УДК 657.4

Черновол О.М., к.е.н., стар. викл.,
Кіровоградський національний технічний університет

ВПЛИВ ГАЛУЗЕВИХ ОСОБЛИВОСТЕЙ НА ФОРМУВАННЯ ВИТРАТ В ОЛІЙНОЖИРОВІЙ ПРОМИСЛОВОСТІ

Досліджуються галузеві особливості олійножирової промисловості та визначається характер їх впливу на постановку обліку та контролю витрат на виробництво

Постановка проблеми. Важливою передумовою удосконалення обліку і контролю витрат на виробництво є знання про галузеві особливості підприємств і галузі в цілому. Проблема полягає в тому, щоб серед цих особливостей відокремити ті, які мають безпосередній вплив на побудову системи обліку і контролю зазначеного об'єкту.

Зокрема, постановка обліку виробничих витрат багато в чому обумовлюється змістом і характером виробництва, особливостями його організації і роллю окремих структурних підрозділів підприємства у технологічному процесі, методами переробки сировини у готову продукцію, її складністю та технічними параметрами, а також системою збору, реєстрації, відображення та обробки облікової інформації, наявністю і точністю технічних засобів, які використовуються для вимірювання витрат на виробництво. Враховуючи всі ці умови, визначаються об`єкти обліку витрат, місця їх виникнення, способи контролю за ними, система обробки облікових даних.

Актуальність проблеми зростає, оскільки останнім часом розвиток олійножирової промисловості в Україні характеризується підвищенням технологічного рівня виробництва, збільшенням обсягів та асортименту продукції, покращенням її якості та конкурентоспроможності на ринку, що зумовлює необхідність розробки ефективних форм і методів обліку витрат на виробництво, які б враховували специфіку галузі.

Стан вивчення проблеми. Останнім часом у науковій літературі досить широко розглядаються особливості тих чи інших галузей промисловості, але всі вони носять в основному загальний характер, без відокремлення тих, які мають безпосередній вплив на побудову системи обліку конкретного об'єкта.

Мета дослідження. Метою даного дослідження є узагальнення галузевих особливостей олійножирової промисловості та аналіз їх зв'язку з постановкою обліку витрат на виробництво.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Галузеві особливості харчової промисловості, до складу якої входить і олійножирова, найбільш повно досліджувалися в роботах [1, 3, 6]. Вивченню питань обліку витрат на виробництво приділяли увагу багато вчених-економістів, зокрема ґрунтовні дослідження містяться в працях Кужельного М.В., Сопка В.В., Валуєва Б.І., та інших. Проте визначаючи їх вагомість на сьогодні залишились недостатньо розкритими цілий ряд питань, пов'язаних з особливостями формування собівартості та постановки обліку витрат на підприємствах різних видів економічної діяльності, в тому числі і олійножирової промисловості.

Викладення основного матеріалу дослідження. Якщо коротко зупинитися на характеристиці галузі, то олійножирова промисловість входить до складу харчової промисловості України, яка об`єднує більш ніж 60 галузей і видів виробництв, які мають значні відмінності на всіх стадіях виробництва. На сучасному етапі олійножирова галузь України є потужним агропромисловим комплексом, який об'єднує в собі виробників олійного насіння та олійножирової продукції.

У структурі виробництва олійних культур України в 2010 році основна питома вага припадає на соняшник і складає 63,5 % (6526,2 тис. тон) із загального обсягу виробництва олійних культур (10271,6 тис. тон) [10].

Превалювання виробництва соняшнику та продуктів його переробки в Україні пов'язано з її унікальними природно-кліматичними умовами, які дозволяють вирощувати соняшник практично на всій території України (окрім Волинської, Львівської та Рівненської областей). Найбільш сприятливою зоною для вирощування соняшника є степова – куди входять Херсонська, Одеська, Запорізька, Миколаївська, Луганська, Донецька, Дніпропетровська та Кіровоградська області [5, с. 7].

На нашу думку, нинішню ситуацію щодо вирощування і переробки олійних культур можна оцінити як стабільну і збалансовану. Завдяки зменшенню в останні роки експорту соняшнику, сировина почала надходити на переробку передусім до вітчизняних олійножирових підприємств. Як результат – обсяги продукції українських заводів істотно зросли, асортимент став більш різноманітним: олія високої очистки, маргарини, спеціальні жири, майонези тощо.

