

БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ

УДК 657:338.1

МАТАЛЫЦКАЯ СВЕТЛАНА КОНСТАНТИНОВНА

**РАЗВИТИЕ МЕТОДИК УЧЕТА И АНАЛИЗА
ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ**

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ ДИССЕРТАЦИИ

на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Минск 2002

Белорусском государственном экономическом университете

научный руководитель

кандидат экономических наук, доцент
Савицкая Г.В., БГЭУ, кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита в АПК

Официальные оппоненты:

доктор экономических наук, профессор
Кравченко Л.И., БГЭУ, кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита в торговле

кандидат экономических наук, доцент
Яцковская Т.С., ИУЦ, кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита

Оппонирующая организация:

Белорусская государственная сельскохозяйственная академия (г. Горки)

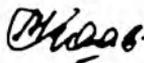
Защита состоится 17 января 2003 г. в 16-30 на заседании совета по защите диссертаций Д 02.07.03 при Белорусском государственном экономическом университете по адресу: 220070 г. Минск, Партизанский проспект, 26, зал заседаний совета (ауд. 205), тел. 249-51-07

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Белорусского государственного экономического университета

Автореферат разослан 16 декабря 2002 г.

Учебный секретарь

совета по защите диссертаций,
кандидат экономических наук, профессор



А. П. Миронич

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

АКТУАЛЬНОСТЬ ТЕМЫ ДИССЕРТАЦИИ. Деятельность сельскохозяйственных организаций характеризуется системой показателей финансовых результатов, основными из которых являются прибыль и рентабельность. Прибыль – одна из важнейших и наиболее сложных экономических категорий, обладающая многообразием обличей и существенных сторон, изучению которых уделялось и уделяется в настоящее время большое внимание. Являясь основным побудительным мотивом в предпринимательской деятельности и ее главной целью, прибыль в условиях рыночной экономики получила свое новое содержание. Прибыль является основным источником формирования финансовых ресурсов и накопления капитала, укрепления финансовых и рыночных позиций субъекта хозяйствования, защитным механизмом от угрозы банкротства. Она создает базу экономического развития государства, организации, ее собственников и наемного персонала.

Грамотное и эффективное управление прибылью является одной из наиболее сложных проблем в финансовом менеджменте, требует знания сущности, основных механизмов ее формирования и использования, методов учета, анализа, планирования и прогнозирования. Значимость данной проблемы в Республике Беларусь обусловлена несовершенством механизма управления процессом формирования и использования прибыли в силу отставания в области научной разработки данной проблемы, в том числе в области учета и анализа, поскольку в условиях командно-административной плановой экономики роль прибыли умахлялась или вовсе отрицалась.

Вопросам учета и анализа финансовых результатов посвящены исследования зарубежных экономистов: Х. Андерсона, Д. Колдуэлла, Г. Мюллера, Б. Нидлза, Дж. Риса, Ч. Т. Хорнгрена, Р. Энтони и других. Среди отечественных и российских ученых наибольший интерес представляют труды А. Ф. Аксененко, М. И. Баканова, С. Б. Барнгольц, И. Н. Белого, И. А. Бланка, А. П. Варавы, М. А. Вахрушиной, Л. Л. Ермолович, А. Н. Зудилина, В. В. Ковалева, Л. И. Кравченко, А. П. Михалкевича, С. А. Николаевой, С. Г. Овсянникова, В. Ф. Палия, П. Я. Папковской, Д. А. Панкова, Н. А. Русак, Г. В. Савицкой, Я. В. Соколова, В. И. Стражева, А. Д. Шеремета, Н. Г. Чумаченко и др.

Опубликованные работы этих авторов характеризуются многогранностью и глубиной исследования рассматриваемых проблем. Отмечая ценность результатов их исследований, следует отметить, что многие аспекты изучаемой проблемы еще не решены, некоторые требуют детализации, научной доработки, а также их практической апробации и реализации. Анализ, систематизация и обобщение информации по вопросам управления, учета и анализа финансовых результатов показывают, что в настоящее время:

- не выработана общепринятая дефиниция понятия «прибыль» и ее содержания;

- отсутствует научно обоснованный терминологический глоссарий различных видов прибыли и его системная структуризация;
- требуют уточнения и научного обоснования действующие рекомендации по учету затрат, включаемых в себестоимость продукции, процесса реализации продукции (работ, услуг), приведение их в соответствие с требованиями рыночной экономики для получения многофункциональной информации о фактах и результатах хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций;
- методический инструментарий учета и анализа финансовых результатов не соответствует современным управленческим запросам и не согласуется с международными стандартами.

Необходимость научного решения выписанных проблем и недостаточная их разработанность подтверждают актуальность темы диссертационной работы, определили цели и задачи исследования.

СВЯЗ РАБОТЫ С НАУЧНЫМИ ПРОГРАММАМИ, ТЕМАМИ. Диссертация выполнена в соответствии с темой «Теоретическое обоснование и разработка рекомендаций по учету производственных затрат и внутрихозяйственных расчетов на предприятиях АПК в условиях их реформирования» РН № 20001357В (2000-2001гг), по которой проводились исследования кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита в АПК Белорусского государственного экономического университета. Тема исследования включена в научную программу Белорусского государственного экономического университета «Организация учета, контроля и анализа на предприятиях АПК в условиях современных форм хозяйствования» РН № 19962766В (1996-2000гг).

ЦЕЛЬ И ЗАДАЧИ ИССЛЕДОВАНИЯ. Целью диссертационной работы является научное обоснование и разработка практических рекомендаций по совершенствованию методик исчисления, бухгалтерского учета и анализа показателей финансовых результатов в современных условиях хозяйствования с использованием международных стандартов финансовой отчетности.

