

УДК 657.478.8:664.71

### АНАЛИЗ ПРОЦЕССА ПЛАНИРОВАНИЯ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ МУКОМОЛЬНОГО ПРОИЗВОДСТВА

А. А. Ермакова

*Луганский национальный аграрный университет*

Поступила в редакцию 5 февраля 2014 г.

**Аннотация:** в статье проанализированы особенности планирования и калькулирования затрат на мукомольных предприятиях с учетом специфики производства. Рассмотрены этапы расчета плановой калькуляции. Изучены основные методики калькулирования себестоимости продукции. Проведены исследования уровня влияния применяемых условно-постоянных коэффициентов перевода в условные тонны на себестоимость производства муки.

**Ключевые слова:** себестоимость, калькулирование, прямые затраты, накладные затраты, распределение не прямых затрат.

**Abstract:** the characteristics of planning and calculation of costs in the mill industry for specific production are analyzed in the article. The stages of calculating the cost are estimated. The main methods calculation of production costs are studied. Researches of the level of influence used semi-fixed conversion into conventional ton to the cost of production of flour are conducted in the article.

**Key words:** cost, calculation, direct costs, overhead costs, the distribution of indirect costs.

Успешность и результативность хозяйственной деятельности предприятия в рыночных условиях определяется степенью эффективности управления затратами производства, что, в свою очередь, предусматривает обеспечение своевременного и качественного планирования, контроля уровня производственных затрат, организацию мероприятий по их минимизации и поиску направлений снижения себестоимости продукции. Калькулирование себестоимости выпускаемой продукции является основой процесса управления затратами, носит первоочередной характер и является актуальным вопросом для всех предприятий, осуществляющих хозяйственную деятельность.

Целью исследования является изучение и анализ особенностей планирования себестоимости мукомольного производства с учетом технологического процесса, усовершенствование действующих методик калькулирования себестоимости, выявление влияния изменения уровня применяемых условно-постоянных коэффициентов на себестоимость продукции.

В статье использованы методы эмпирического и теоретического исследования, в частности сравнения, измерения, формализации, а также анализа и синтеза.

Отечественные и зарубежные источники свидетельствуют, что при всей значимости ранее проведенных научных исследований отдельные вопросы планирования, калькулирования и управления затратами производства на мукомольных предприятиях изучены не в полном объеме. Основная проблема заключается в недостаточной адаптированности и обоснованности существующих методических подходов, касающихся калькулирования и управления затратами, к специфике отраслей промышленности. Существующие процессы управления затратами производства пищевой промышленности не имеют необходимого уровня системности, гибкости и динамичности. Именно незавершенность научных исследований в области усовершенствования процесса управления затратами производства на мукомольных предприятиях и очевидная методическая и практическая значимость данной проблемы обусловили выбор темы исследования.

Исследованию вопросов планирования, калькулирования и анализа хозяйственной деятельности предприятий посвящены труды известных зарубежных и отечественных ученых, среди которых Е. Майер, Р. Манн, К. Друри, К. Ларионов, Ф. Бутинец, С. Покрапивный, П. Саблук, В. Месель-Веселяк, В. Сопко, А. Череп, А. Ефремова, Г. Коза-

ченко и др. Проблемы экономики мукомольного производства, в частности калькулирования затрат производства, отражены в работах И. Кузнецовой, И. Видоменко, А. Богатырева, В. Сопко, А. Ефремова и др. [1–3].

Себестоимость продукции является важным показателем экономической эффективности ее производства. В ней отображаются все стороны хозяйственной деятельности и аккумулируются результаты использования всех производственных ресурсов. От ее уровня зависят финансовые результаты деятельности предприятия, темпы расширенного воспроизводства, финансовое состояние субъекта хозяйствования, конкурентоспособность продукции [3]. Анализ себестоимости продукции является важнейшим инструментом в системе управления затратами. Он дает возможность изучить тенденции изменения ее уровня и определить основные резервы снижения.

Под методом учета затрат и калькулирования себестоимости продукции необходимо понимать совокупность приемов и способов сбора и документального оформления информации о произведенных затратах с целью исчисления себестоимости выпускаемого продукта для обеспечения эффективного контроля и управления результатами.

