

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ УКРАЇНИ  
КИЇВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

На правах рукопису

ГЕРАСИМОВИЧ АНАТОЛІЙ МИХАЙЛОВИЧ

ОБЛІК ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА  
(методологічні аспекти на прикладі плодо-  
овочепереробних підприємств АПК України)

Спеціальність - 08.00.12 - Бухгалтерський облік,  
контроль і аналіз господарської діяльності

А В Т О Р Е Ф Е Р А Т

дисертації на здобуття наукового ступеня  
доктора економічних наук

КИЇВ 1993

Дисертація є рукописом.

Дисертація виконана на кафедрі обліку і аудиту в сільсько-  
му господарстві Київського державного економічного універ-  
ситету.

ОФІЦІЙНІ ОПОНЕНТИ:

доктор економічних наук,  
професор Ф.Ф. БУТИНЦЬ  
доктор економічних наук,  
професор З.В. ГУЦАЛІК  
доктор економічних наук,  
професор В.І. САМБОРСЬКИЙ

ПРОВІДНА УСТАНОВА

- Інститут аграрної економіки  
Української академії аграрних  
наук

Захист дисертації відбудеться "24" чрудня 1993 р.  
о 10 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради  
Д.068.28.01 по захисту дисертації на здобуття наукового ступеня  
доктора економічних наук при Київському державному економічному  
університеті (252057, Київ-57, проспект Перемоги, 54/1, ауд.214).

З дисертацією можна ознайомитися в бібліотеці університету.

Автореферат розіслано "24" листопада 1993 р.

Вчений секретар  
спеціалізованої ради  
кандидат економічних наук,  
доцент

О.С.Федонін

ЛННБ України ім.В.Стефаніка



00802289 (Т)

## І. ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

І.1. Актуальність теми дисертації. В економіці України плодоовочепереробна галузь займає особливе місце. Нарештовуючи біля двох тисяч підприємств—державних, колгоспних, радгоспних, споживчої кооперації, системи заготівель, торгівлі, вона охоплює консервуванням біля 30% врожаю плодоовочів і є одним із головних постачальників харчових ресурсів довготермінового зберігання.

Одним із основних показників, що визначають діяльність плодоовочепереробних підприємств є собівартість продукції, рівень достовірності якої залежить від обґрунтованої методології обліку витрат виробництва, стосовно до конкретних видів технологічних процесів, а також різновидностей продуктів, що одержують в таких комплексних виробництвах, яким є плодоовочеве консервування.

В розробку методологічних питань обліку витрат на виробництво внесли важливий вклад В.Д.Басманов, І.М.Білий, О.С.Бородкін, З.В.Гуцайлик, В.Б.Івашкевич, І.О.Ламіжін, Ю.Я.Литвин, В.Г.Линник, І.С.Мацкевичус, П.П.Німчинов, П.П.Новиченко, В.Ф.Палія, В.В.Сопко, А.Д.Трусов, М.Г.Чумаченко і інші. Їх наукові праці відіграли важливу роль в становленні діючої системи обліку витрат в цілому або окремих галузей промисловості і сільського господарства.

Проте, особливості технологічних і організаційних умов функціонування плодоовочепереробних підприємств, в зв'язку із застосуванням безвідходних технологій виробництва, що забезпечують приріст до 20–25% цінної харчової і промислової сировини за рахунок відходів, побічної і попутної продукції, привели до неузгодження застосовуваного обліково-аналітичного механізму з загальною системою управління виробництвом. Діюча методика обліку витрат, виходу всіх продуктів і визначення їх собівартості перестала забезпечувати вимоги управління підприємствами галузі.

Ось чому наведені обставини викликали необхідність в галузі не тільки забезпечити організацію обліку обсягів створення і використання вторинних матеріальних ресурсів (ВМР), але й обґрунтування облік витрат на цей процес і визначення їх собівартості. Разом з тим, на більшості плодоовочепереробних підприємств України використання ВМР ігнорувалося, що торкається методики їх обліку та визначення собівартості, то вона практично була відсутньою і зводилася до виключення їх вартості в умовній оцінці (як правило, заниженій і такій, що не відображала витрат на їх одержання) із загальних витрат на виробничий процес виготовлення основної консервної продукції. При такій методиці, коли облікова інформація про собівартість основної продукції і ВМР адекватно не відображає її рівень, забезпечити ефективне управління плодоовочепереробними підприємствами неможливо. Крім того, система контролю, що склалася в галузі за формуванням і аналізом витрат виробництва, через її методичну направленість на фактичний рівень також не відповідає новим умовам господарювання. Здійснення його в процесі виробництва, викликає необхідність і в даній галузі впровадити виконаний в усьому світі функціонально-вартісний аналіз (ФВА), методику облікового забезпечення якого, стосовно до плодоовочепереробних підприємств, необхідно розробити.

Нерозв'язаність вказаних проблем і визначає вибір теми дисертаційної роботи.

1.2. Предмет і об'єкт дослідження. Предметом дослідження є методологія обліку витрат виробництва плодоовочепереробних підприємств різних галузей сфери АПК – харчової промисловості, сільського господарства, державної і кооперативної торгівлі і ін.

Як об'єкт дослідження виступають плодоовочеконсервні комбінати і заводи системи харчової промисловості, заводи і цехи колгоспів і радгоспів, міськплодоовочеторгів, споживчої кооперації і інших господарських формувань.

1.3. Мета і задачі дослідження. В дисертації поставлено мету: розробити концепцію побудови нових і вдосконалення діючих методик обліку витрат виробництва на продукти, що одержують в різних видах сокових, консервних, сушільних плодоовочепереробних виробництв, у зв'язку з виділення БМР як об'єкту обліку витрат і об'єкту калькуляції; розробити для плодоовочепереробної галузі методику функціонально-вартісного аналізу технологічних витрат і якості продукції та її облікового забезпечення інформацією.

Досягнення поставленої мети визначило необхідність розв'язання в дисертаційній роботі таких основних задач:

- теоретично обґрунтувати доцільність розробки і застосування нової методики обліку витрат і визначення собівартості в галузі;

- визначити місце витрат виробництва і собівартості в управлінні економікою підприємств при переході до ринкових відносин;

- розробити принципово нову методологію обліку витрат виробництва і визначення собівартості по всіх одержуваних у безвідходних технологічних процесах продуктів (консервів, побічних, використовуваних відходів, що дає можливість за рахунок останніх до 30% збільшити сировинні плодоовочеві ресурси);

- розробити методику обліку БМР як натурального продукту,

так і самостійного об'єкта обліку витрат на їх одержання;

- довести можливість і обґрунтувати необхідність застосування на плодоовочепереробних підприємствах функціонально-вартісного аналізу, що дозволяє нетрадиційними методами (як показав світовий досвід) оптимізувати витрати в галузі, оперативного управління ними;

- розробити методику облікового забезпечення інформацією функціонально-вартісного аналізу витрат виробництва, витрат на забезпечення і підвищення якості продукції, а також по продукції, що рекламується покупцями.

І.4. Методологія і методи дослідження. Методологічною основою дослідження є положення діалектичного методу пізнання і економічної теорії та інших загальнонаукових підходів до досліджуваних проблем обліку витрат виробництва.

З досліджуваної проблеми вивчені праці вітчизняних і зарубіжних економістів, рекомендації науково-дослідних установ, нормативні акти в організації і методології обліку.

Для розв'язання поставлених в дисертації задач автор використав системний підхід до досліджуваних об'єктів, методи статистико-економічного аналізу, спостереження, групування і порівняння, синтезу, монографічний і інші. Для вивчення окремих питань використані облікові і звітні дані по плодоовочепереробних підприємствах в цілому по Україні, окремих областях, комбінатах, заводах, цехах колгоспів і радгоспів, міськплодоовочеторів, споживчої кооперації.

Дисертація базується на результатах наукових досліджень, виконаних автором по темі "Вдосконалення обліку і контролю в галузях агропромислового комплексу, номер державної реєстрації 01.86.0125774.

І.б. Наукова новизна дослідження заключається в визначенні нового напрямку в побудові обліку витрат виробництва в плодоовочепереробній галузі України і в розробці нової методики обліку витрат для різних типів спеціалізації плодоовочепереробних підприємств в умовах переходу до ринкових відносин, застосування якої буде сприяти зростанню ефективності обліку, контролю і аналізу, як основних функцій управління.

А саме:

- обґрунтовано, що в умовах нинішнього розвитку безвідходних технологій в галузі, для визначення собівартості всіх продуктів, одержуваних в комплексних плодоовочепереробних виробництвах, необхідне розділення прийнятого до цього часу єдиного об'єкту обліку витрат тільки на основну продукцію по всіх видах одержуваних продуктів-консервів, побічної і вторинних матеріальних ресурсів;

- розроблено для галузі принципово нову методику обліку науково-обґрунтованого розмежування витрат виробництва плодоовочепереробних підприємств (як комплексних виробництв) - на основну продукцію і В.Р. замість умовного їх розмежування, на основі локалізації витрат по переділах, стадіях і фазах технологічного процесу і дотриманні критеріїв споживних якостей в одержаних продуктах;

- доказано необхідність виділення В.Р. в окремий об'єкт обліку як матеріального продукту, так і витрат на його одержання з метою забезпечення обліку їх натуральних обсягів і визначення собівартості кожного окремого виду;

- розроблено методику відображення господарських операцій по обліку створення і використання ВМР в системі синтетичних і аналітичних рахунків на основі натурально-видової класифікації та матеріальних балансів технологічного процесу;

- вперше для галузі теоретично обґрунтовано необхідність використання функціонально-вартісного аналізу одного із важливих механізмів виявлення економії і оптимізації витрат виробництва і розроблено методику його проведення;

- запропоновано нові підходи облікового забезпечення ФВА технологічних витрат як на виробництво плодосовочеконсервної продукції, так і на забезпечення і підвищення її якості, а також ФВА браку і рекламаної продукції, втрати від якої є по своїй економічній природі додатковими і непродуктивними витратами.

