

УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ
«БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»

УДК 657.47:385

КУРЬЯН ЕЛЕНА ВЛАДИМИРОВНА

**РАЗВИТИЕ ПРОИЗВОДСТВЕННОГО УЧЕТА И АНАЛИЗА ЗАТРАТ
В АВТОТРАНСПОРТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ**

08.00.12 — бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Минск – 2005

Работа выполнена в УО «Белорусский торгово-экономический университет потребительской кооперации»

кандидат экономических наук, профессор
Савицкая Г.В.,
кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита в АПК, УО «Белорусский государственный экономический университет»

Официальные оппоненты:

доктор экономических наук, профессор,
заслуженный деятель науки и техники
Украины Бутынец Ф.Ф.,
кафедра бухгалтерского учета и контроля,
Житомирский государственный технологический университет

кандидат экономических наук, доцент
Стешиц Л.И.,
кафедра бухгалтерского учета в отраслях
АПК, УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»

Оппонирующая организация —

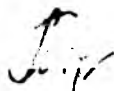
УО «Белорусский государственный университет транспорта»

Защита состоится 15 июня 2005 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.), тел. 209-79-56.

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

Экземпляр реферата разослан 13 мая 2005 года.

секретарь
по защите диссертаций,
доктор экономических наук, профессор



Г.А. Шмарловская

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы диссертации вытекает из необходимости переосмысления места и роли производственного учета в системе оперативного экономического управления на современном этапе, разработки моделей учета и анализа затрат, направленных на более полное удовлетворение запросов управления в информации, необходимой для принятия оптимальных решений в целях повышения эффективности деятельности субъектов хозяйствования.

Проблема развития управленческих функций бухгалтерского учета существовала на протяжении всего периода его развития. На современном этапе потребность в оперативной и полной информации увеличивается в связи с обострением конкуренции, быстро изменяющейся ситуацией на рынках и другими проявлениями рыночной экономики. Основополагающим элементом действующей системы учета выступает производственный учет, который является главным источником информации о затратах и занимает центральное место во всей системе управления.

Опыт работы автотранспортных организаций показывает, что сложившаяся система производственного учета не позволяет эффективно управлять процессом формирования себестоимости и финансовых результатов из-за недостаточно действенной системы его организации.

Эффективное управление затратами, как свидетельствует зарубежный опыт, может быть достигнуто только на основе совместного применения способов учета затрат по системам «стандарт-кост», «директ-костинг» и центрам ответственности, механизм которых обеспечивает своевременное выявление отклонений от нормативов, причин их возникновения и виновников, исчисление предельных уровней затрат и доходов — важнейших инструментов операционного менеджмента. Разработка адекватных международной практике системы учета и анализа затрат особенно актуальна для автотранспортных организаций потребительской кооперации, где сложилась трудная финансовая ситуация из-за высокого их уровня.

Проблемы учета и анализа затрат на производство рассматривались в работах таких отечественных и зарубежных авторов, как Р.А. Алборов, Х. Андерсон, В.Ф. Бабына, И.А. Басманов, П.С. Безруких, В.А. Белобородова, И.Н. Белый, Ф.Ф. Бутынец, Л.Н. Бука, В.Г. Гизатуллина, К. Друри, Л.Л. Ермолович, В.Б. Ивашкевич, И.И. Каракоз, Л.И. Кравченко, Н.И. Ладутько, Г.М. Лисович, Е.А. Мизиковский, А.П. Михалкевич, С.А. Николаева, Д.А. Панков, П.Я. Папковская, И.И. Поклад, А.Н. Соболевская, Я.В. Соколов, Л.И. Стещиц, В.И. Стражев, И.Е. Тишков, Н.Г. Чумаченко, А.П. Шевлюков, А.Д. Шеремет и др. Результаты этих работ сохраняют свою научную и практическую значимость до настоящего времени.

Проблемам учета и анализа затрат автотранспортных организаций посвящены труды таких экономистов, как И.Т. Абдукаримов, Е.Б. Айзенберг, З.И. Аксенова, В.Д. Андреев, А.А.Бачурин, Н.Т. Белуха, И.А. Верховский, В.А. Озеран, Е.В. Петрова, Г.В. Савицкая, Б.П. Савицкий, И.А. Секретарева, Е.М. Ткаченко, Р.Н. Туктаров, Н.Е. Чембер, А.В. Чернова, М.А. Шипунова, Ж.Ф. Шутикова и др.

Не умоляя ценности полученных результатов, необходимо отметить, что в силу объективных причин эти работы не в полной мере отражают новые запросы управления на современном этапе развития экономики в условиях изменяющихся цен, обострения конкуренции и острой необходимости повышения экономической эффективности производственно-финансовой деятельности автотранспортных организаций потребительской кооперации.

Актуальность проблем, их недостаточная теоретическая и практическая разработанность определили тему и основные направления исследования.

Связь работы с крупными научными программами, темами. Диссертация выполнена в соответствии с темой научно-исследовательской работы кафедры финансов, кредита и бухгалтерского учета производственной деятельности Гомельского кооперативного института Белкоопсоюза «Рационализация нормирования, планирования и учета затрат на производство и реализацию продукции, работ и услуг на производственных предприятиях потребительской кооперации на основе персональных ЭВМ» (№ ГР 20001083, 2000—2001).

Цель и задачи исследования. Целью диссертационной работы является научное обоснование и разработка методик и практических рекомендаций по совершенствованию учета и анализа затрат в автотранспортных организациях потребительской кооперации в соответствии с требованиями управления в современных условиях хозяйствования.

Цель работы обусловила постановку и решение следующих задач:

- проанализировать и уточнить сущность управленческого и производственного учета в системе управления деятельностью организации на современном этапе;
- выработать и научно обосновать важнейшие направления совершенствования классификации затрат в соответствии с практическими запросами управления в автотранспортных организациях;
- разработать модель производственного учета исходя из отраслевых особенностей автотранспортных организаций, современных запросов управления и передового опыта зарубежных стран;
- критически пересмотреть содержание учетных регистров автотранспортных организаций и обосновать конкретные предложения по их совершенствованию для обеспечения формирования более полной и достоверной информации о затратах и себестоимости;

- усовершенствовать методику оперативного анализа затрат;
- разработать методику прогнозного анализа затрат в автотранспортных организациях с целью повышения эффективности управления процессом формирования себестоимости перевозок и оценки резервов снижения ее уровня.