В соответствии с этим в диссертационной работе поставлены следующие задачи:

- ♦ исследовать теоретический базис формирования финансовых результатов в целях обоснования экономической сущности категории «прибыль» и её роли в управлении хозяйственной деятельностью субъектов хозяйствования;
- ♦ уточнить терминологический глоссарий и разработать научно обоснованные предложения по структуризации показателей прибыли и рентабельности для адаптации международных учетных норм и правил к особенностям развития экономических отношений на предприятиях АПК;
- ♦ изучить основные тенденции и выявить важнейшие закономерности процесса формирования, учета и анализа затрат на производство в современных условиях развития экономики;

- ◆ исследовать базис учетной практики и разработать механизм основных учетных процедур процесса реализации, формирования и использования прибыли сельскохозяйственных организаций в целях повышения аналитичности учетной информации и более полного удовлетворения запросов управления;

- ◆ исследовать структуру и содержание регистров бухгалтерского учета и обосновать конкретные предложения по их совершенствованию для обеспечения формирования более полной и достоверной учетной информации о затратах, себестоимости и финансовых результатах деятельности организации;

- ◆ исследовать информационное содержание бухгалтерской отчетности и разработать направления по его оптимизации;

- ◆ разработать методический инструментальный ретроспективного и прогнозного анализа затрат на производство, себестоимости и финансовых результатов, обеспечивающий получение необходимой информации для выработки тактической и стратегической политики управления прибылью.

ПРЕДМЕТ И ОБЪЕКТ ИССЛЕДОВАНИЯ. *Объектом* исследования являются проблемы учета и анализа финансовых результатов деятельности организаций в условиях перехода экономики к рыночным механизмам хозяйствования.

Предметом исследования явились процессы реформирования сельскохозяйственных организаций Республики Беларусь, вызывающие необходимость изменения методик организации учета и анализа финансовых результатов.

МЕТОДОЛОГИЯ И МЕТОДЫ ПРОВЕДЕННОГО ИССЛЕДОВАНИЯ. Теоретической и методологической основой проведенного исследования является диалектическая логика. В ходе исследования нашли широкое использование многие методы экономических исследований, в частности: наблюдения, сопоставления, абстрактно-логический метод, экономико-математический, системный подход, метод обобщения теоретического и практического материала и другие. Экспериментальные расчеты осуществлялись с использованием пакетов программного обеспечения «Microsoft Excel».

НАУЧНАЯ НОВИЗНА И ЗНАЧИМОСТЬ ПОЛУЧЕННЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ. В диссертации дано теоретическое обобщение и решение комплекса проблем, связанных с учетом и анализом финансовых результатов деятельности сельскохозяйственных организаций в условиях перехода к рыночной экономике.

В процессе исследования автором работы получены следующие результаты, определяющие *новизну* исследования:

- ◆ уточнено определение сущности «прибыли» как вознаграждение на вложенный капитал и за риск осуществления предпринимательской деятельности, и механизм ее формирования;

- ◆ исследована существующая классификация показателей финансовых результатов и разработана структурно-логическая модель оптимизации их структуры и состава с учетом адаптации международных стандартов учета и отчетности к специфике развития экономических отношений в сельском хозяйстве республики;

- ◆ научно обоснована необходимость и целесообразность использования в практике отечественных сельскохозяйственных организаций классификации затрат по отношению к объему производства с целью повышения эффективности управления процессом формирования себестоимости продукции и финансовых результатов;

- ◆ разработана методика учета реализации продукции (товаров, работ, услуг) с выделением отдельных субсчетов для отражения выручки, себестоимости реализованной продукции, налога на добавленную стоимость, прочих налогов и сборов от выручки, а также финансового результата от операционной деятельности, что позволит устранить дополнительные вычислительные процедуры при составлении отчетности и повысит аналитическую емкость данных бухгалтерского учета;

- ◆ разработаны рекомендации по учету формирования и использования финансовых результатов сельскохозяйственных организаций с выделением отдельных субсчетов по видам деятельности с целью получения информации адекватной содержанию и структуре бухгалтерской отчетности и запросам управления прибылью;

- ◆ научно обоснована структура и разработаны формы бухгалтерской отчетности сельскохозяйственных организаций, регистры синтетического и аналитического учета затрат на производство, реализации продукции и прочих активов, финансовых результатов, отражающие всю совокупность учетных показателей, используемых на практике в соответствии с современными запросами управления и экономическими преобразованиями в АПК;

- ◆ усовершенствованы методики многофакторного анализа производственных затрат, себестоимости и финансовых результатов, базирующиеся на делении затрат на переменные и постоянные, что позволяет значительно глубже и системнее провести исследование факторов и на этой основе более точно прогнозировать финансовые результаты деятельности сельскохозяйственных организаций;

- ◆ разработана методика оперативного и перспективного краткосрочного анализа финансовых результатов с использованием пакетов программного обеспечения «Microsoft Excel», позволяющая исследовать различные альтернативные варианты развития организации для оптимизации размера прибыли и уровня рентабельности.

ПРАКТИЧЕСКАЯ (ЭКОНОМИЧЕСКАЯ, СОЦИАЛЬНАЯ) ЗНАЧИМОСТЬ ПОЛУЧЕННЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ. Практическое применение разработанных в диссертации выводов и рекомендаций по совершенствованию организации и методики бухгалтерского учета и анализа финансовых результатов позволит повысить качество учетно-аналитической информации, необходимой для принятия обоснованных управленческих решений.

Рекомендации по совершенствованию методик бухгалтерского учета и анализа затрат и финансовых результатов нашли практическое применение на сельскохозяйственных организациях. На основании проведенного исследования сформулированы практические предложения, которые представлены в Министерство сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь и Комитет по сельскому хозяйству и продовольствию Минского облисполкома для практического использования, что подтверждается соответствующими документами. Научные разработки по совершенство-

ванию учета и анализа финансовых результатов могут быть использованы при разработке национальных стандартов по бухгалтерскому учету и отчетности. Основные теоретические и практические положения диссертации используются в учебном процессе Белорусского государственного экономического университета при проведении занятий по курсам «Бухгалтерский учет в зарубежных странах», «Анализ хозяйственной деятельности предприятий АПК», «Технологии автоматизационной обработки учетно-аналитической информации», что подтверждается соответствующими документами.

Экономическая значимость полученных результатов заключается в том, что реализация содержащихся в диссертации выводов и предложений будет способствовать получению более полной информации об итогах деятельности организации в целях более эффективного управления ею. Предложенные методики текущего, оперативного и перспективного анализа финансовых результатов позволят комплексно и глубоко изучить и оценить их формирование и использование, выявить и мобилизовать резервы увеличения прибыли и рентабельности, повысить эффективность использования экономического потенциала предприятий АПК.

ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ДИССЕРТАЦИИ, ВНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ:

- ◆ уточненный терминологический глоссарий показателей финансовых результатов и разработанная структурно-логическая модель оптимизации его состава на основе системного подхода для развития методик бухгалтерского учета и анализа финансовых результатов в целях формирования более полной учетной и отчетной информации, являющейся базой для принятия необходимых управленческих решений;

- ◆ усовершенствованная методика учета формирования результата от реализации сельскохозяйственной продукции (товаров, работ, услуг), научная новизна которой состоит в выделении отдельных субсчетов с учетом специфики сельского хозяйства, для отражения в системе бухгалтерского учета таких показателей, как выручка от реализации, себестоимость реализованной продукции, налоги, сборы и отчисления, уплачиваемых из выручки, в соответствии с установленным законодательством порядком, что обеспечит адекватность отражения показателей в учетных регистрах и формах бухгалтерской отчетности и повышение информационно-аналитической функции бухгалтерского учета;

- ◆ разработанные методики учета формирования финансовых результатов, целевого (бюджетного) финансирования, использования и распределения прибыли, сущность которых состоит в использовании отдельных субсчетов и аналитических счетов, открываемых к счету 80 «Прибыли и убытки» по каждому виду деятельности, получаемой финансовой помощи и направлениям использования прибыли. Функционирование данных методик позволяет формировать в системе счетов бухгалтерского учета информацию для определения всей совокупности разработанных и предложенных показателей прибыли, для управления деятельностью субъекта хозяйствования, а также адаптировать действующую методику учета к международным стандартам;

♦ разработанные новые и усовершенствованные формы бухгалтерской отчетности, регистры аналитического и синтетического учета затрат на производство, реализации и финансовых результатов, суть и новизна которых состоит в отражении информации:

- о переменных и постоянных затратах на производство по каждому объекту аналитического учета в разрезе центров формирования затрат, а также исчисление полной или усеченной себестоимости в зависимости от целей управления производством;
- о процессах реализации в разрезе предложенных аналитических позиций для использования ее в целях формирования необходимых налоговых показателей и составления бухгалтерской отчетности без дополнительных выборок и расчетов;
- о финансовых результатах организации в разрезе видов деятельности и направлений использования прибыли по различным каналам и обеспечивают формирование информационной базы факторного анализа изменения суммы прибыли;

♦ разработанная методика многофакторного анализа себестоимости и финансовых результатов деятельности сельскохозяйственных организаций с учетом их отраслевых особенностей, новизна которой заключается в расширении факторных моделей и делении затрат на постоянные и переменные, что позволяет комплексно и системно исследовать влияние факторов и точнее оценивать их воздействие на принимаемые управленческие решения;

♦ разработанная методика прогнозирования себестоимости, прибыли, рентабельности и безубыточного объема продаж, основанная на математическом моделировании с использованием системы электронных таблиц «Microsoft Excel», позволяющая выработать более эффективную политику управления финансовыми результатами организации.

Личный вклад соискателя. Диссертация является самостоятельным научным исследованием в области бухгалтерского учета и анализа финансовых результатов. Выносимые на защиту положения диссертационного исследования разработаны соискателем лично. Для обоснования этих положений проанализирован обширный монографический материал, собран и проработан большой объем фактологических данных.

АПРОБАЦИЯ РЕЗУЛЬТАТОВ ДИССЕРТАЦИОННОГО ИССЛЕДОВАНИЯ. Результаты исследования были апробированы: на Республиканской научно-практической конференции «Проблемы реформирования предприятий Республики Беларусь» (г. Минск, декабрь 1997г.); на Международной научно-практической конференции «Экономические проблемы управления качеством» (г. Минск, март 1999г.); на Международной научно-практической конференции «Предпринимательство: проблемы и перспективы» (г. Минск, апрель 1999г.); на Студенческой научной конференции «Экономика, право, финансы и управление на современном этапе развития Республики Беларусь: проблемы и решения» (г. Минск, май 1999г.); на Международной научно-

практической конференции «Проблемы стабилизации и экономического роста в Республике Беларусь» (г. Минск, октябрь 1999г.); на Международной научно-практической конференции «Проблемы учета, анализа и статистики на рубеже веков» (г. Минск, апрель 2000г.); на Международной научно-практической конференции «Проблемы учета, анализа, контроля и статистики в условиях реформирования экономики» (г. Минск, октябрь 2002г.).

ОПУБЛИКОВАННОСТЬ РЕЗУЛЬТАТОВ. Основные научные результаты выполненного исследования опубликованы автором в 12 работах общим объемом 50 страниц, в том числе 5 статей в научно-практических журналах (2 в соавторстве), 7 тезисов докладов и выступлений на конференциях.

СТРУКТУРА И ОБЪЕМ ДИССЕРТАЦИИ. Диссертация состоит из общей характеристики работы, трех глав, заключения, списка использованных источников и приложений. Полный объем диссертации составляет 192 страниц, в том числе 15 таблиц и 14 рисунков на 16 страницах, 29 приложений на 63 страницах. Список использованных источников включает 166 наименований.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

В первой главе диссертации *«Теоретический базис обоснования сущности и структуризации показателей финансовых результатов в условиях современной экономики»* на основе изучения нормативных документов Республики Беларусь, рекомендаций Международных стандартов учета и отчетности, отечественных и зарубежных литературных источников и опыта стран с развитой рыночной экономикой критически исследован теоретический базис формирования финансовых результатов в целях обоснования экономической сущности «прибыли» и раскрытия механизма ее формирования.

Проведенное исследование экономической сущности прибыли позволило диссертанту сделать вывод, что происходит дальнейшая эволюция содержания прибыли как основной экономической категории и возрастает роль и значение данного показателя в условиях современной экономики. В свете современной экономической парадигмы понятие прибыли в обобщенном виде можно сформулировать как реализованную часть чистого дохода, выраженную в денежной форме, которую получают субъекты хозяйствования на вложенный капитал и за риск осуществления предпринимательской деятельности. В данном определении прибыль рассматривается как реализованная часть чистого дохода организации исходя из экономической природы прибавочного продукта и кругооборота капитала. Прибыль есть форма дохода субъекта хозяйствования, вложившего свой капитал с целью получения определенного коммерческого успеха – дохода, и в усредненном виде прибыль характеризует цену капитала. В условиях рыночной экономики финансово-хозяйственная деятельность сельскохозяйственной организации постоянно сопровождается риском, который может повлечь за собой непредвиденные потери. Поэтому прибыль это не гарантированный доход на

вложенный капитал, а результат умелого и успешного хозяйствования, вознаграждение за риск осуществления предпринимательской деятельности.