Процесс планирования себестоимости продукции мукомольных предприятий (переработка зерна на муку) имеет свои особенности, которые обусловлены сложными технологическими бизнес-процессами. Среди основных технологических бизнес-процессов следует выделить доработку (подготовку) зерна, размол подготовленного зерна на муку, фасовку и упаковку муки, а также ее хранение до момента реализации (рис. 1).

В связи с тем что на мукомольных предприятиях в процессе производства из одного сырья полу-

чают одновременно несколько видов продукции (мука: высшего, первого, второго сортов в различном количестве, а также крупа манная и отруби), первоначально определяются затраты в целом на помол, а затем уже себестоимость 1 т калькулируемой продукции.

Объектом калькулирования в мукомольной деятельности является переработка (размол) 1 т зерна и 1 т готовой продукции.

Себестоимость размола 1 т зерна исчисляется в тех случаях, когда перерабатывают не только собственное зерно предприятия, а еще и давальческое. Данное направление переработки в последнее время получило широкое распространение, и в связи с этим актуальным является калькулирование определенных производственных процессов по отдельным слагаемым технологического цикла.

Анализ существующих методик калькулирования себестоимости продукции на мукомольных предприятиях Луганской области показал, что определение себестоимости каждого вида и сорта готовой продукции осуществляется путем распределения общей суммы затрат производства (полная себестоимость) по условно-постоянным коэффициентам, установленным на отдельные сорта продукции (рис. 2).

Применяемый метод калькулирования затрат является попередельным или котловым. Данный метод учета затрат используется на тех промышленных предприятиях, где продукция производится при последовательной переработке исходного сырья по определенным стадиям (переделам) технологического процесса [4]. Целесообразность применения попередельного метода учета затрат поддерживают такие ученые-экономисты, как В. Сопко, О. Бойко, С. Ильина, О. Щербина [3; 5; 6].



