затрат на производство, для чего предложена усовершенствованная номенклатура статей учета материальных затрат для предприятий отрасли; научном обосновании предложенных центров ответственности, увязанных с центрами возникновения затрат, с учетом организационной структуры и технологических особенностей мукомольно-крупяных предприятий; разработке новых форм оперативной отчетности, которые предназначены для информационного обеспечения принятия необходимых оперативных решений по управлению использованием материальных ресурсов в производственном процессе; развитию методики текущего анализа материальных затрат на основе предложенной четырехфакторной модели изменения их величины в себестоимости продукции, которая направлена на выявление вклада центров ответственности в общую сумму изменения прямых материальных затрат.

Степень использования. Результаты проведенного исследования апробированы и применяются в учетно-контрольной работе Открытого акционерного общества «Могилевхлебопродукт».

Область применения: в практической деятельности специалистами учетно-экономических служб и руководителями предприятий мукомольно-крупяной промышленности.

SUMMARY

Bantsevich Evhenii Ezhyvich

The development of the accounting and analysis methods of material costs in the system of economic managing at the meal-cereals industry enterprises

Key words: system of economic managing, management functions, costs, expenses, expenditures, cost price, meal-cereals industry, centres of responsibility, management accounting, operations reporting, standards of meal and cereal extraction.

The purpose of the research is elaboration of scientific based recommendations on the development of operational registration and accounting methods and improvement of operations reporting and analysis of material costs in the system of economic managing at the meal-cereals industry enterprises with taking into consideration specific of the productions technology and organization in the conditions of social-oriented market economics.

Methods of the research: observation, confrontation, analysis and synthesis, system approach, induction and deduction, special methods of accounting and economic analysis.

The obtained results and its novelty consists in basis of necessity of productions expenses acting classification development, therefore suggested the improvement list of a calculations items for enterprises of the branch; scientific basis of the suggestion centers of responsibility co-ordinated with the centers of expenses arise with taking into consideration organization structure and technological peculiarities of meal-cereals enterprises; elaboration of new forms of operations reporting, which intend for information ensuring a necessary operational decision adoption on management of material resources using in industrial process; improvement of material costs current analysis methods, which based on suggested four-factor model of its sum total deflexion in productions cost price, which direct to reveal the subscription of the centers of responsibility to sum total of direct material costs deflexion.

The degree of application. The results of the conducted investigation were tested and put into practice of accounting and control work at the Joint-stock company «Mogilevhleboprodukt».

The area of application: in the practice of specialists in accounting and control departments and managers at the meal-cereals industry enterprises.

Редактор *Т.В. Бурая*
Корректор *Н.В. Терех*
Технический редактор *О.В. Амбарцумова*
Компьютерный дизайн *Т.В. Бесчетнова*

Подписано в печать 19.12.2006. Формат 60×84/16. Бумага офсетная. Гарнитура Times New Roman. Офсетная печать. Усл. печ. л. 1,4. Уч.-изд. л. 1,2. Тираж 70 экз. Заказ

УО "Белорусский государственный экономический университет".
Лицензия издательская № 02330/0056968 от 30.04.2004.
220070, Минск, просп. Партизанский, 26.

Отпечатано в УО "Белорусский государственный экономический университет".
Лицензия полиграфическая № 02330/0148750 от 30.04.2004.
220070, Минск, просп. Партизанский, 26.