На основі виконаного дослідження одержані такі наукові результати:

- розроблено принципово нову методику обліку витрат виробництва і обчислення собівартості продукції в галузі на основі виділення ВМР як самостійного об'єкта обліку і калькуляції;

- обґрунтовано методологію обліку розмежування витрат виробництва плодосовочепереробних підприємств по видах кінцевих продуктів виробництва, що відповідає менеджменту в умовах ринкової економіки, що формується;

- розроблено раніше відсутню методологію ФВА технологічних витрат виробництва та його облікового забезпечення;

- обґрунтовано необхідність і розроблено методику ФВА якості продукції, різних видів браку, рекламаної продукції, їх облікового забезпечення інформацією, а також обліку витрат на забезпечення і підвищення якості продукції.

1.6. Практичне значення результатів дослідження. Практичне застосування одержаних результатів дослідження дозволяє:

- привести методику обліку витрат виробництва на плодоовочепереробних підприємствах у відповідність з сучасними вимогами роздільного обчислення собівартості основної консервної продукції і ВМР, що забезпечить реальне визначення їх економічної ефективності і стимулювання розвитку безвідходних технологій на основі переробки і повного використання ВМР, питома вага яких в галузі складає від 10 до 80% вхідної сировини як цінних харчових, кормових і технічних продуктів;
- забезпечити шляхом поєднання облікової інформації з ФБА як зниження, так і оптимізацію технологічних витрат, а також витрат на забезпечення і підвищення якості продукції;
- значно скоротити на підприємствах галузі втрати від браку і рекаляцій покупців на основі запропонованої систематизації функцій-причин у відповідності з методикою ФБА;
- підвищити науковий рівень змісту учбових дисциплін з обліку, контролю і аналізу, що викладаються в вузах;
- визначити на перспективу основні напрямки по вдосконаленню обліку на плодоовочепереробних підприємствах усіх форм власності;
- використати розробки і рекомендації дисертаційної роботи при підготовці відповідними міністерствами і відомствами нових нормативних актів по плануванню, обліку і калькуляції собівартості для плодоовочепереробних підприємств різної спеціалізації і форм власності.

1.7. Апробація і впровадження результатів дослідження. На протязі всього періоду дослідження дисертантом використовувалися різні форми апробації одержаних результатів: наукові доповіді

і узагальнення, обговорення з спеціалістами плодоовочепереробних підприємств і органів їх управління, публікації, впровадження. Основні положення дисертації апробовані науково-технічними радами бундес Держатроппрому СРСР і УРСР, Міністерств плодоовочевого господарства СРСР і УРСР, нинішніми Міністерством сільського господарства і продовольства України і Комітетом харчової промисловості України.

Результати досліджень доповідалися на п'яти всеоюзних конференціях (Донецьк - 1986 р., Харків - 1986 р., Тернопіль - 1990 р., Іркутськ - 1990 р., Самара - 1991 р.), а також на 13 республіканських і зональних конференціях і семінарах.

Одержані в процесі дослідження наукові результати і положення опубліковані в монографіях, рекомендаціях, посібниках, брошурах, статтях.

Основні результати досліджень були впроваджені і використані при розробці інструкцій, рекомендацій, облікової документації.

З участю дисертанта були розроблені і опубліковані: методичні рекомендації по організації обліку і контролю в господарських підрозділах цукрорадгоспів (авторський параграф "Особливості організації обліку і контролю в плодоовочепереробних цехах"), схвалені "Укрцукорпромом" 23 грудня 1983 р.; методичні рекомендації по контролю і ревізії діяльності мікгосподарських формувань в умовах агропромислових об'єднань (авторський розділ по ревізії переробки плодоовочевої продукції), схвалені на спільному засіданні Науково-технічної Ради МСГ УРСР і Президії ВАСНІЛ, протокол № 1 від 28 лютого 1986 р.; рекомендації по організації обліку витрат і калькуляції вирощування, переробки і реалізації плодоовочевої продукції, схвалені Науково-технічною Радою Міністерства плодоовочевого господарства УРСР 13 листопада 1985 р.;

Інструкція по плануванню, обліку і визначенню собівартості продукції сільськогосподарських підприємств, затвердженої Держагропромом СРСР 23.12.86 р. (авторський розділ по промислових виробництвах); рекомендації по нормативно-чековій системі планування, обліку і контролю витрат на сільськогосподарських підприємствах і будівельних організаціях при внутрігосподарському розрахунку, затверджені Держагропромом СРСР 20.05.1987 р.; альбом уніфікованих форм первинних документів по обліку сировини, матеріалів і готової продукції на підприємствах харчової промисловості і вказівки по їх застосуванню, прийняті Держкомстатом СРСР для впровадження на всіх підприємствах харчової промисловості країни, згідно договору № 277/505 від 04.01.1986 р. в Київському інституті народного господарства і прийнятих до впровадження також і Держагропромом УРСР 21.11.1989 р.; Інструкція по обліку готової продукції, сировини і матеріалів на підприємствах і в організаціях АПК, прийнята до впровадження 24.11.1989 р. Держагропромом УРСР; рекомендації по організації орендних відносин при машиновикористанні, схвалені вченою радою УНДІЕАПК ім.А.Г.Шліхтера (від 13 лютого 1990 р., пр. № 1) і експертною комісією секції механізації і електрофікації НТР Держагропрому УРСР (пр. № 1 від 21 лютого 1990 р.); методичні рекомендації по організації обліку при внутрігосподарському розрахунку, колективному і орендному підряді в промислових підприємствах агропромислового комплексу, схвалені Науково-технічною Радою Держагропрому УРСР (пр. № 16 від 28 січня 1991 р.).

Окремі розробки по вдосконаленню обліку і контролю виробничих витрат реалізовані в практиці Ніжинського і Херсонського плодосочеконсервних комбінатів, Білоцерківського і Вознесенського консервних заводів, цехів-колгоспу ім.Кірова Вознесенського.

кого району Николаївської області і Радянського міськплодоовоче-торгу м. Києва, на базі яких проводились конкретні дослідження і матеріали яких використані в дисертації.

Однією з форм впровадження результатів досліджень є видання (в співавторстві) практичного посібника для економістів і бухгалтерів по обліку на плодоовочепереробних підприємствах під назвою "Облік в плодоовочевих комплексах" (К., Урожай, 1986 р.).

1.8. Публікації. По наслідках проведених досліджень опубліковано 34 роботи, в тому числі 5 монографій, 1 брошура, 10 методичних вказівок і рекомендацій, 18 статей. Загальний обсяг публікацій складає 120 друк. арк.

1.9. Обсяг і структура роботи. Комплексне дослідження проблем вдосконалення обліку і функціонально-вартісного аналізу витрат виробництва в плодоовочепереробній галузі України визначило структуру і зміст дисертації, яка складається з вступу, п'яти розділів, висновків, списку використаної літератури і додатків. Вона викладена на 322 сторінках машинописного тексту, містить 28 таблиць, 17 малюнків, 5 схем, 10 додатків.

## II. ЗМІСТ І ОСНОВНІ РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

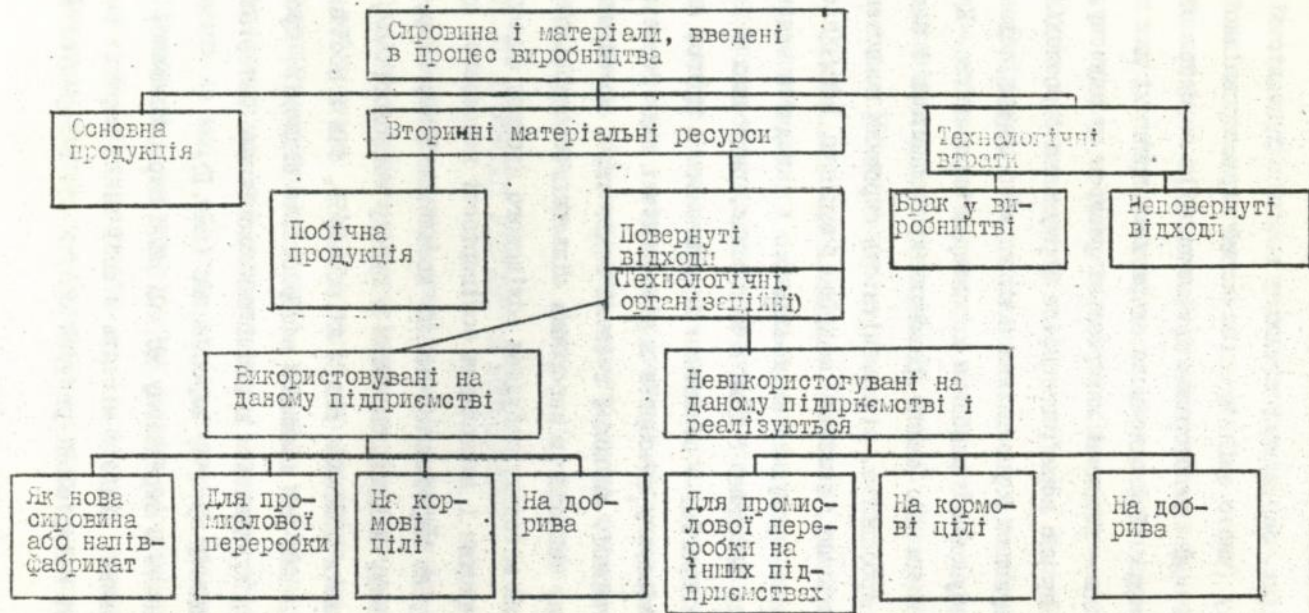
2.1. Перебудова діючої системи обліку витрат виробництва у відповідності з вимогами перехідного періоду до ринку по визначенню собівартості всіх продуктів, що одержують на підприємствах плодоовочепереробної галузі, викликає необхідність дослідити і систематизувати основні технологічні і організаційні фактори, які впливають на вибір об'єктів обліку витрат і об'єктів калькуляції собівартості і побудову обліку витрат виробництва.