Серед галузевих особливостей олійножирової промисловості, ми вважаємо за доцільне відокремити ознаки, які прямо впливають на постановку обліку та контролю витрат на виробництво в олійножировій промисловості:

1. Сировина, що використовується.
2. Концентрація і спеціалізація виробництва.
3. Спосіб (технологія) отримання готової продукції.
4. Зміст та характер виробництва.

Зупинимося більш детально на кожній з них.

1. Основною сировиною для олійножирової промисловості є насіння соняшнику, основною сировинною галуззю – сільське господарство. Виробництво соняшнику є досить рентабельним, а продукти його переробки, конкурентоспроможні на внутрішньому і світовому ринках, є важливою складовою продовольчих і кормових білкових ресурсів.

Висока рентабельність соняшнику пов'язана з тим, що, по-перше, він здатний забезпечити 89% прибутку; по-друге, меншою мірою залежить від погодних умов (не дивлячись на те, що дощове літо знижує кількість олії в насінні); по-третє, протягом усього року спостерігається високий попит з боку експортерів та переробників Прибутковість виробництва насіння соняшника є досить високою: на початку 90-х років вона наближалася до рентабельності зернових сільськогосподарських культур, а останніми роками перевищила їх [10].

Посівні площі, зайняті під олійними культурами, мають тенденцію до росту. Збільшення виробництва олійних культур в нашій державі відповідає сучасним тенденціям зростання світового виробництва, а за темпами навіть перевищує їх. У 1990-2010 роках щорічний валовий збір олійних культур стабільно зростав та у 2010 році досягнув рекордної цифри – 10271,6 тис. тон Це зумовлено значними економічними перевагами вирощування олійних культур, освоєнням сучасних технологій виробництва, що відкриває нові можливості для ефективнішого використання наявних природних ресурсів, родючих ґрунтів, переваг приватної форми власності в нових ринкових умовах господарювання [10].

У загальному обсязі виробництва олійних культур в Україні в 2010 році соняшник займає більше 63 % (див. додаток В) [10]. Разом з тим, у структурі світового ринку олійних культур, частка соняшнику складає всього 7,7 %. Найбільш популярною культурою у світі є соя, частка якої складає більше половини усього ринку олійних культур [9].

Подібною є ситуація і з виробництвом рослинних олій у світі. Перше місце займає соєва олія – біля 31 %, наступні місця посідають пальмова олія (28 %), рапсова (14 %) і соняшникова (9 %). Інші олії виробляються у обсягах менше 5 % від загальносвітового виробництва [9].

В 2009-2010 маркетингових роках вартість основної сировини для олійножирової промисловості коливалася на рівні 2000-2200 грн. за тону і протягом усього року діапазон коливання цін становив 1,1 (10 %). А у 2003-2005

© Черновол О.М., 2010

роках – від 900 грн. за тону на початку сезону до 1400 грн. за тону наприкінці сезону, тобто діапазон коливання цін становив 1,55 (55 %). Зменшення діапазону цін на сировину для олійножирової промисловості пов'язано з тим, що за останні роки майже вся продукція сільгоспвиробників контрактується за рахунок залучення кредитних ресурсів, величина яких по галузі зросла майже в 10 разів. На сьогоднішній день 90 % сировини заготовлюється за рахунок кредитних ресурсів, п'ять років тому на ці потреби використовувалося лише 5-10 %. З цього можна зробити висновок, що за останні п'ять років вартість сировини зросла більше ніж на 80 %, що пов'язано також з суттєвим зростанням витрат сільгоспвиробників та підприємств на енергоносії. Ці витрати збільшилися більше ніж в 10 разів.

Таким чином, можна констатувати: під впливом вищезазначених факторів змінилися зміст, характер і структура витрат, а саме суттєво збільшилися частки витрат на кредитні ресурси та енергоносії, що безпосередньо впливає на побудову обліку витрат.

2. Наступними чинниками, які характеризують олійножирову галузь є концентрація і спеціалізація виробництва. Концентрація представляє собою процес збільшення виробництва, зосередження його на великих за масштабами підприємствах [2, с. 113]. Процес концентрації виробництва може здійснюватися в декількох формах. У сучасній олійножировій промисловості України найбільш характерними формами концентрації є такі: виробнича (передбачає процес укрупнення на рівні окремих ділянок та цехів основного та підсобно-допоміжного виробництва) та заводська (створення нових великих підприємств; збільшення існуючих підприємств за рахунок реконструкції та розширення; створення великих виробничих підприємства через об'єднання декількох підприємств). Виробнича концентрація може здійснюватися або екстенсивним шляхом (зростанням кількості однотипного малопродуктивного обладнання), або інтенсивним (заміною на існуючих площах малопродуктивного обладнання високопродуктивним) [2, с. 114].