Рис. 1. Процесс мукомольного производства

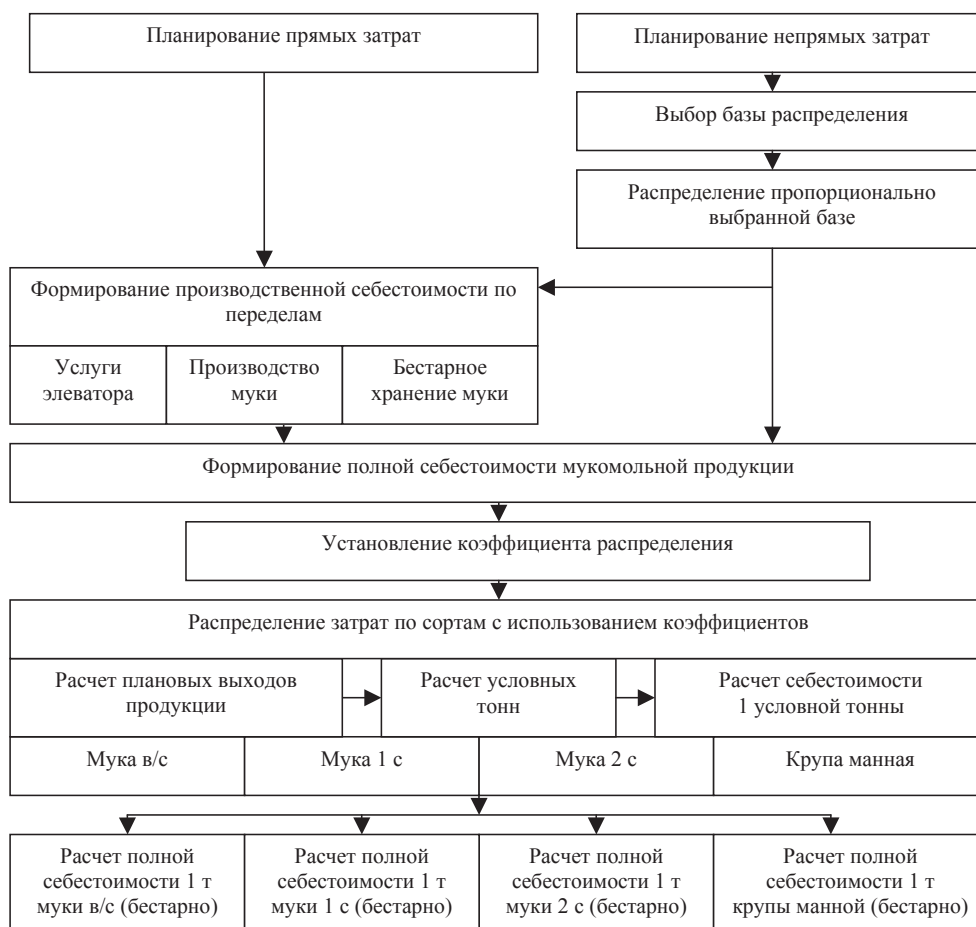


Рис. 2. Этапы расчета плановой калькуляции мукомольного производства

При этом передел можно определить как законченную часть технологического процесса (совокупность технологических операций), которая завершается выпуском промежуточного или окончательного продукта (полуфабриката или готового изделия).

Формирование производственной себестоимости мукомольной продукции включает прямые затраты услуг элеватора, производства продукции (мельницы), а также бестарного хранения муки и распределенные общепроизводственные затраты. Распределение косвенных затрат (затраты на содержание оборудования, общепроизводственные, административные, затраты на сбыт) осуществляется пропорционально затратам на заработную плату производственных рабочих.

При этом формирование полной себестоимости готовой продукции (выбой в мешкотару, фасовка в пакеты) осуществляется путем расчета сметы затрат на выбой и фасовку и добавлением их к стоимости бестарной продукции.

Представленный процесс расчета плановой калькуляции готовой продукции мукомольного

производства имеет ряд недостатков, связанных с субъективным методом распределения косвенных затрат и четким определением себестоимости каждого технологического процесса, а также формированием полной себестоимости мукомольного производства без учета особенностей государственного регулирования.

Группа ученых-экономистов (И. Кузнецова, А. Богатырев и И. Видоменко) в своих исследованиях предлагают при расчете плановой калькуляции мукомольного производства использовать метод полного распределения затрат на объект калькулирования – помол, а также метод величины покрытия на объект калькулирования – помол. Авторы отмечают, что калькулирование на помол является наиболее приемлемым для расчета критериев принятия управленческих решений, и полученный показатель является более объективным [1; 2].

По нашему мнению, приведенные методы калькулирования имеют ряд недостатков, поскольку при изменении уровня детализации и базы распределения косвенных затрат (метод полного распре-

деления затрат на объект калькулирования – помол) предприятие получает различные уровни рентабельности, что является неприемлемым при жестком государственном регулировании процесса ценообразования и установленном предельном уровне рентабельности. Ученые утверждают, что планирование себестоимости методом величины покрытия позволит определить маржинальный доход и создать объективную базу для принятия управленческих решений и использовать СВР-анализ в дальнейшей работе, но при этом не учитывают, что деление затрат на постоянные и переменные условно и не находит отражения в бухгалтерском учете.

На мукомольных предприятиях синтетический и аналитический учет затрат ведутся по статьям калькуляции, которые подразделяются на прямые и косвенные.

Четкое осознание невозможности отражения в системном бухгалтерском учете деления производственных затрат на переменные и постоянные достаточно для отрицания целесообразности использования системы калькулирования неполной себестоимости. Следует также отметить, что невключение косвенных расходов в оценку нереализованной готовой продукции ведет к отступлению от требований нормативных документов по налоговому законодательству.

Более целесообразным является применение единой системы учета и калькулирования полных затрат на производство продукции с учетом отраслевых особенностей организации производства. Такой подход обеспечит систематическое и достоверное определение полной себестоимости производимой продукции для сопоставления с ценой реализации. Полную себестоимость производимой продукции и услуг следует рассчитывать с включением всех косвенных расходов.

Поскольку мукомольное производство является непрерывным процессом технологической переработки зерна, имеющим преимущественно закрытый характер, а изготавливаемая продукция однородна и отсутствует незавершенное производство, целесообразно при калькулировании себестоимости использовать модификацию попередельного метода учета затрат – попроцессный, в совокупности с АВС-калькулированием.

Объектом учета затрат здесь является один передел. Однако в целях максимальной локализации затрат целесообразно внутри передела группировать их по процессам, стадиям или другим элементам технологического процесса.