Для цієї галузі характерним є: в основному сезонний характер виробництва; масовість продукції; виготовлення продукції

впливом послідовної обробки вхідної сировини по технологічних фазах, стадіях, переділах; відносно невелика тривалість виробничого процесу (часто зміна); комплексний характер вхідної сировини, із якої можна виготовляти декілька видів як основної, так і побічної продукції і одночасно одержувати придатні для використання відходи – вторинні матеріальні ресурси як харчову, промислову сировину або корми; специфіка формування і розподілу витрат на обслуговування і управління в кошгорисно-нормалізованому порядку, що обумовлено сезонним характером виробництва. Крім вищевказаного, необхідно також враховувати: складність і багатоцехову структуру виробництва, різноманітність сировини, компонентів, асортименту (маринади, соління, квашення, сушіння, соки) плодоовочевої консервної продукції на комбінатах і заводах з однієї сторони, невеликі заводи і цехи в колгоспах, радгоспах і торгівлі з простю технологією і обмеженим асортиментом з другої сторони, а також розфасовку консервів в різноманітні види герметичних банок або бочкової, ящикової і інших видів тари, що обумовлюють різноманітну технологію переробки сільськогосподарської сировини і впливають на методику побудови облікового процесу формування витрат виробництва і визначення собівартості консервної продукції.

Консервне виробництво носить комплексний характер, тому що із одного виду вхідної сировини в одному технологічному процесі можна одержати декілька видів як основної, так і побічної продукції і придатних для дальшого використання відходів. Процес їх створення розкривається в схемі технологічного матеріально-речового результату процесу виробництва (мал.1).

Складаючи в середньому до 40% маси перероблюваної плодоовочевої сировини, відходи містять в собі цінні харчові речовини і як вторинні матеріальні ресурси можуть або використовуватися



Мал. I. Технологічна схема матеріально-речового результату  
 плодоовочепереробних підприємств.

для виготовлення інших харчових і технічних продуктів, або як корми тваринам, безпосередньо, чи як компонент комбікормів. Використовуються ці сировинні ресурси лише на 40-60%. Однією із головних економічних причин неповного і недостатнього ефективного їх використання є те, що оцінюються вони не на основі фактичних витрат на їх одержання, а по умовних цінах і, як правило, по мінімальних цінах їх можливої реалізації - по домовленості сторін, виходячи з попиту на них, які не стимулюють окупність їх одержання, а витрати відносять на здорощання основної продукції.

В дисертації розв'язана проблема побудови методики розмежування витрат комплексних виробничих процесів на основну і побічну продукцію, а також придатні до використання відходи на основі виділення останніх двох як обособлених натурально-речових об'єктів, так і об'єктів обліку витрат виробництва на них.

2.2. В економіці України, що і сьогодні продовжує функціонувати в основному на створених до цього часу старих принципах господарювання, у відповідності з новими законодавчими актами прийнятими в останні роки УІ Верховною Радою, почали розвиватися в певних аспектах ринкові відносини. Це виразилося, в першу чергу, в створенні в масовому порядку малих підприємств в приватній власності і перетворенні частини державних і колгоспів в акціонерні в колективну власність. Ринкові відносини обумовляють вільну конкуренцію товаровиробників, нерозривно зв'язану з рівнем попиту і пропозиції. Рівень попиту визначається тим, як товар задовольняє потреби покупця, а пропозиція, поряд з кількістю товару, рівнем витрат виробництва - одного із головних факторів формування ринкових цін.

В зв'язку з цим виникає необхідність нового напрямку в дослідженні витрат виробництва і визначення їх не тільки в загаль-

ноекономічному, але і в ринковому аспектах.

В дисертації, виходячи із економічної теорії трудової вартості, розробленої основоположниками класичної політичної економії, розкривається, що в загальноекономічному аспекті витрати виробництва являють собою затрати живої і уречешеної праці, здійснювані в будь якому виробництві незалежно від характеру суспільної формації. Вони являють собою суспільні витрати: як затрати абстрактної праці виступають в формі вартості, а як затрати конкретної праці - в формі індивідуальних витрат підприємств. Індивідуальні витрати виробництва характеризуються як сукупні затрати живої і уречешеної праці в даних конкретних умовах роботи підприємства. Цю економічну категорію прийнято називати повними індивідуальними витратами виробництва.

Однією з вартісних форм вираження індивідуальних витрат є собівартість. Як економічна категорія, вона являє собою обособлену частину повних індивідуальних витрат виробництва в грошовій формі, що відшкодовує затрати підприємства на витрачені засоби виробництва і заробітну плату, тобто грошовий еквівалент частки живої праці, що створює продукт для себе (хоч на практиці собівартість включає також і нарахування на заробітну плату та деякі елементи додаткового продукту).

В дисертації визначено, що в умовах ринкових відносин витрати виробництва відіграють головну роль на мікроекономічному рівні, тобто на рівні підприємства (фірми), де виробництво будь-якого товару вимагає затрат економічних ресурсів, які в силу відносної рідкості, мають певні ціни. Кількість якого-небудь товару, який фірма намагається запропонувати на ринку, залежить від цін (витрат) і ефективності використання ресурсів, необхідних

для його виробництва, з однієї сторони, і від ціни, по якій товар буде продаватися на ринку, - з другої. Звідси і економічні витрати в ринковому аспекті включають в себе всі платежі, що належать власникам ресурсів і достатні для того, щоб гарантувати стабільні поставки цих ресурсів для певного виробничого процесу. При цьому під ними розуміють зовнішні витрати, що виплачуються на користь постачальникам, самостійним по відношенню до даного підприємства, а також внутрішні витрати, які трактуються, як компенсація за самостійне використання підприємством власних ресурсів. Одним з елементів внутрішніх витрат є нормальний прибуток підприємства, як винагорода за виконуваним ним функції.

Отже визначення витрат в ринковому аспекті поглиблює і розкриває їх економічний зміст в більш прикладному і практичному значенні, що базується на зацікавленості підприємця, нового фактора, без якого неможливе функціонування ринкового механізму.

2.3. Вдосконалення обліку витрат на виробництво і визначення собівартості в галузі висвітає необхідність в дослідженні і обґрунтуванні складу витрат, що включаються в собівартість продукції.

На основі дослідження як економічного змісту собівартості, так і складових її елементів в господарських умовах нашої країни, за тривалий період становлення і функціонування підприємств різних форм власності, ми прийшли до висновку, що в її склад повинні включатися всі поточні витрати підприємства, відшкодування яких в даних умовах необхідне для здійснення простого відтворення. При цьому показано, що собівартість повинна характеризувати ті виробничі відносини, виразом яких вона є, а в складі її елементів проявляється конкретна господарська практика. Остання виражається в тому, що по мірі розвитку виробничих сил механізм управління і регулювання економічних взаємовідносин господарських суб'єктів

державою змінюється, тому в складі витрат, що включаються в собівартість, виникають нові, змінюється оцінка окремих, а також принципи їх формування.

В той же час ми вважаємо необґрунтованими періодичні суб'єктивні зміни державними регламентованими законодавчими актами, щодо віднесення ряду витрат то за рахунок собівартості, то за рахунок прибутків і спеціальних фондів з метою вилучити більше коштів з підприємств для збалансування державного бюджету.

Це зв'язано з такими витратами як проценти за короткострокові кредити; пені і штрафи; орендна плата; недостачі і втрати від посування матеріальних цінностей; витрати по раціоналізації і винахідництву; непродуктивні витрати сировини і матеріалів внаслідок порушень встановлених технологічних регламентів; зверхнормативні втрати від браку і рекламаций і неповного використання заділів незавершеного виробництва, а також включенням в склад собівартості астрономічно зростаючих відрахувань на всі види страхування і особливо соціального.

В дисертації доказывается, що в основі віднесення кожного з перерахованих видів витрат за рахунок собівартості чи прибутку або фондів повинна лежати економічна природа їх виникнення, необхідності в них і обґрунтованість впливу на формування не штучних, а об'єктивних і реальних результатів діяльності підприємств, що особливо важливо в умовах переходу до ринкових відносин.

2.4. Зростання ролі витрат виробництва на підприємствах України в умовах перехідного періоду до ринкових відносин викликає необхідність розробки відповідного облікового механізму, який формував би інформацію про нову їх роль.

В дисертації узагальнюється і критично оцінюється, на предмет використання в умовах України, досвід і принципи побудови

обліку витрат виробництва країн, в яких раніше сформувалася ринкова економіка.

Якщо практика обліку витрат виробництва в Україні була побудована головним чином на забезпеченні інформацією для співставлення планових і звітних показників в розрізі статей витрат, поряд з обліком валових показників, то в країнах ринкової економіки облік витрат тісно пов'язаний з практикою діяльності підприємства і направлений на створення такого економічного прогнозного механізму, який би допомагав товаровиробникам зберегти конкурентоздатність, вижити і забезпечити одержання максимально можливого прибутку на підприємствах певної галузі або своєчасно сигналізувати про необхідність переведення капіталу в іншу галузь або сферу діяльності, яка більш сприятлива або відповідає можливостям чи здібностям підприємця. В то же час такий облік забезпечує інформаційні потреби і держави, яка здійснює регулювання економіки через механізм оподаткування. Така роль обліку, поряд з іншими факторами, обумовила його поділ на підприємствах на обов'язковий фінансовий – для зовнішньої звітності перед податковими і статистичними органами держави та іншими користувачами і на управлінський, призначення якого – облік випуску і руху готової продукції, включаючи її реалізацію і, головним чином, облік витрат і калькуляція собівартості продукції – для управління різними параметрами економіки на самому підприємстві. Тут дані про витрати розробляються багаторазово в залежності від необхідності: по внутрішніх сегментах діяльності – по виробках, по зонах і центрах відповідальності у вигляді стандартної і фактичної повної або скороченої собівартості, і по зовнішніх сегментах діяльності (зонах реалізації, каналах реалізації, категоріях опоживачів і інше), для визначення маржинального доходу і т.п.