Економічний ефект концентрації полягає в покращенні найважливіших техніко-економічних показників виробництва в результаті збільшення його розмірів. Підвищення показників та необхідність концентрації обумовлені цілим рядом переваг великого підприємства в порівнянні з середніми та малими. Розглянемо найважливіші з них:

- на великих підприємствах створюються передумови для використання більш досконалих форм організації праці – високопродуктивної техніки, сучасної технології, застосування яких в умовах дрібного виробництва є неможливим;
- при збільшенні розмірів підприємства підвищується продуктивність праці, оскільки чисельність працюючих підвищується менше, ніж збільшується потужність;
- на великих підприємствах у порівнянні з середніми та малими, як правило, нижчою є собівартість продукції у зв'язку з більш економним використанням матеріальних, енергетичних ресурсів;
- на великих підприємствах більш повно використовуються відходи виробництва, достатньо висока їх кількість дозволяє організувати спеціальні виробничі підрозділи по їх промисловій переробці. В умовах малого виробництва створення таких підрозділів економічно менш вигідне;
- на великих підприємствах, обладнаних високопродуктивною технікою, більш широкі можливості щодо організації наукових лабораторій та проведення науково-дослідних робіт;
- великі підприємства мають більші можливості для задоволення соціальних потреб працівників, тобто виділяється більше коштів для будівництва (реконструкції, ремонту) культурно-побутових об'єктів тощо.

Таким чином, при створенні великих підприємств у власників з'являється можливість використовувати сучасну високопродуктивну техніку, нові технології, прогресивні форми організації виробництва і праці, що підвищує ефективність виробництва в цілому. Звідси слідує, що концентрація виробництва сприяє підвищенню рівня науково-технічного прогресу і удосконаленню матеріально-технічної бази виробництва.

Сучасний етап розвитку олійножирової промисловості характеризується концентрацією виробництва на великих підприємствах. Якщо раніше переробкою насіння соняшнику та олійних культур в Україні займалися близько 300 підприємств, то на даний час виробництво сконцентроване на 20 великих підприємствах і незначній частині середніх і малих. Такий перерозподіл обсягів виробництва пов'язаний насамперед з тим, що лише великі підприємства мають можливість швидко провести заготівлю сировини на всю річну виробничу програму.

Що ж стосується спеціалізації, то на підприємствах олійножирової промисловості спеціалізація здійснюється у двох видах: предметній та технологічній. Предметна спеціалізація передбачає відособлення виробництва однорідної або обмеженої за асортиментом готової продукції. Предметна спеціалізація олійнодобувних виробництв виражається у виробництві однорідної готової продукції: олії і жмиху (шроту), що обумовлюється характером технології виготовлення готової продукції, яка потребує безперервності технологічного процесу. Всі досліджувані підприємства олійнодобувної промисловості відповідають предметній формі спеціалізації виробничих процесів. Технологічна спеціалізація виражається у відособленості стадій технологічного процесу в окремі виробництва [7, с. 26].

Так, за спеціалізацією всі підприємства олійножирової промисловості можна умовно поділити на три групи:

1. До першої групи можна віднести підприємства, які виготовляють нерафіновану олію: олійножирові та олійноекстракційні комбінати. Їх частка у виробництві соняшникової олії в Україні складає 80 %.

2. До другої групи відносяться виробники, у компаніях для яких виробництво рафінованої дезодорованої олії не є основним видом діяльності. Вони виготовляють до 20 % від загального обсягу соняшникової олії.

3. Третю групу складають виробники олійножирової продукції – маргаринові заводи, миловарні комбінати, які використовують соняшникову олію у процесі виробництва своєї продукції.

Отже, на нашу думку, рівень спеціалізації й концентрації підприємств є одним із факторів, який впливає на організацію системи бухгалтерського обліку взагалі і, в тому числі, її основного елементу – обліку витрат, а також на програмно-інформаційний рівень забезпечення обліку та контролю витрат, оскільки тільки на крупних підприємствах галузі є можливість застосувати сучасні обліково-аналітичні системи. Наприклад, на ПГ "Креатив" використовуються програмні продукти Інталєв: "Корпоративні фінанси", що не по кишені малим та середнім підприємствам.