Объект и предмет исследования. Объектом исследования являются проблемы производственного учета и анализа затрат в автотранспортных организациях потребительской кооперации Республики Беларусь в условиях становления рыночных отношений.

Предметом исследования выступают теоретические и практические аспекты развития методик учета и анализа затрат в организациях автотранспорта потребительской кооперации.

Методология и методы проведенного исследования. Теоретической и методологической основой проведенных исследований являются действующее законодательство по изучаемой проблеме; нормативные акты Правительства Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства транспорта и коммуникаций Республики Беларусь, Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь, Министерства статистики и анализа Республики Беларусь, Белкоопсоюза; труды отечественных и зарубежных экономистов в области управления, учета, контроля и анализа; материалы научно-практических конференций.

В процессе исследования использовались общенаучные методы: анализ и синтез, сравнение, системный подход, наблюдение, методы и приемы бухгалтерского учета, экономического анализа и контроля, эконометрики.

Научная новизна и значимость полученных результатов. Научная новизна исследования заключается в постановке, теоретическом обосновании и методическом решении комплекса проблем, связанных с совершенствованием производственного учета и анализа затрат в автотранспортных организациях.

В процессе исследования автором были получены следующие результаты, имеющие научную новизну:

- по новому раскрыта экономическая сущность производственного учета как подсистемы управленческого учета, в которой происходят накопление и полная всесторонняя обработка информации о затратах и факторах, определяющих их уровень, с целью контроля и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг), создания универсальной базы данных для управления затратами, в результате чего точнее раскрывается предметная область учета, его роль и место в системе управления;
- усовершенствована классификация и номенклатура статей затрат для целей управления: введен элемент «Финансовые затраты», в составе которого рекомендуется отражать налоги и прочие финансовые затраты, обусловленные функционированием автотранспортных организаций и включаемые в себестоимость перевозок; обоснована необходимость и произведена группировка затрат

в автотранспортных организациях по степени их эластичности к объему транспортных работ на условно-постоянные и условно-переменные, что дает возможность определять безубыточный объем работ, критические и предельные уровни затрат и тарифов, без чего немислима современная система управления себестоимостью и финансовыми результатами;

- разработана методика учета затрат по центрам ответственности в автотранспортных организациях, заключающаяся в определении состава центров ответственности, обосновании круга контролируемых статей затрат и внутренней управленческой отчетности по каждому центру с целью повышения действенности контроля за уровнем затрат, своевременного принятия мер по устранению нежелательных отклонений от целевых параметров и изыскания резервов снижения себестоимости;

- научно обоснована и практически апробирована модель учета затрат с использованием систем «стандарт-кост» и «директ-костинг» применительно к автотранспортным организациям, построенная на основе выделения отдельных субсчетов для отражения в системе производственного учета нормативных затрат и отклонений от них по следующим признакам: эластичность к объему транспортных работ, вид деятельности, центр ответственности. Это позволяет, в отличие от действующей практики, во-первых, осуществлять оперативный контроль отклонений от нормативных затрат; во-вторых, формировать информационную базу для проведения маржинального анализа затрат и финансовых результатов; в-третьих, вести отдельный учет нормативных затрат и отклонений от них для целей налогового учета;

- для практической реализации данной модели учета в автотранспортных организациях разработаны новые и усовершенствованы действующие формы регистров производственного учета и внутренней отчетности (карточки учета работы грузового автомобиля, накопительные ведомости по учету прямых и косвенных затрат, отчеты центров ответственности), позволяющие формировать сведения о величине постоянных и переменных затрат по местам возникновения и центрам ответственности в разрезе элементов и статей, в результате чего расширяется информационная база для проведения оперативного и прогнозного анализа себестоимости автоперевозок;

- усовершенствованы методики оперативного анализа затрат по отклонениям и многофакторного анализа себестоимости грузоперевозок автотранспортных организаций, в основу которых положены факторные модели себестоимости 1 ткм и 1 автомобиле-часа, уровня заработной платы и топлива на 1 ткм, включающие, в отличие от действующих моделей, технико-эксплуатационные показатели и позволяющие более комплексно исследовать влияние факторов на формирование себестоимости перевозок и финансовых результатов;

- усовершенствована методика прогнозного анализа затрат и финансовых результатов на основе использования нечетких регрессионных моделей и оцен-

ки чувствительности результативных показателей к изменению внешних и внутренних факторов (изменение коэффициентов использования грузоподъемности, рабочего времени и пробега, скорости движения автомобилей, тарифов и цен, уровня инфляции и др.), что позволяет точнее оценивать последствия принимаемых решений и выработать более эффективную политику управления затратами и финансовыми результатами.

Практическая (экономическая, социальная) значимость полученных результатов. Практическое применение разработанных в диссертации предложений по совершенствованию методик учета и анализа затрат позволит повысить качество и оперативность учетно-аналитической информации в системе управления деятельностью автотранспортных организаций с целью раннего предупреждения о назревающих проблемах и выработки адекватных мер по их разрешению.

Экономическая значимость результатов заключается в том, что внедрение их в практику работы автотранспортных организаций повышает управленческие функции производственного учета, позволяет проводить оперативный и прогнозный анализ затрат, направленный на изыскание резервов снижения себестоимости и достижения конкурентных преимуществ в бизнесе.

Результаты проведенного исследования апробированы в автотранспортных организациях, что подтверждается соответствующими документами.

Основные положения диссертации, выносимые на защиту:

- определение сущности производственного учета как подсистемы управленческого учета, в которой происходят накопление и полная всесторонняя обработка информации о затратах и факторах, определяющих их уровень, с целью контроля и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг), создания универсальной базы данных для управления затратами. Отличительной чертой данного определения является то, что оно значительно шире представляет содержание и роль производственного учета, поскольку в качестве предмета учета выступает информация не только о затратах, но и факторах, формирующих их уровень, без изучения которых не принимается ни одно управленческое решение;

- разработанная методика учета затрат по центрам ответственности применительно к специфике автотранспортных организаций, сущность которой состоит в выработке структуры центров ответственности, обосновании круга контролируемых статей затрат и разработке отчетных форм для каждого из них с целью осуществления более действенного контроля за уровнем затрат и повышения эффективности управления себестоимостью;

- предложенная учетная модель отражения процесса формирования затрат, новизна которой состоит в совместном применении систем «стандарт-кост», «директ-костинг» и «ресибл-центр» с учетом особенностей автотранспортных организаций как наиболее эффективных инструментов управления се-