Такий облік базується на основі застосування:

1/ системи "дірект-костінг", що забезпечує контроль за одержанням максимальної величини маржинального доходу і дозволяє швидко переорієнтувати виробництво у відповідь на зміну умов ринку;

2/ контролінгу - системи управління процесом одержання прибутку на основі поєднання "дірект-костінг" і "стандарт-костінг";

3/ системи обліку витрат і калькуляції на основі виробничої діяльності, по якій облік витрат ведеться по виробничих процесах, що споживають ресурси (а не "на продукцію, що споживає ресурси", як це прийнято в нас), що дозволяє скорочувати як сам процес, так і витрати на нього;

4/ методу ринкового підходу, коли планова собівартість встановлюється в межах між граничною собівартістю одиниці продукції, виходячи з її ринкової ціни, і собівартістю, визначеною на основі сучасних технічних рішень і методів виробництва. Для досягнення планових витрат продукції, що виготовляється, підлягає постійному функціонально-вартісному аналізу (на основі облікових даних про фактичні витрати), здійснюваному групою спеціалістів різного профілю. Такий підхід забезпечує можливість постійного скорочення витрат і підвищення якості виробів.

Вищеперераховані підходи об'єктивно впливають із ринкових відносин. З урахуванням вирішення головної проблеми дисертаційної роботи - розробки методики попродуктного розмежування витрат виробництва і визначення їх собівартості, а також функціонально-вартісного аналізу витрат в плодоовочепереробній галузі, вони ними детально досліджені і вже максимально використані підприємствами України.

2.5. В даний час калькуляція собівартості продукції на пло-

доовочепереробних виробництвах в прийнятому в науці розумінні відсутня. Є тільки техніка розрахунку собівартості. Вона заключається в тому, що залишок величини витрат, після виключення вартості побічної продукції і відходів в умовній оцінці, ділиться на кількість виготовленої основної (цільової) продукції.

В дисертації в пошуках і в виборі найбільш обґрунтованих принципів розмежування витрат проаналізовано, в першу чергу, обґрунтованість застосовуваного методу виключення витрат, виходячи з умовної оцінки побічної продукції і відходів.

В дисертації були здійснені розрахунки і детальне дослідження як складу умовних цін можливої реалізації рекомендованих галузевими інструкціями (діючих оптових або фіксованих, фактичних за домовленістю сторін, середніх реалізаційних певного періоду), так і застосовуваної на практиці розрахункової умовної собівартості (як зменшення оптової ціни на середню частку повареалізаційних витрат і норми прибутку або ще й загальногосподарських витрат; по цеховій собівартості; по виробничій собівартості за мінусом прямих витрат). Вони показали, що загальним недоліком розподілу витрат між продуктами спільного для всіх технологічних процесів комплексних виробництв по методу виключення витрат на основі будь-яких умовних цін є те, що вони не мають обґрунтованого зв'язку з розмежовуваними витратами. Адже в склад умовних цін - найчастіше різних видів реалізаційних - входять не тільки виробничі витрати, але й частка прибутку, яка не є складовою собівартості. Вони мають головний недолік - не відображають дійсної величини витрат на виробництво, не забезпечують достовірне розмежування їх між основною, побічною продукцією і придатними для використання відходами, спотворюють собівартість основної продукції і не дають можливості мати фактичну собівартість

побічних продуктів і відходів (ВМР).

Результати дослідження показали, що основними недоліками цього методу є:

- відсутній облік собівартості всіх одержуваних продуктів, по ВМР вона взагалі не визначається, а рівень собівартості основної продукції спотворюється за рахунок списання з загальної суми витрат не тільки нереальних їх часток на ВМР, але й суми прибутку, що входить в реалізаційні ціни або в розрахункову умовну собівартість;

- не виключається можливість одержання від'ємних результатів по підумку собівартості продуктів, одержаних в комплексних виробництвах при високих цінах на побічну продукцію і відходи;

- визначення собівартості тільки по одному виду продукції, при одночасному одержанні двох і більше, знижує реальність і можливість госпрозрахунку виробничих підрозділів;

- стимулюється виробництво тільки тих ВМР, на які встановлені високі ціни;

- суттєвим і невиправним недоліком опосередковано виключення витрат є спотворення рівня собівартості основної продукції;

- метод виключення витрат неможливо застосувати при частковій або повній відсутності цін ВМР;

- розрахунки по статтях собівартості не відображають їх дійсної величини, тому що завищені за рахунок виключення з занижених розмірах витрат на ВМР.

В дисертації досліджені різні способи розмежування витрат і на основі критеріїв пропорційності - вмісту поживних речовин в основній продукції і відходах; норм виходу їх із одиниці вхідної сировини; фізичної їх маси; співвідношення їх вартостей з відповідних цінах (оптових, фіксованих, середніх реалізаційних,

можливої реалізації. Як показали проведені розрахунки, кожний із цих критеріїв не може бути базовою розмежування витрат. Наприклад, неможливо розподіляти вартість яблук на одержані із нього сік і віджимки пропорційно в вмісту їх основної поживної речовини - пектину, тому що в віджимках його більше, ніж в основній продукції. А в інших видах сировини, наприклад, огірках, горосі, кабачках і інших овочах, відсутній єдиний компонент, що характеризує їх поживність і може визначати кількість як основної продукції, так і відходів. У зв'язку з цим прийнятий на плодоовочепереробних виробництвах сільськогосподарських підприємств порядок розмежування витрат на основну продукцію і відходи, що використовуються на корми, по середній вартості виробництва вмісту в них кормових одиниць, нічим не вмотивований. Необгрунтовано розподіляти витрати і пропорційно масі одержуваних продуктів, тому що не можна ототожнювати, наприклад, і т яблочних віджимок і і т яблочного соку.

Дослідженнями встановлено, що визначення собівартості способом розподілу витрат пропорційно певній базі дещо підвищує вірогідність одержуваних показників, в порівнянні з використанням способу "виключення витрат" на БМР, виходячи з їх умовної оцінки. Він дає можливість здійснювати порівняльну оцінку собівартості виробництва одних і тих же видів основної продукції і БМР в різних технологічних процесах або із різних видів сировини. Проте він малопридатний для виявлення внутрішніх резервів по окремих статтях. Крім того, даний метод прямо чи непрямо прив'язаний до натуральних показників (фізичної ваги, вагових норм виходу, вмісту поживних речовин), що не завжди дозволяє враховувати індивідуальні особливості, і в першу чергу, якісні відміння окремих видів продуктів процесу, так і рівня витрат на основну

продукції і одночасно одержувані ВМР.

Таким чином, проведений нами аналіз різних методів розподілу опільних по процесу витрат на продукти комплексних плодоовочепереробних виробництв показав, що при заміні способів умовної оцінки по певних цінах на способи пропорційного їх розподілу по певних критеріях, зберігається в значній мірі не оправданий себе на практиці умовний підхід до оцінки витрат на одержаний продукт. Він не забезпечує економічно обґрунтовану калькуляцію їх собівартості.

2.6. Основною вимогою ринкової економіки є визначення собівартості всіх продуктів, одержуваних в єдиному технологічному процесі на основі фактично здійснюваних витрат. Тому головним в побудові обліку витрат на виробництво є обґрунтоване визначення його об'єктів, чітке розмежування їх з проміжними об'єктами, центрами і місцями витрат і центрами і суб'єктами відповідальності, а також об'єктами калькуляції.

В дисертації обґрунтовано, що визначальним фактором для встановлення вищевказаних об'єктів на плодоовочепереробних підприємствах, які по своїй технології є комплексними виробництвами, де в спільному технологічному процесі із одного виду сировини одержують одночасно один або два види основних продуктів і один або декілька видів ВМР, є виділення і тих і інших на окремих періодах (стадіях) виробництва. В зв'язку з цим, для вирішення даної проблеми в дисертації пропонується відповідна класифікація всіх продуктів, одержуваних в кожному із різновидностей виробництв - соковому, консервному, плодоовочесушильному. Така класифікація найбільш повно поєднує в собі взаємозв'язані фактори. Вона здійснена за допомогою одного із методів функціонально-вартісного аналізу - "дерева цілей", що дало можливість встановити

взаємозв'язок технічних, матеріально-речових і економічних ознак кожного одержуваного продукту, що витікають із технології виробництва і напрямків їх подальшого використання. Вона також дає можливість визначити вищевказані об'єкти та на його основі побудувати класифікацію об'єктів обліку витрат і об'єктів калькуляції в залежності як від технології виробництва продуктів, так і напрямків їх подальшого використання.

На основі такого підходу нами по-новому визначено, що об'єктом обліку витрат в комплексних плодоовочепереробних виробництвах, де кінцевий і проміжні продукти одержують в єдиному технологічному процесі, є продукція різного ступеня готовності, по видам якої збирають виробничі витрати, що відносяться до її одержання.

Виробництво або процеси в цілому можуть бути об'єктами обліку витрат, коли на них виготовляється тільки один вид продукції.

Витрати на виробництво згруповані за об'єктами обліку, є основою для калькуляційних розрахунків, які являють собою продовження облікового процесу (другий його етап).

В умовах, коли всі продукти, одержувані в комплексних виробничих процесах мають значення для народного господарства, одні, як продукти харчування, інші, як БМР можуть і надалі бути використаними для виготовлення різних промислових чи інших харчових продуктів, використовуватися на корми тваринам чи на добрива, кількість об'єктів калькуляції по кожному із видів сокового, консервного, плодоовочесушильного і інших виробництв буде стільки, скільки видів основної, побічної продукції і відходів одержують в єдиному технологічному процесі.

В дисертації визначено, що під об'єктом калькуляції плодосочепереробних виробництв необхідно розуміти кожний окремий вид продукції (як основної – по видах розфасовок в тару певної місткості, так і побіжної, побічної, використовуваних відходів) певної споживної вартості, що одержується в комплексному виробничому процесі.

Об'єкти обліку витрат в галузі не співпадають з об'єктами калькуляції, оскільки вони мають різний зміст: перші – витрати використовуваних ресурсів, другі – результати їх на певний вид продукції.