3. Наступним фактором, який характеризує олійножирову галузь та впливає на облік витрат є, на нашу думку, спосіб (технологія) отримання готової продукції.

Готову продукцію можна отримати трьома способами: шляхом вилучення цінних речовин; шляхом підвищення концентрації поживних речовин; шляхом комплектування і виготовлення готової продукції з різних компонентів, в тому числі з напівфабрикатів. Спосіб отримання готової продукції визначає наявність чи відсутність незавершеного виробництва, структуру інших показників технологічного процесу [7, с. 28].

В залежності від виду продукції, яку випускає певне підприємство олійножирової галузі, для виробництва необхідна визначена сировина. В табл.1 наведено найменування сировини, яка є необхідною для виробництва окремого виду олійножирової продукції.

Таблиця 1. Основні види сировини для виробництва олійножирової продукції

Вид продукції	*Основна сировина*	*Допоміжна сировина*
1. Олія соняшникова нерафінована	Насіння соняшнику	
2. Олія соняшникова рафінована дезодорована	Олія соняшникова нерафінована	Матеріали для дезодорації, матеріали для бутелювання
3. Гідрогенізовані жири	Олія соняшникова нерафінована	Водень
4. Переетерефіковані жири	Олія соняшникова нерафінована, пальмовий олеїн, пальмоядрова олія, пальмова олія	Водень

Для з'ясування, до якого із зазначених видів виробництв відноситься олійножирова промисловість, доцільно більш ретельно розглянути процес виробництва.

Процес виробництва рафінованої соняшникової олії налічує багато складних фізико-хімічних операцій, які можна розподілити на такі технологічно-організаційні етапи: попередня підготовка насіння, отримання олії з насіння, очистка олії.

Перший етап, попередня підготовка насіння, включає в себе:

- сушіння насіння;
- очищення насіння від сміття;
- обрушення насіння;
- подрібнення насіння;
- гідротермічна (або волого-теплова) обробка м'ятки.

Другий етап технологічного процесу виробництва соняшникової олії – отримання олії з насіння. Вилучення олії з м'ятки здійснюється методами пресування або екстракції, або частіше всього їх поєднанням. У сучасних умовах пресування як спосіб вилучення олії з насіння соняшника, частіше всього, є попереднім кінцевому знежиренню матеріалу під впливом органічного розчинника – екстракції. Тільки в порівняно невеликих обсягах ще здійснюється чисто пресове вилучення олії з насіння. Процес екстракції відбувається в декілька етапів:

- екстракція сольвентом;
- десольвентація та сушіння макухи;
- десольвентація і сепарація змішаної олії;
- конденсація і утилізація сольвенту.

Третій етап переробки передбачає, по-перше, очищення олії, отриманої з попереднього етапу від небажаних домішок, по-друге – збереження всіх цінних речовин, по-третє – недопущення втрат та розпаду цих речовин.

Первинне очищення олії передбачає видалення з нього механічних домішок і здійснюється безпосередньо після його витягання без значного розриву в часі між стадіями отримання і очищення.

Більшість рослинних олій містить різні домішки та речовини, які слід видалити, для отримання продукту, що за своїми якостями буде придатний для споживання людиною. Для цього застосовують рафінацію, яка складається з таких етапів:

- кондиціонування кислотою;
- нейтралізації;
- сепарації фосфатидів і мила в центрифузі;
- промивки водою із сепарацією мил у центрифузі;
- вибілювання;
- дезодорація.

Рафінована дезодорована олія повинна бути прозорою без осадку, без зайвого запаху, присмаку та гіркоти. Варіанти технології виробництва олії можуть відрізнятися у зв'язку зі зміною обсягів переробки. Тобто в кожному варіанті обов'язково повинні бути присутні всі етапи, але набір операцій може бути різним. Виходячи з цього, олія після кожного етапу її переробки повинна відповідати певним властивостям, затвердженими державними стандартами.

Певні особливості мають переробні підприємства, для яких вироблена олія (рафінована чи нерафінована) є сировиною, яка піддається обробці для отримання різноманітних жирів.