Проведенное исследование показало, что к основным проблемам управления процессом формирования финансовых результатов можно отнести отсутствие научно обоснованного терминологического глоссария различных видов прибыли и его системной структуризации, несоответствие методического инструментария их учета и анализа современным управленческим запросам, не согласованность его с международными стандартами и другие. Функционирование организаций в современных условиях хозяйствования влечет за собой возникновение новых видов деятельности, появление дополнительных доходов и расходов, что вызывает необходимость формирования новых показателей, характеризующих финансовые результаты. В связи с этим, в диссертационной работе исследованы различные подходы к вопросам теоретического обоснования показателей финансовых результатов, проведена их систематизация, уточнен терминологический глоссарий и разработана структурно-логическая модель оптимизации его состава с учетом адаптации международных стандартов к специфике экономических отношений в Республике Беларусь.

На основе изучения теоретических разработок и исследования практики хозяйствования в диссертации разработана многоступенчатая методика расчета показателей прибыли, сущность которой состоит в определении финансового результата по видам деятельности и степени агрегирования формируемых их факторов. Исследование опыта зарубежных стран показало, что классификация доходов и расходов направлена на обособление формирования и учета результата от обычной деятельности (операционной, финансовой, инвестиционной и прочей) и результата, полученного от чрезвычайных обстоятельств (стандарт № 1 «Представление финансовой отчетности»), что необходимо для формирования прогнозных оценок дальнейшего развития субъекта хозяйствования.

Авторский вариант структурно-логической модели оптимизации состава показателей прибыли, в основу которого положена многоступенчатая методика их расчета, послужил базой для развития методик бухгалтерского учета и анализа финансовых результатов в целях формирования более полной отчетной информации и для принятия управленческих решений. Предложенная система показателей прибыли и методика их расчета создают основу для углубленного анализа финансовых результатов, позволяющего учитывать существенные с позиции принятия решения выигрыши и потери, игнорируемые в традиционной методике анализа балансовой прибыли. В результате использования данной методики появится возможность совершенствования форм годовой отчетности, в частности, отчета о прибылях и убытках, что в определенной степени окажет положительное влияние на процесс аналитической и аудиторской работы.

Во второй главе диссертации *«Методические и организационные аспекты развития учета финансовых результатов»* на основе критического изучения и оценки литературных источников отечественных и зарубежных авторов, международных

принципов и стандартов учета и отчетности, передовой практики учетно-контрольной работы рассматриваются вопросы развития системы бухгалтерского учета затрат на производство сельскохозяйственной продукции, процесса ее реализации, формирования и использования прибыли, предложения по оптимизации информационного содержания регистров аналитического и синтетического учета и форм бухгалтерской отчетности.

В диссертации исследована существующая классификация затрат и обоснована целесообразность группировки затрат по отношению к объему производства на базе действующей номенклатуры статей. Это позволит во-первых, определять динамичность и зависимость затрат от объемов деятельности, во-вторых, выявлять и изучать роль и место отдельных видов затрат в процессе производства, и, в-третьих, принимать обоснованные управленческие решения по снижению себестоимости, осуществлять мониторинг за изменением безубыточного объема продаж, поля безопасности, точнее измерять влияние факторов на себестоимость и финансовые результаты, эффективнее управлять процессом их формирования.

Диссертантом предложены усовершенствованные формы производственного отчета структурного подразделения и сводного производственного отчета организации, содержание которых позволит маневрировать при выборе объектов учета затрат и методов калькулирования себестоимости в зависимости от учетной политики организации, исчислять полную и усеченную производственную себестоимость без дополнительных трудозатрат, сформировать банк данных для проведения экономического анализа с целью обоснования и принятия управленческих решений, получать возможность вести активный поиск эффективной стратегии в управлении производственными затратами.

Наибольший удельный вес в формировании финансового результата сельскохозяйственной организации занимает прибыль от операционной деятельности. Действующая структура счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» не обеспечивает получение учетно-аналитической информации, необходимой при составлении бухгалтерской отчетности. Для устранения указанных недостатков, учитывая опыт экономически развитых стран, Российской Федерации, в диссертационном исследовании рекомендовано к счету по учету реализации продукции открывать следующие субсчета: 46/1 «Выручка от реализации», 46/2 «Себестоимость реализованной продукции», 46/3 «Налог на добавленную стоимость», 46/4 «Единый налог для производителей сельскохозяйственной продукции», 46/5 «Акцизы», 46/6 «Коммерческие расходы», 46/9 «Результат от реализации продукции (работ, услуг)». Записи по субсчетам производятся аккумулятивно в течение года. Сопоставлением совокупного дебетового оборота по перечисленным субсчетам и кредитового оборота по субсчету 46/1 «Выручка от реализации» ежемесячно определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от операционной деятельности за отчетный период. Прибыль (убыток) от операционной деятельности заключительными оборотами списывается с субсчета 46/9 «Результат от реализации продукции (работ, услуг)» на счет 80 «Прибыли и убытки». В

конец отчетного года все субсчета, открытые к счету 46 (кроме последнего) закрываются внутренними записями на субсчет «Результат от реализации продукции (работ, услуг)».

В целях упорядочения и изучения информации о формировании финансовых результатов в диссертационном исследовании рекомендованы усовершенствованные формы регистров аналитического учета процесса реализации (ведомости ф. № 62-АПК, 63-АПК, 64-АПК), содержание которых позволит сформировать необходимую информационную базу для налогообложения и составления бухгалтерской отчетности без дополнительных расчетных операций.

Исследование действующего порядка отражения в учете использования средств целевого финансирования обосновало необходимость его реорганизации. Существующая многовариантность получаемых целевых средств в качестве различных источников образования активов организации не позволяет определить участие их в формировании конечного финансового результата. Исходя из того, что целевое финансирование участвует в формировании доходов организации вполне обоснованно их отражение на субсчете «Целевое финансирование» (по мере использования или освоения), открываемому к счету 80 «Прибыли и убытки». Предложенная диссертантом методика отражения в учете использования средств целевого финансирования отвечает требованиям международных стандартов учета и отчетности (№ 20 «Учет правительственных субсидий и раскрытие информации о правительственной помощи»), направлена на унификацию учетных систем Республики Беларусь и России и позволяет определить роль целевого финансирования в формировании финансового результата организации.