бестоимостью. В основу модели положена двухуровневая структуризация субсчетов, что позволяет создать информационную базу для проведения оперативного и маржинального анализа затрат и финансовых результатов;

- усовершенствованные по своей структуре и информационному содержанию следующие формы учетных регистров:

карточки учета работы грузового автомобиля, дополненные показателями о доходах и прямых статьях затрат, что дает возможность осуществлять оперативный контроль за ними и оценивать вклад каждого автомобиля в общий финансовый результат организации;

накопительные ведомости по учету прямых и косвенных затрат, построенные на основе предложенной модели производственного учета и отражающие, в отличие от действующих, информацию о переменных и постоянных, нормативных и сверхнормативных затратах в разрезе статей, элементов и центров ответственности, что необходимо, во-первых, для исчисления усеченной и полной себестоимости перевозок; во-вторых, осуществления оперативного мониторинга за ее уровнем; в-третьих, определения критических и предельных величин важнейших результативных показателей деятельности автотранспортных организаций;

- методика оперативного и текущего маржинального анализа затрат, новизна которой заключается в разработке факторных моделей, аппроксимирующих не только экономические, но и технико-эксплуатационные факторы, в результате чего достигается глубокое и системное исследование их влияния на уровень переменных и постоянных затрат в составе себестоимости услуг грузового автотранспорта и на формирование финансового результата;

- методика прогнозного анализа затрат, основанная на теории нечетких множеств, суть которой заключается в разработке многофакторных моделей, позволяющих прогнозировать интервал возможных значений себестоимости в рамках оптимального по всем параметрам коридора, исходя из фактически сложившихся нечетких зависимостей между исследуемыми показателями, что позволяет видеть пессимистический, оптимистический и наиболее вероятный вариант изменения ее уровня и вырабатывать более эффективную политику управления затратами.

Личный вклад соискателя. Диссертация является самостоятельным научным исследованием в области производственного учета и анализа затрат, содержащим основные направления их развития в организациях автотранспорта. Все выносимые на защиту положения диссертационного исследования разработаны соискателем лично и имеют научную и практическую значимость.

Апробация результатов диссертации. Основные положения диссертации докладывались на научно-методических конференциях: «Проблемы учета, анализа и статистики на рубеже веков» (Минск, 2000), «Социально-экономическое развитие и проблемы стабилизации экономики Республики Беларусь» (Боб-

руйск, 2001), «Агропромышленный комплекс: проблемы управления в условиях перехода к рынку» (Горки, 2001), «Проблемы управления социально-экономическими процессами: опыт и перспективы» (Гомель, 2002), «Бухгалтерский учет и хозяйственный контроль: прошлое, настоящее, будущее» (Житомир, 2002), «Проблемы учета, анализа, контроля и статистики в условиях реформирования экономики» (Минск, 2002).

Опубликованность результатов. Основные положения исследования опубликованы автором в 13 работах общим объемом 36 страниц, в том числе в 7 статьях в научно-практических журналах и в 6 тезисах докладов на научных конференциях.

Структура и объем диссертации. Диссертация состоит из введения, общей характеристики работы, трех глав, заключения, списка использованных источников, включающего 180 наименований, и приложений. Полный объем диссертации — 189 страниц. Объем, занимаемый 11 таблицами, 17 рисунками и 47 приложениями, составляет 84 страницы.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

В первой главе **«Теоретические основы производственного учета: состояние и пути развития»** анализируются различные концепции по определению сущности производственного учета и обосновываются направления его развития с учетом современных запросов управления.

Управленческий учет, по мнению автора, — это интегрированная система учета, контроля и анализа информации о затратах, результатах и факторах, определяющих их уровень, необходимой для выработки оперативных и стратегических управленческих решений. Производственный учет рассматривается в работе как подсистема управленческого учета, в которой происходят накопление и систематизация информации о затратах и факторах, определяющих их уровень, с целью контроля и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг), создания универсальной базы данных для управления затратами. Данное определение, в отличие от других, раскрывает наиболее важные его сущностные характеристики, а именно то, что в производственном учете происходит накопление данных не только о фактической величине затрат, но и о факторах, определяющих их уровень, благодаря чему реализуется его управленческая функция. Это значительно расширяет предметную область производственного учета и определяет его место в системе управления организацией.

Особое значение для эффективного управления затратами имеет научно обоснованная их классификация. На основании критического анализа литературных источников и нормативных документов в диссертации усовершенствованы классификация и номенклатура статей затрат для нужд управления. Пред-

ложено выделить элемент затрат «Финансовые затраты», в составе которого рекомендуется отражать налоги, включаемые в себестоимость работ, а также другие финансовые затраты организации; структурировать элемент «Прочие затраты» и включить затраты в соответствующие элементы по их экономической принадлежности. Обоснована необходимость и произведена группировка затрат по степени их зависимости от объемов транспортных работ на условно-постоянные и условно-переменные, что позволяет определять безубыточный объем грузооборота, зону безопасности организации, запас ее финансовой прочности, уровень операционного риска, чувствительность себестоимости и финансовых результатов к изменению объема выполненных работ автотранспортом и факторов, его определяющих.

С целью усиления контроля над затратами в диссертации рекомендовано выделить из состава затрат по обслуживанию и управлению транспортным процессом затраты по обслуживанию и учитывать их на счете 25 «Общепроизводственные расходы». Внедрение в практику предложенной классификации затрат в автотранспортных организациях потребительской кооперации значительно повышает аналитичность информации и усиливает контроль за процессом формирования себестоимости и финансовых результатов.

В данной главе рассмотрены также способы учета затрат, применяемые в Республике Беларусь, Российской Федерации, Украине и странах с развитой рыночной экономикой. Правильный их выбор важен для рациональной организации производственного учета. По результатам исследования обоснована необходимость совместного применения в автотранспортных организациях систем учета «стандарт-кост», «директ-костинг» и «ресибл-центр» с целью установления оперативного контроля за затратами по каждому центру ответственности, своевременного выявления назревающих проблем и активизации работы по их предупреждению, что в конечном итоге будет способствовать снижению себестоимости перевозок.

Во второй главе «**Развитие методик производственного учета в автотранспортных организациях**» рассматриваются состояние производственного учета и пути его совершенствования на современном этапе с целью повышения эффективности управления затратами.