Таким чином, розглянувши процес виробництва, можна сказати, що підприємства олійножирової промисловості належать до тих, які отримують готову продукцію шляхом вилучення цінних речовин із сировини, що в свою чергу пов'язано з відсутністю незавершеного виробництва, а це відповідним чином впливає на організацію та методику обліку витрат.

4. На постановку обліку та контролю витрат в олійножировій промисловості також впливає організація технологічного процесу (процесу виробництва), який характеризують такі ознаки:

- змінність роботи обладнання на протязі року та доби. Дослідження показують, що виробничі процеси на підприємствах олійножирової промисловості є безперервними, підприємства працюють у три зміни;
- рівень зносу обладнання по галузі. Сьогодні практично всі підприємства олійножирової промисловості проводять роботи (майже завершені на даний час) по заміні та модернізації застарілого обладнання;
- виробнича структура підприємств. Всі підприємства олійножирової промисловості характеризуються безцеховою структурою виробництва (табл. 2).
- рівень автоматизації виробництва. Впровадження автоматизації дає змогу змінити погляди на збереження енергії, управління запасами і якістю, вона кардинально змінює процес виробництва на типовому заводі рафінації олій. Використання автоматики спрямовують не лише на скорочення чисельності персоналу, а й на забезпечення високих стандартів якості, безпеки й управління.

Таблиця 2. Виробнича структура підприємств олійножирової промисловості

Назва підприємства	*Підготовчий дільниця*	*Дільниця виробництва олії*	*Дільниця дезодорації*	*Дільниця виробництва жирів*	*Дільниця фасування*
ПП "Елада"	+	+			+
ЗАТ "Креатив"	+	+	+		+
Завод модифікованих жирів			+	+	+
ЗАТ "Дніпропетровський ОЕЗ"	+	+	+		+
ЗАТ "Олія Чумак"	+	+	+		+
ВАТ "Кіровоградолія"	+	+			
ТОВ"Одеський ОЕЗ"	+	+	+	+	+

Таким чином, характер і зміст процесу виробництва продукції в олійножировій промисловості безпосередньо впливає на вибір методу обліку витрат.

До галузевих особливостей олійножирової промисловості, крім вищенаведених, також відносяться:

- Відносини зі споживачами продукції.
- Організаційно-правові форми діяльності олійножирових підприємств.
- Рівень науково-технічного розвитку виробництва (науково-технічний розвиток виробництва).

Стосовно відносин зі споживачами продукції можна сказати, що олійножирова промисловість є базовою галуззю для багатьох інших галузей промисловості. Наприклад, ринок промислових модифікованих жирів головним чином формується у прив'язці до кондитерської, хлібопекарської і масло-молочної галузей.

Якщо звернути увагу на організаційно-правові форми діяльності олійножирових підприємств, то на даний момент у галузі пріоритетною є приватна форма власності, яка реалізується у формі відкритих і закритих акціонерних товариств, товариств з обмеженою відповідальністю. Характерною рисою підприємств олійножирової промисловості, є також те, що значна їх кількість створена за участю або іноземних інвесторів, або великих вітчизняних

холдингів. Так, за останні роки в олійножирову галузь надійшли значні обсяги інвестицій, що створило ряд спільних підприємств (СП "Дюпол", Santrade). Крім того, багато іноземних компаній віддають перевагу будівництву своїх власних виробничих потужностей, зокрема компанія Cargill – завод по переробці соняшника, англо-голандська компанія Unilever – маргариновий завод.

Що стосується рівня науково-технічного розвитку виробництва, то нові впровадження, перехід на ресурсозберігаючі, маловідходні і безвідходні технології – важлива передумова раціонального використання сировини та скорочення її втрат. Нові технології повинні передбачати якомога меншу кількість технологічних операцій, забезпечувати максимальний вихід готової продукції з одиниці сировини, мати ресурсозберігаючий характер.