2.7. Проведене в дисертації дослідження особливостей формування витрат в кожному із різновидностей сокових виробництв (яблучному, виноградному, плодово-ягідному, овочевому, томатному), консервно-овочевих (закусочному, обідніх, дитячих), консервно-фруктовому (варення, джеми, пюре, повидла, маринади, конфітюри), сушільних (овочевому, картопляному, плодовому), на основі структуризації вказаних витрат по технологічних переділах (отадіях) – центрах обліку витрат, дозволило зробити висновок, що на плодосочепереробних виробництвах необхідно переходити до комбінованого методу визначення собівартості по більшості продуктів. Він базується на локалізації витрат в обліку спочатку по переділах і розподілі їх потім між окремими продуктами спільного процесу, виходячи із вмісту в них поживних речовин або інших обґрунтованих критеріїв.

Його принципи ґрунтуються на тому, що по мірі переробки плодосочепереробної сировини відходи від неї можуть бути одержані на одному із перших чотирьох (сортування, миття, інспекція або механічна переробка) із 10-12 технологічних переділів всього процесу. На цих переділах, що є центрами обліку витрат, і необхідно обліково лока-

лізувати витрати, зв'язані одночасно з одержанням і основного продукту, поки що напівфабрикату і відходів, від затрат на наступних переділах, зв'язаних вже тільки з виготовленням основної продукції. Потім локалізовані витрати (вартість витраченої сировини і витрати на її переробку на вказаних перших чотирьох переділах розподіляються між одержаними тут продуктами (консервними напівфабрикатами і відходами) пропорційно одному із критеріїв (вмісту поживних речовин кормових одиниць, фізичній вазі, обсягу, нормам виходу, реалізаційним цінам і ін.). Витрати на управління і обслуговування виробництва розподіляються згідно діючим методикам для підприємств певної галузі. Модель обліку формування витрат комбінованим способом приведена на мал.2.

Дослідження і розрахунки, приведені в дисертації, показують, що високу достовірність в розмежуванні витрат комплексних процесів на кожний продукт забезпечують нормативні калькуляції. Винятком являються яблучні і виноградні сокові виробництва. Пояснюється це тим, що співвідношення нормативних витрат на продукти переробки комплексної сировини зберігаються навіть при наявності відхилень від розрахункових показників ведення технологічного процесу, тому що плодоовочева сировина складова (до 85% в питомій вазі витрат на основний продукт) контролюється рецептурсю. Методика складання нормативних калькуляцій детально викладена в нашій монографії /1/.

Порівняльна оцінка впливу різних способів розмежування витрат на достовірність визначення собівартості продуктів, одержаних в комплексному плодоовочепереробному виробництві приведена в табл. I. Дані її свідчать про високу достовірність комбінованого і нормативного способів (по незначній різниці визначеної

| Види виробництва  | Види продукції                                 | ВИТРАТИ НА ВИРОБНИЦТВО  |               |                    |  |   |                |               |  |  |                                 |                                    |                      |      |   | Состар-тість продукції |
|-------------------|--|---|---------------|--------------------|--|---|----------------|---------------|--|--|---------------------------------|------------------------------------|----------------------|------|---|------------------------|
|                   |  | по первинних процесах/до розподілу сировини на основку продукції і використання відходів/ |               |                    |  | по вторинних процесах / після розподілу сировини на основку продукції/використовувани відходи |                |               |  | по інших місцях формування                       |                                 |                                    |                      |      |   |                        |
|                   |  | переділи підготовки сировини  |               |                    | 4-ий на первинну переробку-подрібнен-ня, вілжж | 5-го пере-ділу  | 6-го пере-ділу | n-го переділу | на під-готовку і освоє-ня ви-робництва | на утримання і експлуа-тацію машин і обладнан-ня | на за-гально-вироб-ничі витрати | на за-гально-распо-сарські витрати | на втра-ти від браку | інші |   |                        |
|                   |  | 1-ий на подання і сорту-вання   | 2-ий на миття | 3-ий на інспек-цію |  |   |                |               |  |  |                                 |                                    |                      |      |   |                        |
| Консерв-на        | Основа-А <sub>1</sub>                          | х   | х             | х                  | х  | хх  | хх             | ххх           | х                                      | х  | х                               | х                                  | х                    | х    | х | х                      |
|                   | відходи сортування і очист-ки - А <sub>2</sub> | х   | х             | х                  |  |   |                |               |  | х  | х                               | х                                  | х                    |      |   | х                      |
| Сокове            | основа-А <sub>1</sub>                          | х   | х             | х                  | х  | хх  | хх             | ххх           | х                                      | х  | х                               | х                                  | х                    | х    | х | х                      |
|                   | віджимки-А <sub>2</sub>                        | х   | х             | х                  | х  |   |                |               |  | х  | х                               | х                                  | х                    | х    |   | х                      |
|                   | квасича-А <sub>3</sub>                         | х   | х             | х                  | х  |   |                |               |  | х  | х                               | х                                  | х                    | х    |   | х                      |
|                   | смак - А <sub>4</sub>                          | х   | х             | х                  | х  |   |                |               |  | х  | х                               | х                                  | х                    | х    |   | х                      |
| Соче-сумільне     | основа -А <sub>1</sub>                         | х   | х             | х                  | х  | хх  | хх             | ххх           | х                                      | х  | х                               | х                                  | х                    | х    | х | х                      |
|                   | відходи, очистки-А <sub>2</sub>                | х   | х             | х                  |  |   |                |               |  |  | х                               | х                                  |                      |      |   | х                      |
| Картонде-сумільне | основа-А <sub>1</sub>                          | х   | х             | х                  | х  | хх  | хх             | ххх           | х                                      | х  | х                               | х                                  | х                    | х    | х | х                      |
|                   | відходи, очистки-А <sub>2</sub>                | х   | х             | х                  |  |   |                |               |  |  |                                 | х                                  | х                    |      |   | х                      |
|                   | картонська мезга -А <sub>3</sub>               | х   | х             | х                  | х  |   |                |               |  |  |                                 | х                                  | х                    |      |   | х                      |

Примітка : Символом "х" позначені місця виникнення виробничих витрат по окремих продуктах і центрах відповідальності

Мал. 2. Модель обліку формування витрат на основі їх локалізації по переділах комплексного технологічного процесу м'ясобвочерепробних виробств.

на їх основі собівартості продуктів).

Перевага розробленої нами методики заключається в тому, що вона забезпечує:

- більш точне, в порівнянні з іншими способами, розмежування витрат на виробництво кожного із продуктів за рахунок локалізації їх по місцях виникнення (переділах, стадіях, фазах);

- максимально можливе пряме віднесення витрат на кожний із продуктів;

- відповідність способів калькуляції специфіці виробництва і особливостям технології;

- можливість постатейної калькуляції і порівняння калькуляцій собівартості однакових продуктів, виготовлених із різної сировини, а також з планом, іншими звітними періодами і аналогічними підприємствами.

Отже, на плодоовочепереробних підприємствах необхідно переходити, як підтверджується нашими дослідженнями, до комбінованого способу визначення собівартості, що базується на обліковій локалізації витрат по переділах і розподілі їх між продуктами спільного комплексного процесу, виходячи із вмісту в них поживних речовин або інших обґрунтованих критеріїв, що забезпечують найвищу достовірність визначення собівартості. Дослідженнями встановлено, що по окремих видах ВЛР вірогідність визначення собівартості може забезпечити тільки застосування таких економіко-математичних методів як множинна регресія і кореляція в поєднанні з ЕОМ. Це по віджимках яблук і томатів в сокових виробництвах, що пояснюється головним чином більшим вмістом поживних речовин у віджимках яблук (пектину) і томатів (сухих речовин), ніж в основному продукті - соках. І розмежувати витрати тут на ряд продуктів потрібно не прямо пропорційно цим критеріям, а обернено - ваговим їх по-

Визначення собівартості продукції комплексної переробки яблук і томатів при різних способах розмежування витрат на прикладі радгоспу-заводу "Пуца Водича" Києво-Святошинського району Київської області за 1990 рік

| Способи розмежування витрат  | Собівартість, крб   |        |          |                       |        |          |
|--|---------------------|--------|----------|-----------------------|--------|----------|
|  | при переробці яблук |        |          | при переробці томатів |        |          |
|  | соку:               | від- : | осадку : | соку:                 | від- : | осадку : |
|  | I                   | жимок: | I T      | I                     | жимок: | I T      |
| I. Виключення витрат по умовній оцінці відходів                              | 200,94              | 1,00   | 3,50     | 136,59                | 19,61  | 27,23    |
| II. Розподільчі:   |                     |        |          |                       |        |          |
| 1. Пропорційно вартісним критеріям:  |                     |        |          |                       |        |          |
| - оптовим цінам  | 160,37              | 15,83  | 10,96    | 111,77                | 6,41   | 145,00   |
| - середнім реалізаційним цінам   | 192,64              | 5,38   | 6,91     | 107,71                | 8,38   | 123,14   |
| 2. Пропорційно натуральним критеріям:  |                     |        |          |                       |        |          |
| - фізичній вазі  | 123,10              | 67,65  | 18,35    | 142,50                | 15,44  | 15,17    |
| - нормам виходу продуктів із сировини  | 132,00              | 60,56  | 13,19    | 140,05                | 10,54  | 12,51    |
| - вмісту поживних речовин  | 189,94              | 12,00  | 6,34     | 132,85                | 18,35  | 13,48    |
| III. Комбінований метод на основі локалізації витрат по періодах виробництва | 181,79              | 20,25  | 4,72     | 120,61                | 30,60  | 75,22    |
| IV. Пропорційно нормативній собівартості                                     | 182,38              | 19,55  | 4,27     | 122,25                | 25,95  | 70,84    |

казникам з допомогою математичних методів. При цьому варто мати на увазі, що вказані методи, визначачи досить точно собівартість продуктів в цілому, що також має велике значення, не можуть дати УУ в розрізі статей витрат. Цю проблему вирішує тільки розроблений нами комбінований метод, достовірність показників якого знаходиться в безпосередній залежності від рівня обґрунтованості методологічних питань обліку і його практичної побудови у відповідності з цим.