В соответствии с процессным методом по каждому выделенному процессу (стадии) организуется аналитический учет прямых затрат, чаще всего оперативно, в натуральном выражении. Стоимость затрат всех стадий обработки с прибавлением причитающейся доли косвенных расходов учитывают по статьям калькуляции на весь выпуск продукции.

Для многих мукомольных предприятий, расширяющих свою производственную деятельность и выпускающих широкий ассортимент продукции (крупы, хлебобулочные изделия, комбикорма), актуальным вопросом остается эффективное распределение не прямых затрат. Традиционно косвенные расходы распределяются общей суммой пропорционально сумме прямых затрат или отдельным статьям этих затрат, как правило, сумме расходов на оплату труда [5], что не всегда является экономически обоснованным.

Применение АВС-калькулирования позволит эффективно устанавливать и анализировать центры возникновения затрат, определять прямые затраты на виды продукции, а также распределять косвенные затраты по бизнес-процессам, что в свою очередь даст возможность осуществлять оперативный учет и контроль затрат производства. Последовательность расчета предложенной схемы калькулирования себестоимости мукомольного производства в части распределения общепроизводственных не прямых затрат представлена в табл. 1.

Калькулирование себестоимости мукомольного производства традиционным (котловым) методом представлено в варианте А, в варианте Б представлена калькуляция мукомольного производства методом попроцессного учета затрат. Отличительной особенностью калькулирования производственной себестоимости в различных вариантах является расчет накладных общепроизводственных затрат. Как уже ранее отмечалось, традиционное распределение не прямых затрат, в частности общепроизводственных, осуществляется пропорционально затратам на заработную плату производственных рабочих (табл. 2).

Но в связи с тем, что большинство мукомольных предприятий одновременно с основным производством осуществляют второстепенное производство (комбикормов, смесей и т.д.) с оказанием сторонних услуг (услуги по очистке, сушке, подработке и хранению зерна), традиционное распределение накладных затрат является экономически не обоснованным, поскольку завышает фактический уровень данных затрат, относящихся к определенному производственному процессу. Учет

Сравнительный анализ калькулирования производственной себестоимости мукомольного производства, грн.\*

Статьи затрат	Вариант А		Вариант Б		Отклонение, грн.	
	прямые	непрямые	прямые	непрямые	прямые	непрямые
Сырье	415 275		415 275		0	
Топливо и электроэнергия	20 050		20 050		0	
Заработная плата основных рабочих	11 004		11 004		0	
Отчисления по заработной плате основных рабочих	4092		4092		0	
Амортизация	3073		3073		0	
Общепроизводственные расходы, в том числе:	3146	5156	3146	3867	0	-1289
заработная плата	1888	2578	1888	1933	0	-644
отчисления по заработной плате	702	959	702	719	0	-240
затраты на содержание и ремонт оборудования	220	619	220	464	0	-155
амортизация	50	50	50	38	0	-13
топливо и электроэнергия	200	765	200	574	0	-191
прочие общехозяйственные расходы	86	185	86	139	0	-46
<b>Производственная себестоимость помола</b>	<b>456 640</b>	<b>5156</b>	<b>456 640</b>	<b>3867</b>	<b>0</b>	<b>-1289</b>

\* Объем переработанного зерна – 200 т.

Распределение непрямых общепроизводственных затрат (услуги вспомогательных цехов)

Вид деятельности	Заработная плата основных рабочих, грн.	Сумма общепроизводственных затрат, подлежащая распределению (вариант А), грн.	Отработано человеко-часов	Сумма общепроизводственных затрат, подлежащая распределению по бизнес-процессам (вариант Б), грн.
Мукомольное производство	15 096	2582	100	2578
Комбикормовое производство	10 290	5155	150	3867
Оказание сторонних услуг (примельничный элеватор)	7560	3514	186	4807
<b>Итого</b>	<b>32 946</b>	<b>11 251</b>	<b>436</b>	<b>11 252</b>

фактически отработанных человеко-часов вспомогательных цехов и участков по каждому бизнес-процессу позволяет четко установить уровень накладных затрат.

Немаловажной особенностью мукомольного производства является государственное регулирование, в связи с чем менеджеры предприятия должны при калькулировании себестоимости учитывать основные требования законодательства.