Одним из направлений развития производственного учета является его организация по центрам ответственности. Как показали результаты исследования, действующая система учета в автотранспортных организациях потребительской кооперации не позволяет определить реальный вклад каждого структурного подразделения в общие результаты деятельности. В экономической литературе по автотранспорту данной проблеме также не уделяется должного внимания. В работе сделан вывод о том, что учет по центрам ответственности может функционировать параллельно с традиционной системой бухгалтерского учета и быть внедрен только при условии, что в организации определены сферы ответственности за каждый вид затрат и разработаны их нормативы. Организация

производственного учета по центрам ответственности позволяет использовать экономические методы управления затратами с учетом особенностей деятельности каждого структурного подразделения организации, повышает ответственность руководителей всех уровней управления за сокращение подконтрольных им расходов, связанных с этой деятельностью.

В диссертации предложена структура центров ответственности по управлению затратами, в основу которой положены отдельные этапы производственно-хозяйственной деятельности автотранспортных организаций: транспортный процесс (автомобили), процессы снабжения (заправка, склад запчастей), обслуживания (мастерские, гаражи) и управления. Обоснован перечень статей затрат по каждому центру по степени их контролируемости. Все это будет способствовать усилению самоконтроля и ответственности руководителей структурных подразделений за затраты и конечные финансовые результаты.

В диссертационной работе особое внимание уделяется изучению действующей методики распределения косвенных затрат. Отсутствие научно обоснованной базы их распределения не позволяет получать объективные и сопоставимые данные о себестоимости отдельных видов транспортных работ и уровне их доходности. Многие из применяемых методик не отражают действительной зависимости между величиной косвенных затрат и базой распределения. Подобные различия оказывают влияние на точность исчисления себестоимости, а излишняя дифференциация баз распределения приводит к значительному повышению трудоемкости производственного учета. Это обусловило необходимость разработки методики учета затрат по системе «директ-костинг», которая позволяет калькулировать усеченную себестоимость, определять маржинальную прибыль организации, что в свою очередь дает возможность комплекснее исследовать влияние факторов на величину затрат и прибыли и точнее прогнозировать их уровень.

В настоящее время для организаций становится актуальной задача предотвращения неоправданных затрат, которых можно было бы избежать. Для ее решения в диссертации обосновывается необходимость внедрения в практику автотранспортных организаций системы «стандарт-кост». Особенностью последней является раздельный учет нормативных затрат и отклонений от них на синтетических и аналитических счетах, для отражения которых предлагается открывать отдельные субсчета второго порядка «Нормативные затраты» и «Отклонения от нормативных затрат» к счетам по учету затрат. Это обеспечит нормативное регулирование процесса формирования себестоимости и существенно повысит аналитические и контрольные функции производственного учета.

Предлагаемая модель учета затрат предполагает содержательное и структурное преобразование учетных регистров и внутренней управленческой отчетности. В связи с этим в диссертации разработаны:

- отчеты центров ответственности для автотранспортных организаций, в которых отражаются нормативные затраты в разрезе статей и отклонения от них

с указанием причин их возникновения, что позволяет систематизировать затраты в пределах каждого центра ответственности, выявить причины отклонений от установленных нормативов по каждому виду затрат, исключить субъективный подход в оценке деятельности структурных подразделений, обозначить степень участия каждого из них в формировании общего результата организации;

- формы учетных регистров (накопительные ведомости по учету прямых и косвенных затрат), в которых отражаются нормативные затраты, отклонения от них с расчленением по причинам в разрезе элементов, статей и центров ответственности;

- карточки учета работы грузового автомобиля и сводные ведомости расхода топлива, в которых формируется необходимая информация для осуществления оперативного анализа и контроля затрат в разрезе каждого автомобиля с целью своевременного принятия мер по снижению их уровня.

В третьей главе «Совершенствование методик ретроспективного и прогнозного анализа затрат в автотранспортных организациях в системе оперативного экономического управления» исследуются проблемы теории и практики оперативного и прогнозного анализа затрат в автотранспортных организациях как основного инструмента выявления резервов снижения себестоимости автоперевозок.

Результаты исследования показали, что существующая организация анализа себестоимости перевозок в организациях автотранспорта не обеспечивает руководство нужной информацией для оперативного управления затратами. Для решения этой проблемы в диссертации разработана методика оперативного анализа затрат по отклонениям в разрезе мест их возникновения и центров ответственности. Суть методики состоит в оперативном выяснении причин отклонений от принятых стандартов затрат по каждой статье в разрезе центров ответственности в соответствии с разработанным классификатором.

Особое внимание в диссертационной работе уделяется совершенствованию методики факторного анализа себестоимости грузовых автоперевозок. Обзор литературных источников показал, что недостатком предлагаемых методик является отсутствие системного подхода к изучению влияния факторов с учетом всех внутренних и внешних связей. Многие факторные модели строятся по математическим правилам без необходимого экономического обоснования, в результате чего их анализ не представляет практической значимости. Некоторые модели очень громоздки, включают большое число второстепенных факторов, дублирующих друг друга, что также не способствует раскрытию истинных причин изменения себестоимости перевозок. Для устранения этих недостатков в работе усовершенствованы факторные модели себестоимости транспортных перевозок, которые отражают технико-эксплуатационные показатели и их влияние на уровень постоянных и переменных расходов в расчете на единицу транспортных работ (см. таблицу).