В диссертационной работе обосновывается необходимость учета стоимости активов, полученных организацией безвозмездно на счете 83 «Доходы будущих периодов», открыв к нему субсчет «Безвозмездные поступления». Списание на финансовые результаты стоимости данных активов производится при следующих условиях:

- по основным средствам – по мере начисления амортизации;
- по другим материальным ценностям, полученным безвозмездно – по мере списания их на счета учета затрат на производство (реализацию);
- по денежным средствам – по мере зачисления их на расчетный счет организации.

Исходя из классификации показателей финансовых результатов по видам деятельности в диссертации разработаны предложения по совершенствованию методики организации бухгалтерского учета финансовых результатов и использованию прибыли. К счету «Прибыли и убытки» рекомендованы следующие субсчета: 80/1 «Прибыль (убыток) от операционной деятельности»; 80/2 «Прибыль (убыток) от инвестиционной деятельности»; 80/3 «Прибыль (убыток) от финансовой деятельности»; 80/4 «Прибыль (убыток) от прочей деятельности»; 80/5 «Прибыль (убыток) от чрезвычайных операций»; 80/6 «Целевое финансирование»; 80/7 «Использование и распределение прибыли»; 80/8 «Прибыль (убыток) отчетного периода», 80/9 «Нераспределенная

прибыль (непокрытый убыток)». Аналитический учет по направлениям использования и распределения прибыли организуется в разрезе аналитических счетов, с присвоением им следующих наименований:

1. «Платежи в бюджет»;
2. «Использование прибыли на другие цели»;
3. «Распределение прибыли».

Использование предлагаемого порядка учета прибыли обеспечит формирование информации в системе счетов бухгалтерского учета для определения всей совокупности разработанных и предложенных показателей прибыли и ее использования, соответствующих содержанию и структуре разработанного варианта бухгалтерской отчетности, обеспечивающих проведение их всестороннего анализа. Данный порядок позволит адаптировать действующую методику учета к международным стандартам.

Для аккумулирования всех статей доходов и расходов по видам деятельности, формирования показателей финансовых результатов, используемых для составления бухгалтерской отчетности, диссертантом разработана и предложена новая форма регистра синтетического и аналитического учета прибылей и убытков (журнал-ордер № 15 АПК). Данный регистр бухгалтерского учета делает информацию о финансовых результатах более обозримой, содействует углублению экономического анализа, способствует принятию более обоснованных управленческих решений.

Изучение отечественных и зарубежных литературных источников, учетной практики позволило сделать вывод, что действующая в Республике Беларусь отчетность сельскохозяйственных организаций о формировании и отражении финансовых результатов не удовлетворяет полностью требованиям международных стандартов, поскольку развитие нормативно-правовой базы значительно отстает от хода экономических преобразований, происходящих в стране. Основным недостатком действующей отчетности является то, что информация является «непрозрачной» и не в полной мере отвечает нуждам управления. Исходя из обоснованных автором подходов к формированию финансовых результатов в диссертации разработаны новые и усовершенствованные формы годовой отчетности сельскохозяйственных организаций, структура и содержание которых позволяют: *во-первых*, отражать суммы налоговых платежей и сборов из выручки (ф. № 7-АПК), что необходимо для определения реального вклада самой организации в результативность процесса производства и реализации продукции; *во-вторых*, выделение из общей суммы затрат переменных расходов (ф. № 7-АПК, ф. № 8-АПК, ф. № 9-АПК, ф. № 13-АПК) позволит прогнозировать изменение прибыли в зависимости от изменения объема продаж, определять точку безубыточной деятельности, поле безопасности и более эффективно управлять финансовыми результатами; *в-третьих*, определять прибыль (убыток) организации по видам деятельности (ф. № 2), отражать всю совокупность разработанных в диссертации учетных показателей в качестве информационной базы для прогнозного анализа и принятия оптимальных управленческих решений.

В третьей главе диссертации *«Развитие методического инструментария аналитических процедур управления формированием показателей финансовых результатов»* исследуются проблемы теории и практики текущего и прогнозного анализа финансовых результатов. Изучение методического инструментария анализа сельскохозяйственных организаций Республики Беларусь показало, что действующие методики многофакторного анализа финансовых результатов не учитывают взаимосвязи между исследуемыми факторами. Предполагается, что каждый из факторов изменяется независимо друг от друга.

На основе критического изучения имеющихся теоретических разработок, отечественного и зарубежного передового опыта аналитической работы автором усовершенствованы методики текущего, оперативного и прогнозного анализа финансовых результатов, в основу которых положена классификация затрат по отношению к объему производства на переменные и постоянные. Суть предлагаемых методик заключается в расширении многофакторных моделей затрат, себестоимости, прибыли, рентабельности, безубыточного объема продаж с учетом отраслевых особенностей сельскохозяйственных организаций (табл. 1).

Разработанные факторные модели данных показателей обеспечивают более комплексное и системное исследование влияния факторов на изменение их уровня, значительно расширяют и углубляют аналитические исследования, позволяют точнее оценивать и прогнозировать финансовые результаты, что в конечном итоге повышает качество и эффективность управления процессом формирования прибыли.

Предложенные в диссертации факторные модели положены в основу разработки методики оперативного и краткосрочного перспективного анализа финансовых результатов с использованием пакетов программного обеспечения «Microsoft Excel». Использование системы электронных таблиц обеспечивает увязку показателей аналитических таблиц с исходной отчетной информацией и дает возможность автоматизировать производимые в ходе анализа расчеты, обобщаемые в таблицах. Все это позволяет без увеличения трудоемкости учетно-аналитических работ глубже и точнее исследовать влияние факторов на изменение уровня себестоимости, прибыли, рентабельности, безубыточного объема продаж, определять различные альтернативные варианты развития организации и принятие обоснованных стратегических и тактических управленческих решений. В основу прогнозирования положены методы, основанные на выявлении, изучении и оценке тенденций развития исследуемых показателей в анализируемом периоде и распространении выявленных закономерностей на перспективу.

Применение в практике хозяйствования разработанных в диссертации методик бухгалтерского учета и экономического анализа финансовых результатов окажет положительное влияние на повышение эффективности функционирования сельскохозяйственных организаций.