Так, процесс установления оптово-отпускных цен регламентируется в соответствии с Постановлением Кабинета министров Украины от 17 апреля 2008 г. № 373 [7], на основании которого в состав полной плановой себестоимости производства не включаются определенные затраты (табл. 3), кроме того, административные затраты корректируются с учетом загруженности производственных мощностей.

Статьи затрат, которые не включаются в полную себестоимость готовой продукции

№	Наименование статей
1	Суммы безнадежной дебиторской задолженности и отчисления в резерв сомнительных долгов
2	Суммы уплаченной (начисленной) неустойки (штраф, пеня)
3	Суммы средств (стоимость товаров), которые добровольно перечисляются (передаются) другим юридическим и физическим лицам, в том числе в виде финансовой или материальной помощи, включая благотворительную, спонсорскую и шефскую помощь
4	Суммы недостачи и потерь от порчи ценностей
5	Себестоимость реализованных производственных запасов
6	Расходы по содержанию объектов социально-культурного назначения, суммы, отчисляемые профсоюзным организациям для проведения культурно-массовой и физкультурно-оздоровительной работы
7	Расходы, связанные с куплей-продажей иностранной валюты, и потери от операционной курсовой разницы
8	Расходы по оплате консалтинговых, маркетинговых и юридических услуг
9	Расходы, связанные с добровольным страхованием продукции, имущества предприятий и работников
10	Потери от списания не полностью амортизированных основных средств

Таким образом, сформированная полная себестоимость производства должна быть скорректирована и впоследствии распределена по сортам и видам продукции с применением условно-постоянных коэффициентов.

С учетом требований законодательства к формированию полной себестоимости продукции, подлежащей государственному регулированию и усовершенствованию процесса калькулирования, нами предложена последовательность расчета плановой себестоимости мукомольной продукции методом попроцессного учета затрат с применением условно-постоянных коэффициентов (рис. 3).

В настоящее время общепринятыми на Украине являются коэффициенты распределения затрат в соответствии с Инструкцией № 9/12 по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции мукомольно-крупяной и комбикормовой промышленности: мука высшего сорта – 7,1; мука первого сорта – 6,5; мука второго сорта – 5,7; крупа манная – 8,6; отруби – 1,0. К сожалению, данные коэффициенты морально устарели, поскольку были приняты еще в 70-х гг. XX в. в социалистической экономике.

Определенные попытки пересмотра имеющихся коэффициентов распределения затрат были предприняты в недавнем времени учеными-экономистами В. В. Сопко и О. В. Бойко [3]. Авторы предложили использовать следующие коэффициенты перевода в условные тонны: мука высшего сорта – 6,4; мука первого сорта – 4,9; мука второго сорта – 3,1; крупа манная – 1,3; отруби – 1,0. Однако уровень вышеизложенных коэффициентов

также не позволяет осуществлять эффективное распределение себестоимости мукомольного производства и гибко реагировать на изменения внешней среды.

На практике управленческий персонал мукомольных предприятий Луганской области отказался от вышеуказанных коэффициентов и самостоятельно устанавливает их величины, исходя из выбранного критерия и рыночной ситуации с учетом установленного уровня оптово-отпускных цен (табл. 4).

Снижение уровня применяемых условных коэффициентов дает возможность регулировать себестоимость отдельных видов продукции как в сторону уменьшения, так и наоборот. Например, за счет увеличения стоимости отрубей на 748,42 грн./т (необходимо учитывать фактически возможную цену реализации данной продукции) предприятие имеет возможность удешевить наиболее востребованные виды продукции, а именно муку высшего сорта на 9,0 %, и иметь конкурентное преимущество по оптово-отпускной цене.

В условиях жесткой конкурентной борьбы большинство мукомольных предприятий отдают предпочтение производству только муки высшего сорта, сводя до минимума или полностью исключая производство муки 1 и 2 сортов.