Сравнительная характеристика действующих и рекомендованных факторных моделей

Показатель	Действующие модели	Предлагаемые модели	Условные обозначения
Себестоимость (С)	$C_{\text{ткм}} = \frac{Z_{\text{общ}}}{\text{ГО}} =$ $= \frac{Z_{\text{общ}}}{M \cdot D \cdot \text{ПД} \cdot K_{\text{рв}} \cdot \text{СК} \cdot K_{\text{п}} \cdot \Gamma \cdot K_{\Gamma}}$	$C_{\text{ткм}} = \frac{Z_{\text{пер}}}{\text{ГО}} + \frac{Z_{\text{пост}}}{\text{ГО}} = \frac{\Gamma \cdot Z_{\text{пер}}^{\text{ткм}}}{\text{ГО}} + \frac{Z_{\text{пост}}}{\text{ГО}} =$ $= \frac{Z_{\text{пер}}^{\text{ткм}}}{\text{ГО}} + \frac{Z_{\text{пост}}}{\text{ГО}} = \frac{\Pi \cdot Z_{\text{пер}}^{\text{1км}}}{\Pi \cdot K_{\text{п}} \cdot Z_{\text{ср}}} + \frac{Z_{\text{пост}}}{\text{ГО}} =$ $= \frac{Z_{\text{пер}}^{\text{1км}}}{K_{\text{п}} \cdot Z_{\text{ср}}} + \frac{Z_{\text{пост}}^{\text{1авт}}}{D \cdot \text{ПД} \cdot K_{\text{рв}} \cdot \text{СК} \cdot K_{\text{п}} \cdot \Gamma \cdot K_{\Gamma}};$ $C_{\text{авт.ч}} = \frac{Z_{\text{пер}}}{\Gamma} + \frac{Z_{\text{пост}}}{\Gamma} = \frac{\Gamma \cdot Z_{\text{пер}}^{\text{1авт.ч}}}{\Gamma} + \frac{Z_{\text{пост}}}{\Gamma} =$ $= \frac{Z_{\text{пер}}^{\text{1авт.ч}}}{\Gamma} + \frac{Z_{\text{пост}}^{\text{1авт}}}{D \cdot \text{ПД} \cdot K_{\text{рв}}}$	<p>$Z_{\text{общ}}$ — общие затраты; ГО — общий грузооборот; M — количество машин; D — количество дней, отработанных автомобилем; ПД — продолжительность рабочего дня; $K_{\text{рв}}$ — коэффициент использования рабочего времени; СК — скорость движения; $K_{\text{п}}$ — коэффициент использования пробега; Γ — средняя грузоподъемность; K_{Γ} — коэффициент использования грузоподъемности; $Z_{\text{пер}}$ — сумма переменных затрат; $Z_{\text{пост}}$ — сумма постоянных затрат; $Z_{\text{пер}}^{\text{ткм}}$ — переменные затраты на 1 ткм; $Z_{\text{пер}}^{\text{1км}}$ — переменные затраты на 1 км; $C_{\text{авт.ч}}$ — себестоимость 1 автомобиле-часа; $Z_{\text{пост}}^{\text{1авт}}$ — постоянные затраты на 1 автомобиль; Γ — общее количество отработанных человеко-часов; $Z_{\text{пер}}^{\text{1авт.ч}}$ — переменные затраты на 1 автомобиле-час; $Z_{\text{зп}}$ — затраты по зарплате; ТЕ — трудоемкость; ОТ — уровень оплаты труда за 1 человеко-час; $Z_{\text{ср}}$ — средняя загруженность; Z_{Γ} — затраты по топливу; Π — фактический пробег; R_{Γ} — расход топлива; Ц — цена 1 л топлива.</p>
Заработная плата водителей (ЗП) на 1 ткм	$\text{ЗП}_{\text{ткм}} = \frac{Z_{\text{зп}}}{\text{ГО}} = \frac{\text{ГО} \cdot \text{ТЕ} \cdot \text{ОТ}}{\text{ГО}} =$ $= \text{ТЕ} \cdot \text{ОТ}$	$\text{ЗП}_{\text{ткм}} = \text{ТЕ} \cdot \text{ОТ} = \frac{\Gamma}{\text{ГО}} \cdot \text{ОТ} =$ $= \frac{M \cdot D \cdot \text{ПД}}{M \cdot D \cdot \text{ПД} \cdot K_{\text{рв}} \cdot \text{СК} \cdot K_{\text{п}} \cdot Z_{\text{ср}}} \cdot \text{ОТ} =$ $= \frac{\text{ОТ}}{K_{\text{рв}} \cdot \text{СК} \cdot K_{\text{п}} \cdot Z_{\text{ср}}}$	
Топливо (ГСМ)	$\text{ГСМ}_{\text{ткм}} = \frac{Z_{\Gamma}}{\text{ГО}}$	$\text{ГСМ}_{\text{ткм}} = \frac{Z_{\Gamma}}{\text{ГО}} = \frac{\Pi \cdot R_{\Gamma} \cdot \text{Ц}}{\Pi \cdot K_{\text{п}} \cdot Z_{\text{ср}}} = \frac{R_{\Gamma} \cdot \text{Ц}}{K_{\text{п}} \cdot Z_{\text{ср}}}$	

Суть предлагаемых методик заключается в значительном расширении факторных моделей себестоимости и повышении их содержательности, которые существенно углубляют аналитические исследования, в результате чего повышается уровень планирования и прогнозирования себестоимости перевозок, точнее оценивается чувствительность себестоимости автоперевозок к управленческим воздействиям.

С целью установления максимально возможного соответствия между затратами и доходами, получаемыми в результате хозяйственной деятельности организации, предложен порядок многоступенчатого определения финансового результата. В основу данной методики положены группировка затрат в зависимости от изменения объема деятельности на условно-переменные и условно-постоянные, по местам возникновения и центрам ответственности и поэтапное определение суммы маржи покрытия. Практическое ее применение позволит устанавливать степень участия каждого центра ответственности в формировании прибыли, выявлять и конкретизировать причины возникновения убытков по уровням управления, определять основные направления их снижения.

Успешность функционирования автотранспортных организации, как и любой сферы деятельности, базируется на точности прогноза, с помощью которого облегчается процесс принятия решений. Прогнозный анализ ориентирован на изучение вариантов развития организации, определение потенциальных возможностей и угроз. Видение перспективы позволяет своевременно обнаруживать риски и принимать соответствующие меры для их предупреждения.

В диссертационной работе разработана методика проведения прогнозного анализа на основе выявления чувствительности себестоимости и финансовых результатов к внешним и внутренним факторам и управленческим воздействиям, использование которой позволит руководителям всех уровней комплексно оценивать последствия принимаемых решений, корректировать свои действия для достижения желаемого результата более эффективными методами.

Впервые для автотранспортных организаций разработана регрессионная модель прогнозирования себестоимости перевозок, построенная на основе теории нечетких множеств, позволяющая, в отличие от традиционных, прогнозировать интервал возможных значений результата в рамках оптимального коридора. При построении модели учтены следующие факторы:

- x_1 — коэффициент использования рабочего времени;
- x_2 — коэффициент использования пробега;
- x_3 — коэффициент использования грузоподъемности машин;
- x_4 — коэффициент использования машин в работе;
- x_5 — месячный темп инфляции.