2.8. Одним із шляхів розв'язання проблеми попродуктного обліку витрат виробництва на плодоовочепереробних підприємствах є використання сучасної обчислювальної техніки, що дає можливість по будь-яких напрямках і розрізах вести Ух аналітичний облік. Застосування інформаційних технологій та ЕОМ в певній мірі охопило і цю галузь – головним чином консервні комбінати і менше заводи системи "Укрхарчопрому" і окремими прецедентами невеликі заводи і цехи сільськогосподарських підприємств, споживчої кооперації. Подальше впровадження стримується не тільки доржкнечем самих технічних засобів, але й недосконалістю облікового забезпечення створених АРМБ на етапі документування і контролю інформації, що вводиться, і особливо процесу виробництва, одного із найбільш важливих і трудомістких розділів бухгалтерського обліку, який тісно зв'язаний з іншими розділами і одержує від них інформацію.

На основі узагальнення практики, підходів, викладених в спеціальній літературі, зроблено висновок, що розв'язання проблеми полягає в тому, що весь процес оформлення первинних документів повинен бути запрограмований створенням документограм форм документів в складі файлів.

При машинному оформленні документів користувач ЕОМ вручну

вводять мінімум облікових даних, тому що вся постійна нормативно-довідкова інформація зберігається в файльовій системі АРМБ. Для полегшення вводу широко використовується метод підказки користувачу в режимі "меню", функціональна клавіатура ЕОМ.

Досвід автоматизованої обробки показує, що створюється можливість не видавати на друк кожний первинний документ, а при необхідності, тільки підсумковий за відповідний інформаційний період, наприклад, машинограму-опис введених в обробку облікових записів в підрахунком контрольних чисел, необхідних для наступної обробки даних і формування результативної інформації. Цей єдиний підсумковий документ і буде юридично підтверджувати здійснені господарські операції.

Контроль введення інформації забезпечує безпосередньо сам користувач з допомогою дисплея в режимі активного візуально-розумового діалогу, а також з допомогою різних видів раніше передбаченого програмного (машинного) контролю: діапазону змін окремих реквізитів; відповідності реквізитів, збережуваним в пам'яті ЕОМ, довідковим даним; допустимість символів; структуру записів вводу; логічну відповідність даних, що вводяться, між собою; допустимість кореспонденції рахунків і інше. По тих первинних документах, в яких наявні підраховані суми, здійснюється арифметичний контроль інформації вводу. І при виявленні помилкового запкоу на екрані дисплея висвічується діагностичне повідомлення. Запис підлягає коректуванню.

Запропонована методика і техніка документування дозволяє: зменшити потік документів; одночасно фіксувати господарську операцію і здійснювати її облікову реєстрацію; відмовитися від різного роду групування документів і відповідних відомостей.

В дисертації обгрунтовано, що в основі розв'язання завдання

автоматизації обліку процесу виробництва лежить інформація, відображена на магнітних носіях. Постійна або нормативно-довідкова інформація, записана в пам'яті ЕОМ, разом з поточною створює архівну магнетоку, яка служить для складання різних машинограм по обліку процесу виробництва. Таким чином, наявна можливість без додаткових робіт одержувати інформацію за будь-який період в аналітичному і синтетичному розрізах для управління, а також для заповнення окремих форм звітності.

З врахуванням особливостей комплексних виробництв і розробленої нами методик облікового розмежування витрат по видах одержуваних продуктів, запропонована система машинограм для різних типів плодоовочепереробних виробництв (сокових, консервних, плодоовочесушильних), що дають можливість практично реалізувати функцію покладену на бухгалтерський облік процесу виробництва - задоволення інформаційних вимог як для формування собівартості всіх одержуваних продуктів, так і потреб органів управління і контролю.

2.9. Розв'язання економічних питань стимулювання організації збирання і переробки відходів на плодоовочепереробних підприємствах вимагає, в першу чергу, відповідного їх натурально-речового обліку, методика якого до цього часу була відсутня в галузі, а практика має не системний, епізодичний характер. Узагальнення практичного досвіду і наші дослідження на плодоовочепереробних підприємствах АПК України показали, що в його основу повинна бути покладена науково-обґрунтована класифікація плодоовочевих відходів з врахуванням технологічних особливостей їх одержання.

В дисертації запропонована класифікація плодоовочевих відходів, виходячи з їх технічних властивостей і матеріально-речових

ознак по видах вхідної сировини і місць виникнення відходів, що дозволяє побудувати систематизовані номенклатури-цінники цих відходів і визначити систему рахунків для їх обліку.

Запропонована в дисертації побудова обліку плодоовочевих відходів через їх класифікацію дозволяє також вдосконалити контроль за нормуванням їх створення і використання. Досягається вона як шляхом окладання матеріальних балансів всього технологічного процесу, так і локальних балансів ВМР, які будуються на основі класифікації матеріально-речового результату (видів запускової сировини і видів одержуваних продуктів) процесу виробництва і особливостей технології виготовлення продуктів.

Відсутність на багатьох підприємствах (особливо в колгоспах, радгоспах, в споживчій кооперації) обліку наявності, руху і використання ВМР в системі рахунків натуральних показників викликано, головним чином, нерозвиненістю технологій їх переробки, відсутністю економічної зацікавленості за обсягами їх збирання, зберігання, а, отже, і оцінки. Як витікає з нашого дослідження, оцінка ВМР повинна включати в себе не тільки виробничі витрати, зв'язані з їх одержанням, але й витрати, зв'язані з направленням їх подальшого використання, тобто на збір, транспортування, доробку, зберігання.

Для закріплення обособленого обліку ВМР, які мають споживні якості, нами пропонується введення окремого синтетичного рахунку за назвою "Вторинні матеріальні ресурси" з поділом на субрахунки, що відображають направлення їх подальшого використання:

1. "ВМР, що переробляються на даному підприємстві";
2. "ВМР, призначені для реалізації на сторону як промислова сировина";
3. "ВМР, призначені на годівлю тваринам";
4. "ВМР, призначені на добрива";
5. "ВМР, закладовані (в холодильниках, наприклад), як особливі

виробничі запаси для використання надалі".

Аналітичний облік при цьому пропонується будувати за найменуваннями ВМР в розрізі класифікаційних їх ознак і напрямків подальшого використання.

Запропонований порядок відображення в обліку ВМР дозволяє підвищити відповідальність керівників і спеціалістів підприємств за їх збирання і використання, забезпечити суворий, детальний і систематичний облік.

Створення єдиної системи нормування, планування, обліку і контролю ВМР, тобто сам факт відображення опочатку в бізнес-плані, а потім в обліку, а при необхідності і в статистичній звітності відходів, незалежно від їх цільового використання, створює те особливе положення, яке захищає їх від неправильного використання, поганого зберігання і поування. Більш того, взяття на облік, а разом з тим і контроль нового виду матеріальних цінностей, якщо навіть і не потрібних підприємству, змушує керівників шукати відповідні шляхи "позбавитися їх", що можливо або шляхом переробки на місці, або шляхом реалізації іншим підприємствам, або шляхом списання з балансу при допомозі властивих бухгалтерському обліку прийомів, регламентованих нормативними документами. Але останнє це вже упущена вигода, тобто антиринковий поступок.

2.10. Одним із важливіших резервів оптимізації і виявлення резервів економії витрат на плодоовочепереробних підприємствах є функціонально-вартісний аналіз (ФВА). Він знайшов широке застосування в світі. В Україні він застосовується покищо в ряді галузей промисловості і практично майже не використовується в галузі, яка нами досліджується. Причина - була відсутня методика. Тому в дисертації досліджуються теоретичні та практичні аспекти ФВА ви-

трат в галузі. Вперше розробляється і обґрунтовується як методика його проведення, так і облікового забезпечення.

Стосовно до витрат виробництва метод ФВА базується на тому, що в собівартості будь-якої продукції, крім мінімальних витрат, абсолютно необхідних для виконання виробом заданих функцій, завжди наявні додаткові або лишні витрати, обумовлені, головним чином, недосконалістю конструкцій, технологій, не ефективними методами створення, експлуатації об'єкту аналізу, невдалим набором матеріалів.

На плодоовочепереробних підприємствах, щоб забезпечити необхідні поживні і смакові якості виробів, їх виготовлення здійснюється на основі затверджених рецептур, компоненти і питома вага в яких повинні строго витримуватися. Тому застосування принципів ФВА, використовуваних в більшості галузей промисловості для зниження витрат на продукт, шляхом розкладення його на основні і допоміжні компоненти і виключення окремих із них, тут різко обмежено або взагалі виключено. Вказана специфіка означає, що тут резерви зниження витрат, на основі застосування ФВА, криються в технології, в якій важливі не компоненти виробів, а операції-функції, зв'язані з витратами по здійсненню виробничого процесу виготовлення продукту і на забезпечення і підвищення його якості. Витрати на здійснення цих функцій зв'язані не з вартістю харчових компонентів, а з робочими місцями, технологічним обладнанням, що забезпечує виконання цих функцій.

В зв'язку з цим, метою нашого дослідження стала розробка методологічних принципів ФВА і його облікового забезпечення двох головних видів витрат: 1/ технологічних, що здійснюють вплив на формування собівартості продукції безпосередньо, і 2/ на забезпечення і підвищення якості виготовлюваних консервів, а також

зв'язаних з нею браку і рекламованої покушнями продукції.

У відповідності з принципами ФВА основою такого аналізу є побудова функціональних моделей, що базуються на класифікації функцій технологічного процесу, а також зв'язаних з забезпеченням і підвищенням якості консервної продукції, тобто мікробіологічних, хімічних, фізичних, органолептичних і організаційно-складових їх видів.

Важливою вимогою в процесі класифікації функцій як процесів технологій, так і складових, що визначають систему якості є те, щоб вони розкривалися через сукупність виконуваних видів робіт і операцій і відповідали на запитання, що необхідно робити для досягнення певних результатів у відповідності з поставленою метою підприємством.