Расчет полной себестоимости мукомольного производства методом попроцессного учета затрат представлен в табл. 5. В соответствии с нормами законодательства административные расходы в варианте Б скорректированы на уровень загруженности производственных мощностей (95 %). По-

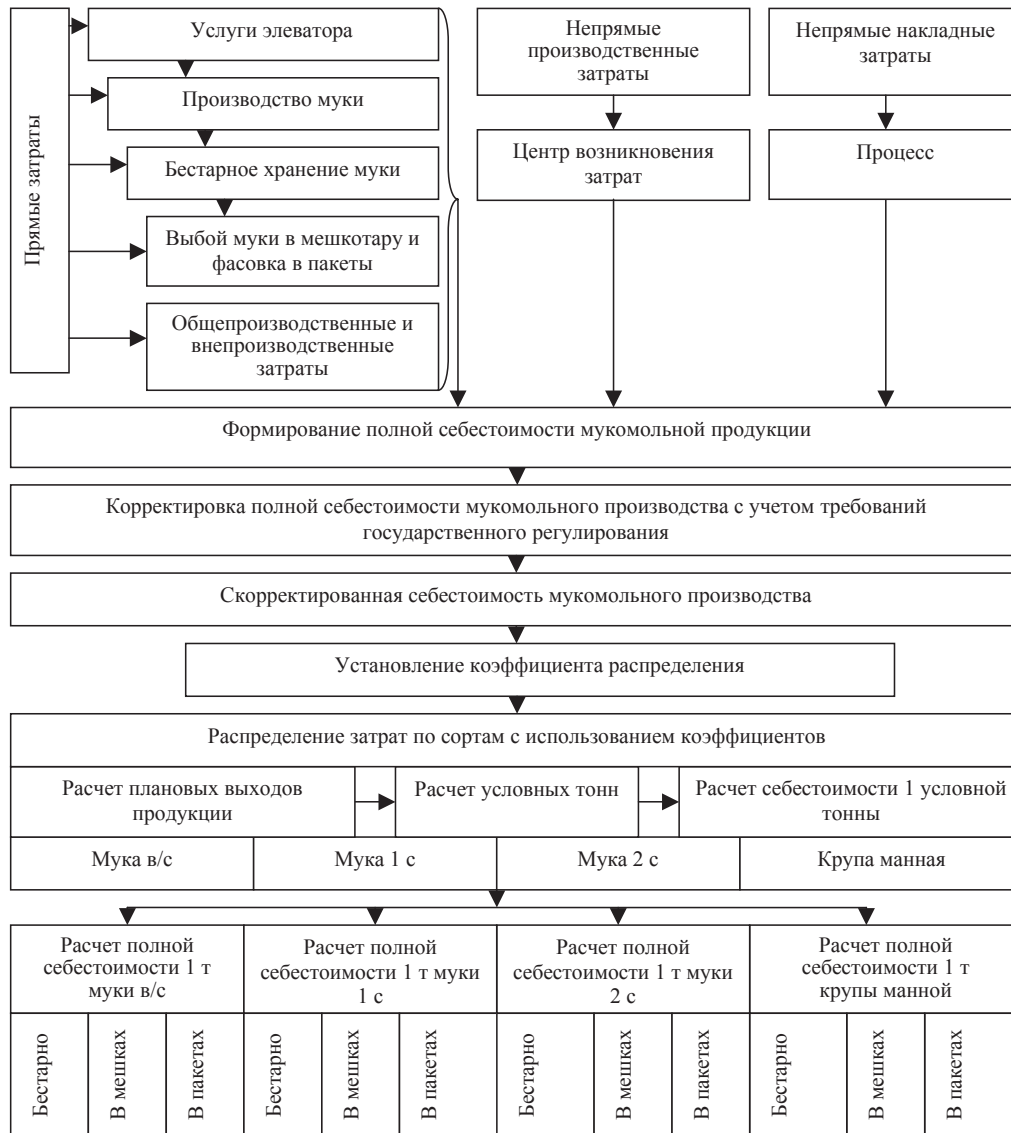


Рис. 3. Последовательность расчета плановой калькуляции мукомольного производства методом процессного учета затрат

Таблица 4

Анализ уровня себестоимости 1 т готовой продукции (бестарное) мукомольного производства\*

Наименование сорта	Объем производства, т	Выход продукции, %	Условные коэффициенты	Сумма условных коэффициентов	Полная себестоимость производства продукции, грн.	Себестоимость 1 усл. т., грн.	Полная себестоимость 1 т, грн.
Нормативные коэффициенты в соответствии с Инструкцией № 9/12							
Мука в/с	101,2	50,6	7,1				3190,10
Мука 1 с	40	20	6,5				2920,50
Мука 2 с	2	1	5,7				2561,10
Отруби	51	25,5	1				449,30
	194,2	97,1	20,3	1271,22	467 696,00	449,31	
Фактически применяемые коэффициенты							
Мука в/с	101,2	50,6	4,4				2927,76
Мука 1 с	40	20	4				2661,60
Мука 2 с	2	1	2,9				1929,66
Отруби	51	25,5	1,8				1197,72
	194,2	97,1	13,1	702,88	467 696,00	665,40	

\* Объем переработанного зерна – 200 т.