Уравнение связи (Y) получило следующее выражение:

$$Y = 258 + (-82,7; -83,38; -84,66) x_1 + (-28;73; -31,76; -35,39) x_2 + (-3,49; -4,05; -4,61) x_3 + (-41,18; -51,68; -56,18) x_4 + (6,118; 6,568; 7,018) x_5.$$

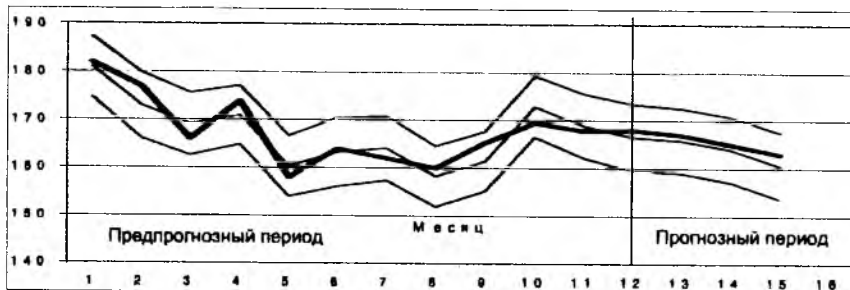
Каждый коэффициент нечеткой регрессии при соответствующем факторном показателе имеет вид

$$a_i = (a_i - b_i, a_i, a_i + b_i),$$

где a_i — наиболее вероятное значение коэффициента регрессии;

b_i — ширина размытости коэффициента.

Искомая величина прогнозируемого результативного показателя также описывается в виде треугольного симметричного нечеткого числа, внутри которого должно располагаться реальное значение результата, соответствующее данному набору факторов (см. рисунок).



Распределение искомого параметра в нечетком коридоре

Как показывает приведенный график, высокая точность полученной модели при проверке на тестовом отрезке подтвердилась, поскольку прогнозные значения искомым параметров попали в коридор, описанный нечеткой регрессией. Причем фактический их уровень за последние месяцы совпадает с серединой нечеткого коридора, что подтверждает довольно высокий уровень достоверности результата. Средняя ширина коридора — 13,24 %.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Результаты проведенного исследования позволили сделать следующие основные выводы и предложения, имеющие научную новизну и практическую значимость:

1. Изучение теоретических положений и критический анализ различных мнений о сущности производственного учета дали возможность уточнить его место в системе управленческого учета и обосновать экономическое содержание как подсистему управленческого учета, в которой происходят накопление и полная всесторонняя обработка информации о затратах и факторах, определяющих их уровень, с целью контроля и калькулирования себестоимости про-

дукции (работ, услуг) и создания универсальной базы данных для управления затратами [8, 9, 12].

2. Важным методологическим аспектом в производственном учете является научно обоснованная классификация затрат по различным признакам. Учитывая отсутствие единого мнения по данному вопросу, в работе уточнены классификация и номенклатура статей затрат с учетом специфики отрасли и современных запросов управления, а именно:

- для усиления контроля над затратами рекомендовано из состава накладных расходов, учитываемых на счете 26 «Общехозяйственные расходы», выделить затраты по обслуживанию транспортного процесса и учитывать их обособленно на счете 25 «Общепроизводственные расходы»;

- обоснована необходимость выделения в качестве отдельного элемента «Финансовые затраты», в составе которого предложено отражать налоги, включаемые в себестоимость транспортных работ, а также другие финансовые затраты, структурировать прочие затраты и включить их в соответствующие элементы по экономической принадлежности, что позволит правильно оценивать изменения в структуре затрат и точнее определять трудоемкость, материалоемкость, фондоемкость транспортных работ;

- классифицированы затраты по степени их зависимости от уровня деловой активности автотранспортной организации на постоянные и переменные, что необходимо для определения маржи покрытия, критического уровня объема грузооборота, предельных уровней переменных затрат, транспортных тарифов и других показателей, необходимых для эффективного управления затратами и финансовыми результатами.

Внедрение в практику предложенной классификации затрат значительно повышает аналитичность и качество учетной информации и создает основу для проведения маржинального анализа себестоимости транспортных работ [11].

3. В современных условиях хозяйствования актуальным становится учет затрат по центрам ответственности, практическое использование которого обеспечивает более эффективный контроль за процессом формирования себестоимости транспортных работ. Учитывая его значимость, в диссертации разработаны структура центров ответственности по управлению затратами для автотранспортных организаций с учетом организационной структуры и технологической особенности их деятельности, а также перечень статей затрат по каждому центру в зависимости от степени их контролируемости и управляемости, что дает возможность повысить инициативность руководителей структурных подразделений в достижении общей цели организации и оценить вклад каждого центра в общий финансовый результат организации [1].

4. В связи с переходом к рыночным отношениям, развитием международных связей, глобализацией экономики актуализируется необходимость гармонизации бухгалтерского учета с международными нормами, в соответствии с

которыми эффективное управление затратами достигается при совместном применении систем «стандарт-кост», «директ-костинг» и «ресибл-центр». В диссертации разработана методика практической реализации данной модели учета затрат в автотранспортных организациях с учетом специфики их деятельности, что позволяет определять нормативную, усеченную, полную себестоимость работ, маржинальную прибыль и получать максимум информации для принятия управленческих решений. Использование в практике автотранспортных организаций субсчетов отклонений от нормативных затрат в разрезе мест возникновения затрат и центров ответственности повысит аналитическую и контрольную функции производственного учета [2, 5, 6, 10, 13].

5. Критический анализ содержания и структуры действующих форм отчетности и учетных регистров показал, что до настоящего времени в автотранспортных организациях отсутствует внутренняя целостная отчетная информация о затратах, позволяющая оценить эффективность работы структурных подразделений. В диссертации разработаны отчеты центров ответственности, формирующие информацию о нормативных затратах и отклонениях от принятых норм; усовершенствованы карточки учета работы грузового автомобиля, дополненные показателями о доходах и основных затратах, и регистры аналитического учета затрат, в которых, в отличие от действующих, отражаются нормативные затраты и отклонения от них в разрезе элементов, статей и центров ответственности. Использование предложенных форм повысит качество учета, контроля и анализа затрат, позволит оперативно и полно выявлять резервы снижения их уровня [2, 10].