Функціональна модель являє собою описання функцій об'єкту і їх взаємозв'язку в вигляді графа або матриці зв'язків. При цьому на першому (верхньому) рівні розміщуються головні і другорядні функції, на другому - основні, на третьому і наступних - допоміжні функції об'єкту і його складові. В табл.2 приведена функціональна модель технологічного процесу виготовлення плодочеревих консервів у вигляді матриці.

Таким чином, функціональні моделі - це "правила роботи" з функціями, які дають можливість на основі класифікації і озатрачування кожної визначити їх роль, значимість для функціонування об'єкту, знайти надлишкові, з неоправдано їх значимості високими витратами, тобто оцінити витрати.

Як показали наші дослідження, стосовно даної галузі і з нинішніми можливостями обліку в забезпечені інформацією для такого аналізу, найбільш відповідає технологічним особливостям галузі метод співставлення - на основі застосування морфологічних

Матрична функціональна модель технологічного процесу виготовлення  
плодоовочевих консервів

|  |                                    | Позначення                                   |  | функції   |  |
|--|------------------------------------|--|--|---|--|
| I. Головна   | II. Другорядна                     | III. Основна                                 | IV. Допоміжна  |   |  |
| I.1. Перетворення<br>вхідної сировини в консервованій харчовий продукт довготермінового зберігання і транспортування | I.1. Приймання сировини            | I.1.-3.1. Приймання сировини                 | I.1.-3.1.-4.1  | Звантаження в підйомник, бункер, транспортер  | Получа в пех<br>Звантаження мийного агрегату<br>Миття в холодній або гарчій воді<br>Миття в соляному розчині<br>Вивантаження на сортувальний транспортер |
|  |                                    |  | I.1.-3.1.-4.2  |   |  |
|  |                                    |  | I.1.-3.1.-4.3  |   |  |
|  |                                    |  | I.1.-3.2.-4.1  |   |  |
|  |                                    | I.1.-3.3. Сортування і<br>інспекція сировини | I.1.-3.2.-4.2  |   |  |
|  |                                    |  | I.1.-3.2.-4.3  |   |  |
|  |                                    | I.1.-3.4. Механічна обробка                  | I.1.-3.3.-4.1  | Пересирання і видалення пошкоджених і порчених  | Сортування по розмірах<br>Сортування по ступеню зрілості<br>Інспекція по якості  |
|  |                                    |  | I.1.-3.3.-4.2  |   |  |
|  |                                    |  | I.1.-3.3.-4.3  |   |  |
|  |                                    |  | I.1.-3.3.-4.4  |   |  |
| I.1.-3.4.-4.1  | Подрібнення                        |  |  |   |  |
| I.2. Зберегти повні<br>різновидні вхідних<br>компонентів   | I.2.-3.5. Теплова обробка          | I.2.-3.4.-4.1                                | I.1.-3.4.-4.2  | Різання   | Бланшування<br>Вершіння<br>Гологенізація<br>Дезеранія  |
|  |                                    |  | I.1.-3.4.-4.2  |   |  |
|  |                                    |  | I.1.-3.4.-4.3  | Душіння   |  |
|  |                                    |  | I.1.-3.4.-4.4  | Віджим  |  |
|  |                                    |  | I.1.-3.4.-4.5  | Протирання  |  |
|  |                                    | I.2.-3.6. Розфасовка                         | I.2.-3.5.-4.1  | Бланшування   | Підноска матеріалів для вершіння залишків<br>Вершіння залишків<br>Миття нових банок з інспекцією<br>Розфасовка в банки                                   |
|  |                                    |  | I.2.-3.5.-4.2  |   |  |
|  |                                    |  | I.2.-3.5.-4.3  |   |  |
|  |                                    | I.2.-3.7. Закривання                         | I.2.-3.5.-4.4  |   |  |
|  |                                    |  | I.2.-3.6.-4.1  | Підноска матеріалів для вершіння залишків   | Меркіровка крашок<br>Енерже крашок<br>Закотування банок<br>Подача транспортером банок на стерилізацію  |
| I.2.-3.6.-4.2  | Вершіння залишків                  |  |  |   |  |
| I.2.-3.6.-4.3  | Миття нових банок з інспекцією     |  |  |   |  |
| I.2.-3.6.-4.4  | Розфасовка в банки                 |  |  |   |  |
| I.2.-3.8. Стерилізація   | I.2.-3.7.-4.1                      | Меркіровка крашок                            | Звантаження закупорених банок в автоклав<br>Стерилізація<br>Охолодження<br>Вивантаження банок із автоклавів і здача складу |   |  |
|  | I.2.-3.7.-4.2                      | Енерже крашок                                |  |   |  |
|  | I.2.-3.7.-4.3                      | Закотування банок                            |  |   |  |
|  | I.2.-3.7.-4.4                      | Подача транспортером банок на стерилізацію   |  |   |  |
| 2.1. Забезпечити збут реклами  | I.2.-3.8.-4.1                      | I.2.-3.8.-4.1                                | Звантаження закупорених банок в автоклав   | Розбірвання штабелів і колон<br>Бракування банок<br>Склеювання етикетками<br>Укладання в штабелі склеєних банок                               |  |
|  |                                    | I.2.-3.8.-4.2                                | Стерилізація   |   |  |
|  |                                    | I.2.-3.8.-4.2                                | Охолодження  |   |  |
|  |                                    | I.2.-3.8.-4.4                                | Вивантаження банок із автоклавів і здача складу  |   |  |
| 2.2. Забезпечити збут<br>зображенням при<br>доставці   | I.2.-2.1.-4.1                      | I.2.-2.1.-4.1                                | Розбірвання штабелів і колон   | Подача ящиків<br>Внесення трайлерів<br>Збирання хрестовин<br>Розбірвання штабелів з бракуванням<br>Укладання банок в ящики<br>Збирання ящиків |  |
|  |                                    | I.2.-2.1.-4.2                                | Бракування банок   |   |  |
|  |                                    | I.2.-2.1.-4.3                                | Склеювання етикетками  |   |  |
|  |                                    | I.2.-2.1.-4.4                                | Укладання в штабелі склеєних банок   |   |  |
|  |                                    | I.2.-2.2.-4.1                                | Подача ящиків  |   |  |
|  |                                    | I.2.-2.2.-4.2                                | Внесення трайлерів   |   |  |
| I.2.-2.2.-4.3  | Збирання хрестовин                 |  |  |   |  |
| I.2.-2.2.-4.4  | Розбірвання штабелів з бракуванням |  |  |   |  |
| I.2.-2.2.-4.5  | Укладання банок в ящики            |  |  |   |  |
| I.2.-2.2.-4.6  | Збирання ящиків                    |  |  |   |  |

таблиць - одного з методів ФВА.

Завдання ФВА технологічних витрат на плодоовочепереробних виробництвах - з допомогою функціонально-вартісних моделей визначити і обмежити, скоротити або оптимізувати - на основі аналізу необхідності - витрати на виконання певної функції. В той же час проблема облікового забезпечення ФВА технологічних витрат є досить трудомісткою. Проведені в дисертації дослідження показали, що розв'язання її є неоднозначним, тобто необхідно застосовувати різну методику формування облікової інформації про операційно-функційні витрати. Це може бути і розноска інформації про витрати із первинних документів по аналітичних рахунках, а також розподільчі методи - пропорційно трудомісткості операції (що виражається в місячно-годинирах або сумі нарахованої заробітної плати) або нормативним прямим витратам. В кожному випадку вибір способів залежить від технологічних особливостей, рівня побудови обліку витрат і кваліфікації облікового персоналу на конкретному підприємстві, а також можливостей застосування ЕОМ в обліку.

Перший метод, як показали наші дослідження, найбільш достовірний і при умові, якщо облік витрат ведеться на основі їх систематизації по операціях-функціях в розрізі переділів технологічного процесу. В світовій обліковій практиці така побудова і ведення обліку виробничих витрат називається "системою обліку витрат на основі виробничої діяльності". Вона найбільше відповідає принципам ФВА витрат, тому що при ній всі виробничі витрати обліковуються не в розрізі статей, а по групах операцій-функцій, у відповідності з функціональною моделлю технологічного процесу виготовлення плодоовочевих консервів, наведеною в табл.2.

В дослідному порядку, згідно вказаних принципів, нами був бувався облік виробничих витрат на Херсонському плодоовочевому -

сервному комбінаті і одержана інформація про величину озатрачених операцій-функцій, на основі яких складені співставні морфологічні таблиці і здійснено функціонально-вартісний аналіз технологічних витрат. Він показав, що в структурі допоміжних і обслуговуваних операцій наявні як надлишкові, так і функції з неоправдано високими витратами. Це дало можливість виявити резерви тільки в скороченні трудомісткості на 38% в розрахунку на 1000 фізичних банок консервованого томатного соку - за рахунок суміщення, скорочення і вдосконалення технологічних операцій і процесів (при підготовці тари до розфасовки, вивантаженні і передачі готової продукції на склад після стерилізації, етикетування і пакування). Таким чином, облікова інформація в поєднанні з ФВА сприяє зниженню і оптимізації витрат виробництва.

Надання переваги використанню "системи обліку витрат на основі виробничої діяльності" для цілей ФВА не викликає сумніву. Проте через різке зростання обсягу облікових робіт не всі підприємства можуть піти на її впровадження. Вона може застосовуватися покищо тільки там, де з обліку використовуються ЕОМ - плодосвочекопсервних комбінатах і заводах. Для невеликих сезонних заводів і цехів колгоспів і радгоспів, споживчої кооперації і інших форм власності найбільше підходять, як показали наші дослідження, розподільчі способи - пропорційно трудомісткості або нормативним прямим витратам. Останніми можуть бути і планові витрати, якщо вони визначені досить оптимально, тим більше, що цьому сприяє прийнята система планування їх по технологічних операціях і переділах виробництва.