Сравнительный анализ себестоимости готовой продукции, грн.

Вид себестоимости, затраты	Вариант А	Вариант Б	Отклонение, грн.
Производственная себестоимость помола	461 797	460 508	-1289
Административные затраты	5899	5604	-295
Скорректированная полная себестоимость помола	467 696	466 112	-1584
Себестоимость муки в/с (бестарное)	2927,76	2917,80	-9,96
Себестоимость муки 1 с (бестарное)	2661,60	2652,60	-9,0
Себестоимость муки 2 с (бестарное)	1929,66	1923,10	-6,56
Себестоимость отрубей (бестарное)	1197,72	1193,70	-4,02

лученный уровень полной себестоимости помола распределен согласно фактически применяемым условно-постоянным коэффициентам.

Полученный уровень себестоимости мукомольной продукции по сортам при расчете по процессному методу учета затрат (вариант Б) дает возможность предприятию эффективно конкурировать в затратах.

Процесс мукомольного производства характеризуется высоким удельным весом материальных затрат. Анализ состава и структуры затрат на производство мукомольной продукции показывает, что наибольший удельный вес в структуре полной себестоимости продукции мукомольного производства занимает статья «Сырье и материалы» – 84 % (рис. 4).

Повышение эффективности использования сырья и уменьшения затрат на основные материалы – главный источник снижения себестоимости продукции, поэтому важное значение в снижении себестоимости продукции имеет степень использования зерна, показателем которой является выход готовой продукции. На уровень выхода готовой продукции в мукомольном производстве оказывают влияние схема помола, качество работы оборудования мельницы, а также качество перерабатываемого зерна.

Также немаловажным остается вопрос оценки отпущенного в переработку сырья и его остатков на конец периода. По нашему мнению, наиболее рациональным является расчет средневзвешенной себестоимости для оценки зерна, которое передается в переработку, поскольку на примельничных элеваторах находится преимущественно зерно разного качества и по разной цене, что усложняет его хранение, учет и формирование помольной партии.

При формировании затрат по данной статье учитываются возвратные отходы, уровень стоимости которых может находиться в диапазоне от 10 до 30 % от стоимости зерна. Удельный вес возвратных отходов на мукомольных предприятиях довольно высок, в связи с этим важным вопросом является выявление и правильное определение влияния их величины на себестоимость продукции. Полное оприходование отходов и их дальнейшее эффективное использование непосредственно влияют на конечный финансово-хозяйственный результат работы предприятия. По нашему мнению, наиболее эффективным способом учета возвратных отходов является составление количественного и качественного баланса отходов.

Подводя итоги проведенного исследования, стоит отметить следующее:

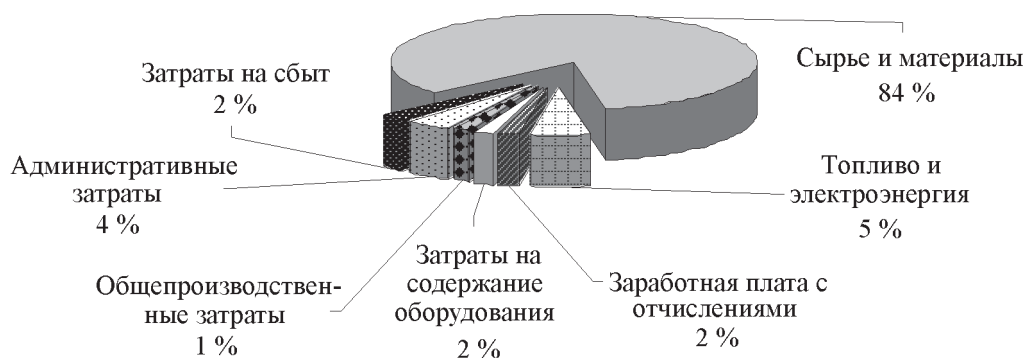


Рис. 4. Структура затрат на производство муки в Луганской области



– технология мукомолья является одной из самых сложных в пищевой и перерабатывающей промышленности;