Таблица 1

Сравнительная характеристика действующей и рекомендованной методики расчета основных показателей, характеризующих производственно-финансовую деятельность сельскохозяйственных организаций

Показатель	Действующая методика	Предлагаемая методика	Условные обозначения
Общая сумма затрат (COS)	$COS = \sum (V_{общ} * Ud * C_i)$	$COS = \sum (V_{общ} * Ud_i * VC_i^{ед}) + FC$	$V_{общ}$ – общий объем производства продукции;
Себестоимость единицы i-го вида продукции (C _i)	$C_i = \frac{COS}{V_i} = \frac{COS_i^{1,а}}{ВП_i^{1,а}}$	$C_i = \frac{(ВП_i^{1,а} * VC_i^{ед}) + FC_i^{1,а}}{ВП_i^{1,а}} = \frac{FC_i^{1,а}}{ВП_i^{1,а}} + VC_i$	Ud_i – удельный вес i-го вида продукции; $COS^{1,а}$ – затраты на 1 га;
Затраты на рубль i-го вида продукции (C _i ¹)	$C_i^1 = \frac{V_i * C_i}{V_i * Z_i} = \frac{C_i}{Z_i}$	$C_i^1 = \frac{V_i * VC_i^{ед} + FC_i}{V_i * Z_i} = \left \frac{FC_i}{V_i + VC_i^{ед}} \right $	$VC_i^{ед}$ – уровень переменных расходов на единицу i-го вида продукции;
Прибыль от реализации в целом по организации (P ₀)	$P_0 = \sum_{i=1}^n [Q_{общ} * Ud_i * (Z_i - C_i)]$	$P_0 = \sum_{i=1}^n [Q_{общ} * Ud_i * (Z_i - VC_{pn,i}^{ед})] - FC_{pn}$ $P_0 = BR * \sum \left Ud_i * \frac{(Z_i - VC_{pn,i}^{ед})}{Z_i} \right - FC_{pn}$	FC – сумма постоянных затрат;
Прибыль от реализации i-го вида продукции (P _{0i})	$P_{0i} = Q_i * (Z_i - C_i)$	$P_{0i} = [Q_i * (Z_i - VC_{pn,i}^{ед})] - FC_{pn}$	V_i – объем производства i-го вида продукции; $ВП_i^{1,а}$ – выход продукции с 1 га площади; и;
Рентабельность i-го вида продукции (R _{COS, i})	$R_{COS, i} = \frac{Q_i * (Z_i - C_i)}{Q_i * C_i}$	$R_{COS} = \frac{Q_i * (Z_i - VC_i^{ед}) - FC_i}{Q_i * VC_i^{ед} + FC_i}$	$FC^{1,а}$ – сумма постоянных затрат на 1 га площади i-го вида продукции
Рентабельность продукции в целом по организации (R _{COS})	$R_{COS} = \frac{\sum Q_{общ} * Ud_i * (Z_i - C_i)}{\sum Q_{общ} * Ud_i * C_i}$	$R_{COS} = \frac{\left \frac{\sum (Q_{общ} * Ud_i * Z_i) * \sum \left Ud_i * \frac{Z_i - VC_i^{ед}}{Z_i} \right }{\sum (Q_{общ} * Ud_i * VC_{pn,i}^{ед}) + FC_{pn}} \right - FC_{pn}}{\sum (Q_{общ} * Ud_i * VC_{pn,i}^{ед}) + FC_{pn}}$	Z_i – среднереализационная цена единицы i-го вида продукции; Q_i – объем реализации i-го вида продукции; $VC_{pn}^{ед}$ – переменные затраты на единицу реализованной продукции; FC_{pn} – постоянные затраты на весь объем

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Исследование проблем организации и методик бухгалтерского учета и экономического анализа финансовых результатов деятельности сельскохозяйственных организаций в условиях развития рыночных отношений позволило сделать следующие основные выводы и предложения:

1. Изучение литературных источников, нормативно-правовых документов, рекомендаций международных стандартов учета и отчетности позволило критически проанализировать различные точки зрения в отношении понятий финансовых результатов, уточнить экономическое содержание прибыли и раскрыть механизм ее формирования. Исследование терминологического глоссария прибыли позволило сделать вывод о том, что в настоящее время отсутствует целостная и стройная система показателей финансовых результатов. Одновременно требуется уточнение методик их расчета, учета и анализа. В результате исследования автором разработана структурно-логическая модель оптимизации состава показателей финансовых результатов, в основу которой положен системный подход, предложена многоступенчатая методика формирования показателей прибыли и их учета, исходя из современных запросов управления, структуры и содержания отчетности сельскохозяйственных организаций [5, 10].

2. Исследование методик учета процесса формирования финансовых результатов от реализации продукции (товаров, работ, услуг) позволило обосновать предложения по их совершенствованию. Разработанные рекомендации заключаются в обособленном отражении в системе бухгалтерского учета выручки (валовой доход) от реализации, себестоимости реализованной продукции и сумм налогов, сборов и отчислений, уплачиваемых в соответствии с установленным законодательством из выручки от реализации продукции (товаров, работ, услуг). Предложенная автором методика не противоречит требованиям международных стандартов учета и отчетности, обеспечивает формирование необходимой информационной базы для налогообложения и позволит устранить дополнительные расчетные операции при составлении бухгалтерской отчетности [12].

3. Критическое изучение практики отражения на счетах бухгалтерского учета формирования и использования прибыли в сельскохозяйственных организациях показало, что действующая система аналитического учета финансовых результатов не обеспечивает получение необходимой информации об источниках ее формирования по видам деятельности. Исходя из предложенной в диссертации структурно-логической модели показателей прибыли разработаны методики бухгалтерского учета формирования финансовых результатов, целевого (бюджетного) финансирования, использования и распределения прибыли, сущность которых состоит в использовании отдельных субсчетов и аналитических счетов, открываемых к счету 80 «Прибыли и убытки». Функционирование данных методик позволяет формировать в системе счетов бухгалтерского учета информацию для определения всей совокупности разработанных и предложенных показателей прибыли, для управления деятельностью субъекта хозяйствования, а также адаптировать действующую методику учета к международным стандартам [5, 8, 9].