У залежності від рівня впровадження досягнень науково-технічного прогресу промислові підприємства можна розподілити на автоматизовані, комплексно-автоматизовані, частково-механізовані і немеханізовані. Так, серед підприємств олійножирової галузі України в залежності від даної ознаки можна виділити автоматизовані, комплексно-автоматизовані та частково-механізовані виробництва. Слід підкреслити, що науково-технічний прогрес не повинен, на нашу думку, розглядатися лише на тлі досягнень технічних параметрів та характеристик обладнання, машин та механізмів. Розвиток олійножирової промисловості в умовах жорсткої конкуренції неможливий без серйозних наукових галузевих розробок. Не дивлячись на недостатність фінансування, робітники олійно-жирової науки проводять фундаментальні та прикладні дослідження, які суттєво покращують процеси олієдобування та жиропереробки. Олійножирова галузь значною мірою залежить від характеру та якості сировини. А тому, на нашу думку, до факторів науково-технічного прогресу можна віднести також наукові розробки з підвищення технологічних властивостей сировини, які в першу чергу, відіб'ються на втратах при переробці та якості готового продукту. Всі зазначені моменти, а точніше їх врахування та впровадження, певним чином вплинуть на організаційно-технічні характеристики підприємства, основні показники його діяльності.

Упровадження на олійножирових підприємствах науково-технічних розробок дасть змогу розв'язати проблему глибокої, комплексної переробки сировини, розширити асортимент продукції, підвищити споживчі характеристики. Це також сприятиме зменшенню всіх видів ресурсовитрат у ланцюгу: виробництво сировини – транспортування – зберігання – переробка – споживання – утилізація відходів [4, с. 13].

Олійножирова галузь досить матеріаломістка. Затрати на сировину становлять до 96 % собівартості олії [4, с. 13], тож комплексне використання сировини – важливий резерв збільшення виробництва кормових продуктів, поліпшення економічних показників роботи, зростання обсягу виробництва й реалізації продукції, зниження собівартості основного продукту, підвищення прибутку. Випуск додаткової продукції із вторинної сировини знижує витрати виробництва на одиницю основної [4, с. 13].

Отже, серед провідних напрямків економічного й науково-технічного прогресу в ринкових умовах – інтенсифікація виробництва, раціональне використання сировини й матеріалів, ефективне використання обладнання, прискорення виробничих процесів.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Отже, проведене дослідження дає змогу сказати, що галузеві особливості олійножирової промисловості поділяються на ті, що безпосередньо впливають на постановку обліку, контролю та формування витрат, і на ті, які характеризують галузь, але не впливають прямо на постановку обліку й контролю та формування витрат (відносини зі споживачами продукції; організаційно-правові форми діяльності олійножирових підприємств; рівень науково-технічного розвитку виробництва).

До особливостей, які безпосередньо впливають на витрати відносяться характер сировини, концентрація та спеціалізація виробництва, спосіб (технологія) отримання готової продукції, зміст та характер виробництва. Ці особливості вимагають створення особливої організації і методики обліково-аналітичного та контрольного процесів на підприємстві взагалі і особливо обліку та контролю витрат зокрема, які б базувалися на організаційній, технологічній і фінансовій структурах підприємства.

Список використаної літератури:

1. *Жилкина Л.В.* Учет и контроль в пищевой промышленности./ Л. Жилкина. – К.: Техніка, 1973. – 188 с. 2. *Копайлов Г.З.* Бухгалтерский учет в пищевой промышленности / Г. Копайлов, В. Радостовец.– 2-е изд. перераб. и доп. – М.: Пищевая промышленность, 1980. 215 с. 3. *Миневский А.И.* Учет и анализ комплексных затрат в пищевой промышленности./ А.И. Миневский. – М.: Финансы, 1966. – 111 с. 4. Олійножирова галузь: економічні пріоритети росту // Харчова і переробна промисловість. – 2002. – № 4-5. – С. 12-13. 5. Олія. Попит, пропозиція //Харчова та переробна промисловість. – 2003.– № 7. – С. 7-8. 6. *Сопко В.В.* Издержки производства и себестоимость продукции в пищевой промышленности / Василий Васильевич Сопко. – К.: Техніка, 1976. – 184 с. 7. *Сопко В.В.* Нормативный метод планирования и учета в пищевой промышленности / Василий Васильевич Сопко. – К.: Урожай, 1990. – 160 с. 8. *Черновол О.М.* Галузеві особливості харчової та переробної промисловості та їх зв'язок з постановкою обліку витрат на виробництво //Наукові праці Кіровоградського державного технічного університету. – Кіровоград, 2003. – Вип. 4: Економічні науки. Бухгалтерський облік, аналіз і аудит.– С. 488-494. 9. www.infors.ru. 10. www.ukrstat.gov.ua.

ЧЕРНОВОЛ О.М. – кандидат економічних наук, старший викладач Кіровоградський національний технічний університет