– планирование и калькулирование себестоимости мукомольного производства имеет ряд особенностей, связанных со сложным технологическим процессом, применением соответствующих коэффициентов, регламентирующих процедуру калькулирования себестоимости;

– традиционные методы калькулирования затрат мукомольного производства не позволяют руководству предприятия принимать эффективные управленческие решения;

– отсутствие полной информации об уровне затрат, возникающих по технологическим процессам, усложняет процедуру установления издержек на определенный вид работ (примельничный элеватор, услуги мельницы, услуги выбоа и фасовки, а также бестарного хранения продукции);

– применение устаревшей методики калькулирования, разработанной при административно-командной экономике, не учитывает особенностей рыночной экономики;

– главным источником снижения себестоимости мукомольного производства является уменьшение материальных затрат и повышение эффективности использования сырья.

Для усовершенствования процесса калькулирования себестоимости мукомольного производства целесообразно выполнять следующие действия:

– применять попроцессный метод учета затрат по отношению к технологическому процессу, который позволит выделить особенности производства по стадиям и процессам изготовления продукции и организовать планирование, нормирование, учет и калькулирование внутри производственного процесса по отдельным слагаемым технологического цикла;

– использовать инновационный метод управленческого учета – АВС-калькулирование, – который позволит выявить факторы, формирующие затраты, и эффективно их распределить между центрами производственной деятельности, а потом отнести на конкретный вид продукции, а также создать основу для управления затратами по производственным центрам, итоговому анализу себестоимости конкретного продукта. Также данный метод дает возможность эффективнее управлять накладными затратами;

*Луганский национальный аграрный университет*

*Ермакова А. А., аспирант  
E-mail: redfoxlg@yandex.ru  
Тел.: +3(805) 0-535-14-38*

– совершенствовать методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости зерноперерабатывающих предприятий, которые позволят регламентировать последовательность планирования с учетом современных требований и снизить субъективизм определения полной себестоимости.

В целях повышения эффективности процесса планирования себестоимости продукции мукомольного производства нами предложено:

– осуществлять расчет средневзвешенной себестоимости для оценки зерна, которое передается в переработку;

– составлять количественный и качественный баланс возвратных отходов для определения справедливой цены, рассчитанной с учетом процента содержания полезного зерна в зерноотходах.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. *Кузнецова І. О.* Сучасні підходи щодо планування собівартості продукції борошномельних підприємств / І. О. Кузнецова, А. М. Богатирьов, І. О. Відоменко // Вісник Хмельницького національного університету. – Хмельницький, 2010. – № 5, Т. 1. – С. 22–26.

2. *Відоменко І. О.* Сучасні проблеми планування та калькулювання витрат в зернопереробній промисловості / І. О. Відоменко // Економіка харчової промисловості. Щоквартальний науковий журнал. – 2011. – № 2 (10). – С. 27–34.

3. *Сопко В. В.* Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навч. посіб. / В. В. Сопко. — Київ : КНЕУ, 2006. — 526 с.

4. *Ватченко О. Б.* Методи калькулювання в стратегічному управлінні / О. Б. Ватченко, Я. Г. Шевченко // Економічний простір. – 2011. – № 48/2. – С. 175–182.

5. *Льїна С. Б.* Контролінг процесів господарської діяльності на підприємствах харчової промисловості : [навч. посіб.] / С. Б. Льїна, Т. С. Журба. – Київ : Професіонал, 2008. – 592 с.

6. *Щербина О. В.* Організаційно-технологічні особливості борошномельного виробництва та їх вплив на побудову обліку витрат / О. В. Щербина // Сталий розвиток економіки. Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2011. – № 7. – С. 211–214.

7. Об утверждении Порядка формирования цен на продовольственные товары, в отношении которых введено государственное регулирование : постановление Кабинета министров Украины от 17 апреля 2008 г. № 373. – Режим доступа: <http://zakon4.rada.gov.ua>.

*Lugansk National Agrarian University  
Yermakova A. A., Post-graduate Student  
E-mail: redfoxlg@yandex.ru  
Tel.: +3(805) 0-535-14-38*