6. Важное место в управлении затратами занимает их оперативный и прогнозный анализ, состоянием которого в автотранспортных организациях, как показали результаты исследования, находится на низком уровне. Недостаточно полно данные вопросы освещены в экономической литературе. В связи с этим в диссертации разработаны:

- методика оперативного анализа затрат по отклонениям в разрезе мест возникновения и центров ответственности, позволяющая оперативно принимать адресные меры по устранению неблагоприятных отклонений;
- факторные модели себестоимости грузоперевозок, в состав которых вошли не только экономические, но и технико-эксплуатационные показатели работы автотранспорта, алгоритмы расчета влияния факторов разных порядков, что способствует углублению аналитических исследований и повышению эффективности управления процессом формирования себестоимости перевозок;
- методика многоступенчатого маржинального анализа доходов автотранспортных организаций, в основу которой положена группировка затрат на условно-постоянные и условно-переменные, а также по центрам ответственности. Практическое использование данной методики раскрывает степень участия

каждого центра в формировании величины финансового результата и основные направления снижения убытков;

- методика проведения прогнозного анализа затрат на основе оценки чувствительности себестоимости и финансовых результатов к изменению экзогенных и эндогенных факторов, а также их эластичности к управленческим воздействиям, обеспечивающая выработку эффективной политики в управлении затратами;

- регрессионная модель для прогнозирования себестоимости перевозок, построенная на основе теории нечетких множеств, которая дает возможность прогнозировать результат в рамках оптимального по своим параметрам коридора. Практическое использование данной модели развивает традиционные методы прогнозирования, приспособлявая их к необходимости учета неопределенности будущего, в связи с чем значительно повышается аналитический потенциал прогнозного анализа.

Все разработки автора по учету и анализу затрат выполнены с использованием современных компьютерных технологий, в результате чего появляется возможность своевременно реагировать на возникающие в транспортном процессе отклонения и принимать корректирующие меры по устранению негативного влияния факторов [3, 4, 7].

Рекомендации по совершенствованию производственного учета и анализа затрат, содержащиеся в диссертационной работе, значительно повышают аналитичность и информационную емкость производственного учета, его роль в управлении транспортным процессом, углубляют перспективный и ретроспективный анализ себестоимости автоперевозок, создают базу для выработки более эффективной политики управления затратами. Это будет способствовать повышению эффективности функционирования автотранспортных организаций и их конкурентных преимуществ.

СПИСОК ОПУБЛИКОВАННЫХ РАБОТ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в научно-рецензируемых журналах

1. Курьян Е.В. Организация учета затрат по центрам ответственности на автотранспортных предприятиях // Бух. учет и анализ. — 2002. — № 2. — С. 8—12.
2. Курьян Е.В. Совершенствование методики учета затрат и калькулирования себестоимости услуг на автотранспортных предприятиях // Бух. учет и анализ. — 2002. — № 10. — С. 7—10.
3. Курьян Е.В. Оперативный анализ затрат: проблемы, пути развития // Потреб. кооперация. — 2003. — № 2. — С. 59—64.

4. Курьян Е.В. Совершенствование оперативного анализа затрат на автотранспортных предприятиях // Бух. учет и анализ. — 2003. — № 6. — С. 44—47.
5. Курьян Е.В. Учет затрат и калькулирование себестоимости услуг // Весн. БДЭУ. — 2004. — № 2. — С. 40—43.
6. Курьян Е.В. Основные направления развития учета затрат // Потреб. ко-операция. — 2004. — № 3. — С. 75—79.
7. Савицкая Г.В., Курьян Е.В. Оценка чувствительности результатов деятельности автотранспортных предприятий к управленческим воздействиям // Бух. учет и анализ. — 2005. — № 3 — С. 33—35.

Тезисы докладов

8. Курьян Е.В. Организация управленческого учета // Проблемы учета, анализа и статистики на рубеже веков: Тез. докл. Междунар. практ. конф. Минск, 20—21 апр. 2000 г. / БГЭУ. — Минск, 2000. — С. 53—54.
9. Курьян Е.В. Повышение управленческой функции бухгалтерского учета на современном этапе // Агропромышленный комплекс: проблемы управления в условиях перехода к рынку: Тез. докл. Междунар. науч.-практ. конф. Горки, 26—27 окт. 2001 г.: В 3 ч. / БГСХА. — Горки, 2002. — Ч. 3. — С. 28—29.
10. Курьян Е.В. Эффективное управление затратами как фактор повышения рентабельности автотранспортного предприятия // Проблемы управления социально-экономическими процессами: опыт и перспективы: Тез. докл. науч.-практ. конф. Гомель, 7 февр. 2002 г. / МИТСО. — Гомель, 2002. — С. 236—238.
11. Курьян Е.В. Роль классификации затрат в системе управленческого учета // Социально-экономическое развитие и проблемы стабилизации экономики Республики Беларусь: Тез. докл. науч.-практ. конф. Бобруйск, 21—22 марта 2002 г. / БГЭУ. — Бобруйск, 2002. — С. 837—839.
12. Курьян Е.В. Сущность управленческого учета // Бухгалтерский учет и хозяйственный контроль: прошлое, настоящее, будущее: Тез. докл. Междунар. науч. конф. Житомир, 16—17 мая 2002 г. / ИТИ. — Житомир, 2002. — С. 86—88.
13. Курьян Е.В. Некоторые вопросы организации контроля за затратами на автотранспортных предприятиях // Проблемы учета, анализа, контроля и статистики в условиях реформирования экономики: Тез. докл. Междунар. науч.-практ. конф. Минск, 17—18 окт. 2002 г. / БГЭУ. — Минск, 2002. — С. 74—76.

Е.В. Курьян

КУР'ЯН АЛЕНА ЎЛАДЗІМІРАЎНА

**Развіццё вытворчага ўліку і аналізу выдаткаў
у аўтатранспартных арганізацыях**

Ключавыя словы: кіраўніцкі ўлік, вытворчы ўлік, класіфікацыя выдаткаў, сабекошт, пераменныя і пастаянныя выдаткі, месца ўзнікнення выдаткаў, цэнтр адказнасці, справаздачнасць, маржынальны аналіз выдаткаў, аператыўны аналіз, прагнозна аналіз, аналіз па адхіленнях, аналіз адчувальнасці.

Аб'ектам даследавання з'яўляюцца выдаткі аўтатранспартных арганізацый спажывецкай кааперацыі ва ўмовах станаўлення рынкавых адноснаў.