ФВА якості продукції в галузі - це проблеми не тільки на самому підприємстві, але й мають продовження в рекламованій продукції покупцями. Обидві зв'язані з необхідністю як обов'язко-

вих, так й додаткових витрат на забезпечення і підвищення якості продукції. Запропонована нами система їх обліку на основі класифікації витрат по таких ознаках як їх цільова направленість, видах робіт і міроприємств, по місцях, центрах і причинах виникнення, як показало впровадження її на Херсонському і Ніжинському плодоовочеконсервних комбінатах, дає можливість забезпечити ФВА обліковою інформацією, необхідною для виявлення надлишкових допоміжних і обслуговувальних операцій, що збільшують вартість, але не підвищують якість плодоовочевих консервів. Заотсрування такої облікової інформації в поєднанні з морфологічними таблицями систематизації різновидностей браку (мікробіологічного, фізичного, хімічного, органіоліптичного, механічного і іншого) по функціях-причинах його виникнення на етапах (операціях-функціях) попередільного виробництва, а по рекламованій продукції покупцями - по видах функцій-рекламацій, дало нам можливість розробити і запропонувати в дисертації для галузі вдосконалену систему попередження браку і скорочення рекламацій, виходячи з нової і контрольної ролі обліково-аналітичних операцій-функцій, яка до цього часу була відсутньою.

### Ш. ОСНОВНІ ПУБЛІКАЦІЇ ПО ТЕМІ ДИСЕРТАЦІЇ

#### Монографії, книги, брошури

1. Облік витрат і собівартість продукції переробки плодів і овочів (на рос.мові). - М.: Агропромвидав, 1987. - 12 друк.арк.
2. Організація обліку і контролю на міжгосподарських підприємствах і в об'єднаннях. - К.: Уршай, 1984. - 9,2 друк.арк., з них автора - 3,5 друк.арк.
3. Використання оборотних засобів у сільському господарстві. - К.: Уршай, 1979. - 6 друк.арк., з них автора 4 друк.арк.
4. Облік в плодоовочевих комплексах (на рос.мові). - К.: Техніка, 1986. - 8 друк.арк., з них автора - 3,5 друк.арк.
5. Нормативний метод планування і обліку в харчовій промисловості (на рос.мові). - К.: Уршай, 1990. - 9,0 друк.арк., з них автора - 3,0 друк.арк.
6. Методичні і організаційні основи функціонально-вартісного аналізу (ФВА) на підприємстві (на рос.мові). - К.: КІНГ, 1990. - 5,0 друк.арк., з них автора - 2,5 друк.арк.

#### Методичні вказівки і рекомендації

7. Методичні вказівки по веденню бухгалтерського обліку в цукрорадгоспах (на рос.мові). - К.: Укрцукорпром, 1978. - 14,3 друк. арк., з них автора - 2,0 друк.арк.
8. Методичні рекомендації по організації обліку і контролю в цукрорадгоспах (на рос.мові). - К.: Укрцукорпром, 1982. - 25,0 друк.арк., з них автора - 3,5 друк.арк.
9. Методичні рекомендації по організації обліку і контролю в господарських підрозділах цукрорадгоспів (на рос.мові). - К.: Укрцукорпром, 1983. - 20,0 друк.арк., з них автора 4,0 друк.арк.

10. Рекомендації по організації обліку витрат і калькуляції вирощування, переробки і реалізації плодоовочевої продукції (на рос. мові). - К.: Урожай, 1985. - 10,3 друк.арк., з них автора - 4,0 друк.арк.
11. Методичні рекомендації по контролю і ревізії діяльності міжгосподарських формувань в умовах агропромислових об'єднань (на рос. мові). - К.: УкрНДІЕОСТ, 1986. - 9,0 друк.арк., з них автора - 0,5 друк.арк.
12. Методичні вказівки по застосуванню нормативного методу обліку витрат на виробництво і калькуляції нормативної і фактичної собівартості продукції в сільськогосподарських підприємствах (на рос. мові). - М.: Мінсільгосп СРСР, 1983. - 8,0 друк.арк., з них автора - 0,5 друк.арк.
13. Рекомендації по нормативно-чековій системі планування, обліку і контролю витрат на сільськогосподарських підприємствах і в будівельних організаціях при внутрігосподарському розрахунку (на рос. мові). - М.: Держагрспром СРСР, 1987. - 2,5 друк.арк., з них автора - 0,2 друк.арк.
14. Рекомендації по розробці нормативів виробничих витрат і застосуванню їх в плануванні, обліку і аналізі діяльності сільськогосподарських підприємств Київської області (на рос. мові). - К.: УкрНДІЕОСТ, 1986. - 10,0 друк.арк., з них автора - 1,0 друк.арк.
15. Рекомендації по організації орендних відносин при машинно-використанні (на рос. мові). - К.: Урожай, 1991. - 2,6 друк. арк., з них автора - 0,5 друк.арк.
16. Методичні рекомендації по організації обліку при внутрігосподарському розрахунку, колективному і орендному підряді в промислових підприємствах агропромислового комплексу (на рос.

мові). - К.: Міністерство сільського господарства УРСР,  
1991. - 6,0 друк.арк., з них автора - 1,5 друк.арк.

### Статті

17. Проблеми впровадження нормативного методу обліку на консервних підприємствах і в цехах районного агропромислового об'єднання (на рос.мові). Депоновано. Реферативний журнал серії "Економіка і організація сільського господарства. - М., 1983. - № 12. - 0,2 друк.арк.
18. Нормативний облік в оперативному аналізі плодоовочепереробних підприємств (на рос.мові) //Матеріали Республіканської наукової конференції "Едосконалення організації і методів оперативного економічного аналізу. - Тернопіль, 1983 - 0,1 друк.арк.
19. Про комплексне використання сировини (на рос.мові) //Харчова промисловість. - К., 1984. - № 2. - 0,1 друк.арк.
20. Функціонально-вартісний аналіз в формуванні споживної вартості плодоовочевих консервів (на рос.мові). Депоновано. Реферативний журнал серії "Економіка і організація сільськогосподарського виробництва", БАСГІД ВІНДИТІДСГ. - М., 1986. - № 1. - 0,2 друк.арк.
21. Проблеми нормативного методу на плодоовочепереробних підприємствах Агрпрому УРСР //Матеріали Всесоюзної науково-практичної конференції "Вдосконалення бухгалтерського обліку в народному господарстві". -Донецьк, 1986. - 0,1 друк.арк.
22. Нормативний метод планування і обліку витрат на плодоовочевих консервних підприємствах (на рос.мові) // Планування і облік в сільськогосподарських підприємствах, 1987. - № 4. - 0,5 друк.арк.

23. Нормативний метод обліку витрат на підприємствах переробної і консервної промисловості. Матеріали Всесоюзної науково-практичної конференції "Вдосконалення обліку і покращення підготовки спеціалістів по бухгалтерському обліку в агропромисловому комплексі" (на рос.мові). - Харків: Облполіграфвидав, 1986. - 0,1 друк.арк.
24. Визначення собівартості вторинних матеріальних ресурсів плодощочепереробних виробництв (на рос.мові). //Економіка сільськогосподарських і переробних підприємств, 1988. - № 5. - 0,5 друк.арк.
25. До питання визначення вартості вторинних матеріальних ресурсів на плодощочевих консервних підприємствах (на рос.мові). Матеріали Республіканської науково-практичної конференції "Вдосконалення обліку, статистики і контролю в народному господарстві". Держкомстат, Держплан, Мінфін УРСР. - К., 1988. - 0,1 друк.арк.
26. Калькуляція кормових відходів. //Тваринництво України, 1988. - № 12. - 0,1 друк.арк.
27. Про облік і калькуляцію вторинних матеріальних ресурсів плодощочеконсервних підприємств АПК (на рос.мові). - Зб.наукових робіт "Організація обліку і фінансів в умовах повного розрахунку і самофінансування. Саратовський сільськогосподарський інститут, 1989. - 0,5 друк.арк.
28. Питання обліку і калькуляції вторинних матеріальних ресурсів плодощочепереробних підприємств. Серія "Соціально-економічні проблеми перебудови управління народним господарством. Депоновано в УКРІДІНТІ Держплану УРСР. - К., 1989. - 0,1 друк.арк.

29. Формування якості плодоовочевих консервів на основі обліку і ФВА. Матеріали обласної науково-практичної конференції "Вдосконалення обліку, контролю і аналізу на підприємствах харчової промисловості АПК в умовах повного госпрозрахунку і самофінансування". - Тернопіль, 1989. - 0,1 друк.арк.
30. Використання ФВА і обліку при формуванні якості плодоовочевих консервів (на рос.мові). Матеріали зональної науково-практичної конференції "Облік, контроль і економічний аналіз в умовах вдосконалення господарського механізму. - Ярославль, 1989. - 0,1 друк.арк.
31. ФВА технологічних витрат і його інформаційне забезпечення. Матеріали обласної науково-практичної конференції "Львів господарський механізм і проблеми бухгалтерського обліку". - Тернопіль, 1990. - 0,1 друк.арк.
32. Госпрозрахунок підрозділів підприємств харчової промисловості і його облікове забезпечення. Матеріали Республіканської наукової конференції "Шляхи корінного покращення продовольчого забезпечення в нових умовах господарювання (на рос.мові). Рада по вивченню продуктивних сил України АН УРСР, Українське республіканське правління економічного товариства. - К., 1990. - 0,1 друк.арк.
33. Вдосконалення обліку на підприємствах харчової промисловості (на рос.мові). Матеріали Всесоюзної науково-методичної конференції "Вдосконалення проблеми фінансово-кредитних відносин і методологічних питань перебудови учбового процесу". Держкомітет СРСР по народній освіті. Іркутський інститут народного господарства. - Іркутськ, 1990. - 0,1 друк.арк.
34. До методики аналізу фінансового стану підприємства. //Вісник аграрної науки, 1983. - № 10. - 1,0 друк.арк., з них автора - 0,25 друк.арк.

Підписано до друку: 19-х1 1993,р. Формат 60x841/16.  
Об'єм 3,05 д.а. Зак.№ 3292. Тираж 100 приміриків.

Державне комунальне поліграфічне підприємство "Тираж"  
м.Київ

AB 28.635

5

кy