4. Критическая оценка содержания и структуры действующих регистров аналитического и синтетического учета затрат на производство, реализации и финансовых результатов и форм бухгалтерской отчетности о финансовых результатах, изучение требований международных принципов и стандартов по финансовой отчетности позволило разработать основные направления их совершенствования с целью повышения аналитичности и информационной емкости. Диссертантом разработаны и предлагаются к внедрению формы производственных отчетов, по данным которых можно получать информацию о переменных и постоянных затратах на производство, выходе продукции по каждому объекту аналитического учета в разрезе центров формирования затрат. Разработаны усовершенствованные формы регистров аналитического учета процесса реализации (ведомости ф. № 62-АПК, 63-АПК, 64-АПК), содержание которых позволит сформировать необходимую информационную базу для налогообложения и составления бухгалтерской отчетности без дополнительных расчетных операций. Внесены предложения по повышению аналитичности информации отражаемой в журнале-ордере № 15-АПК, обоснованы рекомендации организации учета финансовых результатов по видам деятельности. В формах годовой отчетности сельскохозяйственных организаций автором диссертации предлагается отражать следующие показатели «Переменные затраты», «Налоги и сборы из выручки», «Маржинальный доход», что позволит сформировать необходимую информационную базу для экономического анализа и определения реального вклада самой организации в результативность процесса производства и реализации продукции. Разработана и предложена к внедрению усовершенствованная форма отчетности № 2 «Отчет о прибылях и убытках», позволяющая отражать обособленно показатели процесса формирования прибыли по видам деятельности и ее использование [1, 7, 9, 11, 12].

5. В диссертации разработаны методики маржинального анализа себестоимости, прибыли, рентабельности и безубыточности сельскохозяйственных организаций. Значительно расширены структурно-логические факторные модели данных показателей, описаны алгоритмы расчета влияния факторов разных порядков. Рекомендуемая диссертантом методика позволяет значительно углубить исследование факторов, точнее оценивать их влияние, прогнозировать себестоимость и финансовые результаты, полнее выявлять внутрихозяйственные резервы увеличения прибыли и повышения рентабельности сельскохозяйственных организаций [2, 3, 4, 6].

6. Используя возможности современных ПЭВМ, в диссертации разработана и рекомендована методика факторного анализа себестоимости, прибыли, рентабельности и безубыточности, проводимого на основе показателей бухгалтерского учета и отчетности сельскохозяйственных организаций Республики Беларусь с использованием системы электронных таблиц «Microsoft Excel», которая позволяет оперативно выявлять негативное влияние факторов, недостатки в работе и принимать корректирующие меры по их устранению [5].

Выводы и рекомендации, содержащиеся в диссертационной работе, дают возможность повысить уровень экономической эффективности управления хозяйственной деятельностью сельскохозяйственных организаций.

СПИСОК ОПУБЛИКОВАННЫХ РАБОТ

1. Матальцкая С. К. «Директ-костинг»: становление, развитие и перспективы использования // Вестник БГЭУ. – 1997. – № 4. – С. 150-154.
2. Савицкая Г. В., Матальцкая С. К. Анализ себестоимости продукции по международным стандартам // Бухгалтерский учет и анализ. – 1997. – № 4. – С. 40-43.
3. Савицкая Г. В., Матальцкая С. К. Прибыль – дело тонкое, а подсчет ее – еще тоньше // Финансы, учет, аудит. – 1997. – № 6. – С. 41-47.
4. Матальцкая С. К. Анализ себестоимости продукции растениеводства с использованием международного опыта // Бухгалтерский учет и анализ. – 2001. – № 12 – С. 28-34.
5. Матальцкая С. К. Развитие учета финансовых результатов на сельскохозяйственных предприятиях на основе российского опыта и международных стандартов финансовой отчетности // Бухгалтерский учет и анализ. – 2002. – № 12 – С. 11-16.
6. Матальцкая С. К. Методика факторного анализа прибыли // Проблемы реформирования предприятий Республики Беларусь: Тез. докл. Республ. науч.-практ. конф., Минск, 11-12 дек. 1997 г./ БГЭУ. – Минск, 1998. – С. 104-106.
7. Матальцкая С. К. Качество показателей финансовой отчетности // Экономические проблемы управления качеством: Тез. докл. Междунар. науч.-практ. конф., Минск, 25-26 марта 1999 г./ БГЭУ. – Минск, 1999. – С. 45-46.
8. Матальцкая С. К. Вопросы совершенствования учета прибыли на предприятиях Республики Беларусь с использованием международного опыта // Проблемы стабилизации и экономического роста в Республике Беларусь: Тез. докл. Междунар. науч.-практ. конф., Минск, 27 окт. 1999 г./ БГЭУ. – Минск, 1999. – С. 262-264.
9. Матальцкая С. К. Вопросы организации и методики учета затрат и формирования финансовых результатов // Предпринимательство: проблемы и перспективы: Тез. докл. Междунар. науч.-практ. конф., Минск, 16 апр. 1999 г./ БГЭУ. – Минск, 1999. – С. 195-197.
10. Матальцкая С. К. Прибыль в условиях рыночной экономики // Экономика, право, финансы и управление на современном этапе развития Республики Беларусь: проблемы и решения: Тез. докл. студ. науч. конф., Минск, 27 мая 1999 г./ НГИУ. – Минск, 1999. – С. 117-118.
11. Матальцкая С. К. Различия и сходства отечественной и международной финансовой отчетности // Проблемы учета, анализа и статистики на рубеже веков: Тез. докл. Междунар. науч.-практ. конф., Минск, 20-21 апр. 2000 г./ БГЭУ. – Минск, 1999. – С. 30-31.
12. Матальцкая С. К. Перспективы развития учета процесса реализации продукции (товаров, работ, услуг) // Проблемы учета, анализа, контроля и статистики в условиях реформирования экономики: Тез. докл. Междунар. практ. конф., Минск, 17-18 окт. 2002 г./ БГЭУ. – Минск, 2002. – С. 83-86.



РЭЗЮМЭ*Матальцкая Святлана Канстанцінаўна***Развіццё методых уліку і аналізу фінансавых вынікаў дзейнасці сельскагаспадарчых арганізацый**

Ключавыя словы: сельскагаспадарчая арганізацыя, бухгалтарскі ўлік, эканамічны аналіз, справаздачнасць, сабекошт, пераменныя і пастаянныя выдаткі, маржынальны даход, прыбытак, рэнтабельнасць, віды дзейнасці.

Аб'ектам даследвання з'яўляюцца праблемы ўліку і аналізу фінансавых вынікаў дзейнасці арганізацый ва ўмовах пераходу эканомікі да рыначных механізмаў гаспадарання.