Прадметам даследавання выступаюць метады і арганізацыя ўліку і аналізу выдаткаў у арганізацыях аўтатранспарта.

Мэта даследавання — навуковае абгрунтаванне і распрацоўка метадык і практычных рэкамендацый па ўдасканаленні ўліку і аналізу выдаткаў у аўтатранспартных арганізацыях у адпаведнасці з патрабаваннямі кіравання ў сучасных умовах гаспадарання.

Метады праведзенага даследавання: аналіз і сінтэз, параўнанне, сістэмны падыход, назіранне, метады і прыемы бухгалтарскага ўліку, эканамічнага аналізу і кантролю.

Навуковая навізна атрыманых вынікаў заключаецца ва ўдакладненні эканамічнага зместу паняцця «кіраўніцкі ўлік» і «вытворчы ўлік»; удасканаленні класіфікацыі і наменклатуры артыкулаў выдаткаў у аўтатранспартных арганізацыях Белкаапсаюза; распрацоўцы структуры цэнтраў адказнасці; удасканаленні ўліковай мадэлі адлюстравання працэса фарміравання выдаткаў на рахунках сінтэтычнага і аналітычнага ўліку на аснове сумеснага прымянення сістэм «стандарт-кост» і «дырэкт-костынг»; распрацоўцы новых і ўдасканаленні дзеючых рэгістраў аналітычнага ўліку выдаткаў і ўнутранай справаздачнасці ў адпаведнасці з прапанаванай мадэллю ўліку; распрацоўцы метадык аператыўнага і прагнознага аналізу выдаткаў і сабекошту транспартных паслуг; удасканаленні метадык фактарнага аналізу сабекошту і ацэнкі яе адчувальнасці да змянення фактараў унутранага і знешняга характару.

Ступень выкарыстання. Вынікі праведзенага даследавання выкарыстоўваюцца Белкаапсаюзам пры распрацоўцы інструктыўных палажэнняў па ўліку і аналізу выдаткаў, апробіраваны і ўкаранены ў практыку ўлікова-кантрольнай службы аўтатранспартных арганізацый Гомельскага аблспажыўсаюза.

Галіна прымянення — практычная дзейнасць спецыялістаў і кіраўнікоў аўтатранспартных арганізацый, навучальны працэс ВНУ.

КУРЬЯН ЕЛЕНА ВЛАДИМИРОВНА

**Развитие производственного учета и анализа затрат
в автотранспортных организациях**

Ключевые слова: управленческий учет, производственный учет, классификация затрат, себестоимость, переменные и постоянные затраты, место возникновения затрат, центр ответственности, отчетность, маржинальный анализ затрат, оперативный анализ, прогнозный анализ, анализ по отклонениям, анализ чувствительности.

Объектом исследования являются затраты в автотранспортных организациях потребительской кооперации в условиях становления рыночных отношений.

Предметом исследования выступают методики и организация учета и анализа затрат в организациях автотранспорта.

Цель исследования — научное обоснование и разработка методик и практических рекомендаций по совершенствованию учета и анализа затрат в автотранспортных организациях в соответствии с требованиями управления в современных условиях хозяйствования.

Методы проведенного исследования: анализ и синтез, сопоставление, системный подход, наблюдение, методы и приемы бухгалтерского учета, экономического анализа и контроля.

Научная новизна полученных результатов заключается в уточнении экономического содержания понятий «управленческий учет» и «производственный учет»; усовершенствовании классификации и номенклатуры статей затрат в автотранспортных организациях Белкоопсоюза; разработке структуры формирования центров ответственности; усовершенствовании учетной модели отражения процесса формирования затрат на счетах синтетического и аналитического учета на основе совместного применения систем «стандарт-кост» и «директ-костинг»; разработке новых и усовершенствовании действующих регистров аналитического учета затрат и внутренней отчетности в соответствии с предложенной моделью учета; разработке методик оперативного и прогнозного анализа затрат и себестоимости транспортных услуг; усовершенствовании методики факторного анализа себестоимости и оценки ее чувствительности к изменению факторов внутреннего и внешнего характера.

Степень использования. Результаты проведенного исследования используются Белкоопсоюзом при разработке инструктивных положений по учету и анализу затрат, апробированы и внедрены в практику учетно-контрольной работы в автотранспортных организациях Гомельского облпотребсоюза.

Область применения — практическая деятельность специалистов и руководителей автотранспортных организаций, учебный процесс вузов.

SUMMARY

KURIAN ELENA VLADIMIROVNA

**Development of production records and cost analysis
at haulage contractors**

Key words: management accounts, production records, costs classification, net cost, variable and fixed costs, origin of costs, center of responsibility, accountancy, marginal cost analysis, on-line analysis, prediction analysis, deviation analysis, sensitivity analysis.

Object of research is the costs at haulage contractors of the consumer's cooperation in the conditions of formation of the market relationships.

Subject of research is methods and organization of production records and cost analysis at haulage contractors.

Objective of research is scientific substantiation and preparation of methods and practical recommendations of improving records and cost analysis at haulage contractors according to the requirements of administration in the modern conditions of management.

Methods of research are: analysis and synthesis, comparison, system approach, observation, methods and ways of business accounting, economic analysis and control.

The scientific novelty of the obtained results consists in clarification of the economical content of the concepts «management accounts» and «production records»; improvement of the classification and of the list of the cost items at the haulage contractors of the Belorussian society; working up the responsibility centers formation structure; improvement of the accounting model of reflection of the cost creation process on the accounts of synthetic and analytic accounting on the basis of joint application of the systems «standard-cost» and «direct-costing»; creation of new and improvement of the working forms of the register of the analytical accounting of expenditures and internal accounts in accordance with the suggested accounting model; preparation of methods of on-line and prediction analysis of expenditures and net cost of freight services; improvement of methods of factor analysis of net cost and evaluation of its sensitivity to changes of internal and external factors.

Reliance. The Belorussian society when working up directive regulations of accounting and analysis of expenditures uses the results of the carried out research, they are tested and introduced into practice of accounting-controlling work at haulage contractors of Gomel regional consumers' association.

Range of application — practical work of specialists and managers of haulage contractors, in the teaching process of higher educational institutions.

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

Подписано в печать 12.05.2005. Формат 60×84/16. Бумага офсетная. Гарнитура Times New Roman. Офсетная печать. Усл. печ. л. 1,4. Уч.-изд. л. 1,2. Тираж 60 экз. Заказ 156

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.