

В процесі даного дослідження автором було розроблено облікову номенклатуру, графік документообігу, дещо змінено документи, додавши в них певні колонки і зроблено зауваження щодо заповнення працівниками заводу окремих стовбців в представлених документах. В подальшому рекомендується складати облікові номенклатури, графіки документообігу, оперограми, для того щоб визначати відповідальних працівників за складання цих документів і вчасне надання для обробки інформації.

### Література

1. Кундря – Висоцька О.П. Організація обліку: навч. посіб. / О.П. Кундря – Висоцька– К.: Алерта, 2007. – 223 с.
2. Современные способы производства виноградных вин / Г. Валуйко, Д.Цаков, Д.Кадар и др.; под ред. Г.Г.Валуйко. – М.: Легкая и пищевая промышленность, 1984. – 328 с.
3. Бебнева Е.В. Теория бухгалтерского учета / Бебнева Е.В., Богачева И.В., Соколова Е.С. Московский межд. инст. Эконометрики, информатики и права. – М., 2003 – 103 с.
4. Булатов М.А. Теория бухгалтерского учета: учеб. пособ. / М.А. Булатов. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Изд – во «Экзамен», 2005. – 256 с.
5. Маренков Н.Л. Бухгалтерское дело / Н.Л. Маренков, Т.Н. Веселова. – Серия «Высшее образование». – Ростов-на-Дону: Феникс, 2005. – 544 с.
6. Васюта – Беркут О.І. Теорія бухгалтерського обліку: навч. посіб. / О.І. Васюта – Беркут, Г.Ф. Шепітко. За заг. ред. В.Б. Захожая. – 2-е вид., стереотип. – К.: МАУП, 2003. – 176 с.

*Рецензент докт. экон. наук, профессор В.В. Четурко*

658.012.1 (477.75)

*Сорокіна О.С., ст. викладач,  
Кримський економічний інститут  
КНЕУ імені Вадима Гетьмана, м. Сімферополь*

### АНАЛІЗ СКЛАДУ, СТРУКТУРИ ТА ВИКОРИСТАННЯ ЗАПАСІВ ЕФІРООЛІЙНИХ ПІДПРИЄМСТВ АР КРИМ

В даний час сільськогосподарські підприємства потерпають від нестачі обігових коштів, потребують додаткових джерел фінансування своєї діяльності. Фінансова стійкість таких підприємств є дуже поганою. В цьому сенсі важливим постає питання ефективності використання коштів, вкладених в оборотні активи, а саме в запаси підприємства. Питаннями аналізу запасів займалися російські та українські вчені: Савицька Г.В. [1, с. 322-341], Шеремет А.Д. [2, с. 247-278], Чумаченко М.Г. [3, с. 405-419], Ковальчук М.І. [4, с. 315-333]. Частина науковців не виділяє запаси з оборотних активів, а наводить методику аналізу всіх оборотних активів підприємства [2; 4]. Шеремет А.Д. наводить загальний аналіз оборотних коштів, методику аналізу динаміки і структури запасів, класифікацію оборотних коштів, склад і структуру оборотних коштів за ступенем їх ліквідності, ризику вкладення капіталу, джерела формування оборотних коштів [2]. Ковальчук М.І. робить акцент на аналізі оборотних коштів підприємств АПК. Він розглядає аналіз складу і структури оборотних коштів, аналіз оборотності готової продукції, дебіторської заборгованості, виробничих запасів. Він також розглядає методику нормування запасів, рентабельність оборотних активів [4].

Ряд науковців розкривають аналіз забезпеченості підприємства матеріальними ресурсами [1; 2; 3], аналіз використання матеріальних ресурсів, факторний аналіз матеріаломісткості продукції, аналіз матеріальних витрат на виробництво продукції, моделі управління запасами [1;3]. Савицька Г.В. також наводить аналіз прибутку на 1 грн. матеріальних витрат [1].

Але ці науковці не приділяють належної уваги особливостям аналізу запасів в окремих галузях. До теперішнього часу не проводився аналіз складу, структури та використання запасів ефіроолійних підприємств.