Прадметам даследвання з'явіліся працэсы рэфармавання сельскагаспадарчых арганізацый Рэспубліцы Беларусь, якія выклікаюць неабходнасць змянення методых і арганізацыі ўліку і аналізу фінансавых вынікаў.

Мэта дысертацыйнай работы – навуковае абгрунтаванне і распрацоўка практычных рэкамендацый па ўдасканальванні методых вылічэння, бухгалтарскага ўліку і аналізу паказчыкаў фінансавых вынікаў у сучасных умовах гаспадарання з выкарыстаннем міжнародных стандартаў.

Метады правядзення даследвання: назіранне, супастаўленне, абстрактна-лагічны метады, сістэмны падыход, элімінаванне, метады абагульнення тэарэтычнага і практычнага матэрыялу і іншыя.

Навуковая навізна атрыманых вынікаў: распрацавана структурна-лагічная мадэль аптымізацыі складу паказчыкаў прыбытку з улікам адаптацыі да міжнародных стандартаў; прапанаваны метадыкі сінтэтычнага і аналітычнага ўліку працэсаў рэалізацыі, фарміравання і выкарыстання прыбытку сельскагаспадарчых арганізацый; дадзены рэкамендацыі па павышэнні інфармацыйнай ёмкасці справаздачнасці; удасканалены метадыкі шматфактарнага аналізу і распрацавана метадыка прагнознага аналізу вытворчых выдаткаў, сабекошту і фінансавых вынікаў.

Ступень выкарыстання. Вынікі праведзенага даследвання прадстаўлены ў Міністэрства сельскай гаспадаркі і харчавання Рэспублікі Беларусь і Камітэт па сельскай гаспадарцы і харчаванні Мінскага аблвыканкома, укаранены ў практыку эканамічнай работы сельскагаспадарчых арганізацый, выкарыстоўваюцца ў навучальным працэсе Беларускага дзяржаўнага эканамічнага ўніверсітэта.

Галіна выкарыстання – у практычнай дзейнасці спецыялістамі і кіраўнікамі сельскагаспадарчых арганізацый і прадпрыемстваў АПК Рэспублікі Беларусь, у навучальным працэсе вышэйшых навучальных устаноў.

РЕЗЮМЕ

Маталыцкая Светлана Константиновна

Развитие методик учета и анализа финансовых результатов деятельности сельскохозяйственных организаций

Ключевые слова: сельскохозяйственная организация, бухгалтерский учет, экономический анализ, отчетность, себестоимость, переменные и постоянные затраты, маржинальный доход, прибыль, рентабельность, виды деятельности.

Объектом исследования являются проблемы учета и анализа финансовых результатов деятельности организаций в условиях перехода экономики к рыночным механизмам хозяйствования.

Предметом исследования явились процессы реформирования сельскохозяйственных организаций Республики Беларусь, вызывающие необходимость изменения методик и организации учета и анализа финансовых результатов.

Цель диссертационной работы – научное обоснование и разработка практических рекомендаций по совершенствованию методик исчисления, бухгалтерского учета и анализа показателей финансовых результатов в современных условиях хозяйствования с использованием международных стандартов.

Методы проведения исследования: наблюдения, сопоставления, абстрактно-логический метод, системный подход, элиминирование, метод обобщения теоретического и практического материала и другие.

Научная новизна полученных результатов: разработана структурно-логическая модель оптимизации состава показателей прибыли с учетом адаптации к международным стандартам; предложены методики синтетического и аналитического учета процессов реализации, формирования и использования прибыли сельскохозяйственных организаций; даны рекомендации по повышению информационной емкости отчетности; усовершенствованы методики многофакторного анализа и разработана методика прогнозного анализа производственных затрат, себестоимости и финансовых результатов.

Степень использования. Результаты проведенного исследования представлены в Министерство сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь и Комитет по сельскому хозяйству и продовольствию Минского облисполкома, внедрены в практику экономической работы сельскохозяйственных организаций, используются в учебном процессе Белорусского государственного экономического университета.

Область применения – в практической деятельности специалистами и руководителями сельскохозяйственных организаций и предприятий АПК Республики Беларусь, в учебном процессе высших учебных заведений.

SUMMARY

Matalytskaya Svetlana Konstantinovna **Development of the methods of accounting and analysis** **of financial results of activity at agricultural enterprises**

Key words: agricultural enterprise, accounting, economic analysis, accounts, cost price, variable and constant expenses, marginal profit, income, profitability, kinds of activities.

The subject of research is the problem of accounting and analysis of financial results of activity at agricultural enterprises in the period of transition to the market social oriented economic.

The subject of investigation is the process of reformation at agricultural enterprises of the Republic of Belarus, which offers the necessity of changing the methods and arranging of accounting and analysis of financial results.

The object of this thesis is scientific basing and development of practical recommendations on improving of accounting methods, accounting and analysis of indices of financial results in the modern conditions of managing with using of international standards.

Research methods: observation, comparison, abstract-logical method, system approach, elimination, method of general conclusion of practical and theoretical materials and others.

Scientific novelty of the obtained results: structural-logical model of optimization income's indexes is worked out with taking into account international standards; methods of synthetic and analytical account of the processes of realization are offered, forming and using of income at agricultural enterprises; recommendations on increasing of informational reports are given; methods of multifactor analyses are improved and a method of forthcoming analysis of producing costs, expenditures and financial results are worked out.

Reliance. The results of the research are introduced at Ministry of agriculture and foodstuffs of the Republic of Belarus and at Committee of agriculture and foodstuffs of Minsk and in practical economic work of agricultural enterprises. They are used in teaching process while training specialists in Belorussian Economic University.

Range of application: in practical activity by specialists and managers at agricultural enterprises APK of the Republic of Belarus, for educational purposes of economical institutions of higher education.

Подписано в печать 11.12.2002. Формат 60x84/16. Бумага офсетная. Гарнитура Таймс. Офсетная печать. Усл. печ. л. 1,4. Тираж 100 экз. Заказ 413

Белорусский государственный экономический университет.
Лицензия ЛВ № 170 от 21.01.98.
220070, Минск, просп. Партизанский, 26.

Отпечатано в Белорусском государственном экономическом университете.
Лицензия ЛП № 336 от 16.03.99.
220070, Минск, просп. Партизанский, 26.