Метою статті є: проведення на основі фактичних даних аналізу складу, структури, оборотності та використання запасів ефіроолійних підприємств АПК.

Для досягнення цієї мети потрібно вирішити наступні завдання:

- 1) розглянути методику аналізу запасів підприємства в наукових джерелах;

2) згрупувати дані фінансової звітності про запаси ефіроолійних підприємств Криму в таблиці для їх подальшого вивчення;

3) проаналізувати склад запасів ефіроолійних підприємств;

4) проаналізувати структуру запасів ефіроолійних підприємств;

5) проаналізувати оборотність запасів;

6) оцінити ефективність використання запасів ефіроолійних підприємств АРК;

7) зробити висновки на основі аналізу і намітити шляхи подальшого дослідження.

При проведенні аналізу використовувалися: метод узагальнення, метод порівняння (вертикальний аналіз), табличний метод, графічний метод аналізу.

Для проведення аналізу стану, складу, структури та використання запасів нами було вибрано чотири підприємства АРК, які займаються вирощуванням ефіроолійних рослин та переробкою їх на ефірну олію, реалізують парфумерно-косметичну продукцію (ВАТ «Комбінат «Кримська роза», ВАТ «Алуштинський ефіроолійний радгосп-завод»), та здійснюють інші види діяльності (вирощування зернових, розведення великої рогатої худоби, виробництво борошна – СЗАТ «Крим - аромат», ВАТ «Ягідне»). Аналіз проводився автором за період 2002-2008 рр. на основі даних фінансової звітності підприємств. Результати аналізу представлені в табл. 1.

Таблиця 1

Показники стану та оборотності запасів ефіроолійних підприємств АР Крим

№з /п	Показники	2002р.	2003р.	2004р.	2005р.	2006р.	2007р.	2008р.
1.	Запаси, всього, тис. грн.							
	ВАТ «Алуштинський ефіроолійний радгосп-завод»	331,7	404,2	653,4	724,3	834,4	748,5	939
	ВАТ «Комбінат Кримська роза»	1947,3	2291,2	2 060,7	2 008,3	1824,4	1211,3	1356
	СЗАТ «Крим –Аромат»	4638,6	4193	3932,7	2160,5	2 947	3332	4751
	ВАТ «Ягідне»	365,5	362,1	423,4	474,5	513,1	505,6	639,8
2.	Виробничі запаси, тис. грн.							
	ВАТ «Алуштинський ефіроолійний радгосп-завод»	249,8	328,2	500,3	573,9	586,2	613,1	687
	ВАТ «Комбінат Кримська роза»	586	874,6	978,1	880	797,1	708,8	793
	СЗАТ «Крим –Аромат»	586,9	558,5	629,2	310,3	598,7	1011,5	827
	ВАТ «Ягідне»	200,4	262,7	239,2	252,6	314,2	212,9	236,2
3.	Питома вага виробничих запасів в сумі всіх запасів, %							
	ВАТ «Алуштинський ефіроолійний радгосп-завод»	75,31	81,20	76,57	79,24	70,25	81,91	73,16
	ВАТ «Комбінат Кримська роза»	30,09	38,17	47,46	43,82	43,69	58,52	58,48
	СЗАТ «Крим –Аромат»	12,65	13,32	16,00	14,36	20,32	30,36	17,41
	ВАТ «Ягідне»	54,83	72,55	56,50	53,23	61,24	42,11	36,92
4.	Період оборотності виробничих запасів							
	ВАТ «Алуштинський ефіроолійний радгосп-завод»	215	268	326	201	328	231	184
	ВАТ «Комбінат Кримська роза»	92	278	285	104	99	63	78
	СЗАТ «Крим –Аромат»	64	59	82	34	250	238	137

Як видно з даних табл. 1, найменша сума запасів серед проаналізованих підприємств у ВАТ «Алуштинський ефіроолійний радгосп-завод» (від 331,7 тис. грн. до 939 тис. грн.) і у ВАТ «Ягідне» (від 362,1 тис. грн. до 639,8 тис. грн.). При цьому прослідковується чітке їх зростання впродовж періоду у обох підприємств. На ВАТ «Комбінат «Кримська роза» сума запасів змінювалася від 1211,3 тис. грн. до 2291,2 тис. грн., у СЗАТ «Крим - аромат» - від 310,3 тис. грн. до 1011,5 тис. грн. При цьому сума запасів у обох підприємств мала тенденцію і до збільшення, і до зменшення.

Виробничі запаси наведених підприємств змінювалися наступним чином:

на ВАТ «Алуштинський ефіроолійний радгосп-завод» сума виробничих запасів мала чітку тенденцію до збільшення протягом 2002-2008 рр., на ВАТ «Комбінат Кримська роза» сума виробничих запасів зростала з 2002 по 2004 рр., а з 2005 року почала зменшуватися. На СЗАТ «Крим - аромат» і ВАТ «Ягідне» сума виробничих запасів коливалася і в сторону збільшення, і в сторону

зменшення. Найменша сума виробничих запасів (200,4 тис. грн.) спостерігалася на ВАТ «Ягідне», найбільша (1011,5 тис. грн.) – на СЗАТ «Крим - аромат».

Питома вага виробничих запасів в загальній сумі запасів була найбільшою у ВАТ «Алуштинський ефіроолійний радгосп-завод» і коливалася в діапазоні від 70,25% до 81,91%. Виробничі запаси ВАТ «Ягідне» склали від 36,92% до 72,55%. Виробничі запаси ВАТ «Комбінат «Кримська роза» в структурі запасів склали від 30,09% до 58,48%. У СЗАТ «Крим - аромат» питома вага виробничих запасів змінювалася в діапазоні від 12,65% до 30,36% суми запасів і була найменшою серед всіх підприємств.

В середньому питома вага виробничих запасів в структурі запасів ефіроолійних підприємств АРК займала 48,56% за період 2002-2008 рр.

За даними таблиці 1 ми також бачимо, що період оборотності виробничих запасів по підприємствах, які аналізувалися, складає від 34 днів до 326 по різних підприємствах в різні роки. Оскільки виробничі запаси є низьколіквідними активами їх висока оборотність на ефіроолійних підприємствах сприяє покращенню фінансової стійкості підприємств.

Окрім показників оборотності важливими показниками використання запасів є матеріаломісткість, питома вага матеріальних затрат в сумі операційних витрат підприємства. Розраховані показники матеріаломісткості наведені на рис. 1.

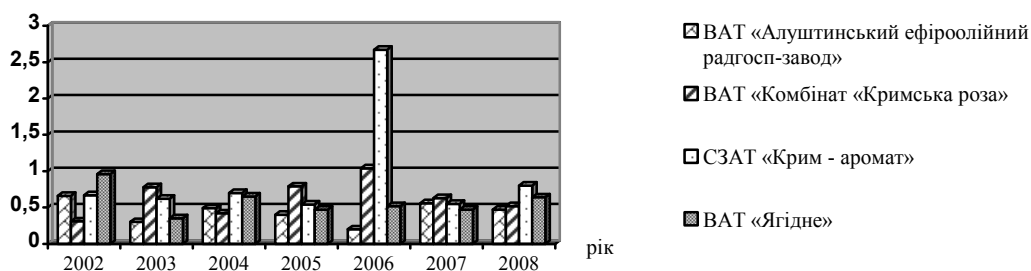


Рис 1. Показники матеріаломісткості ефіроолійних підприємств АРК (розраховано автором)

З рис. 1 видно, що матеріаломісткість ефіроолійних підприємств АРК коливається від 0,2 грн. до 2,67 грн. Значення 2,67 грн. було поодиноким випадком на СЗАТ «Крим - аромат» в 2006 році. В цілому для виготовлення продукції вартістю 1 гривня господарюючим суб'єктам необхідно здійснити матеріальні затрати від 20 до 96 копійок. Середнє значення матеріаломісткості складає 0,65 грн., що є прийнятним значенням в умовах зростання цін на паливо, енергоресурси, сировину і матеріали.

Показники питомої ваги матеріальних затрат в складі операційних витрат зображені на рис.2.

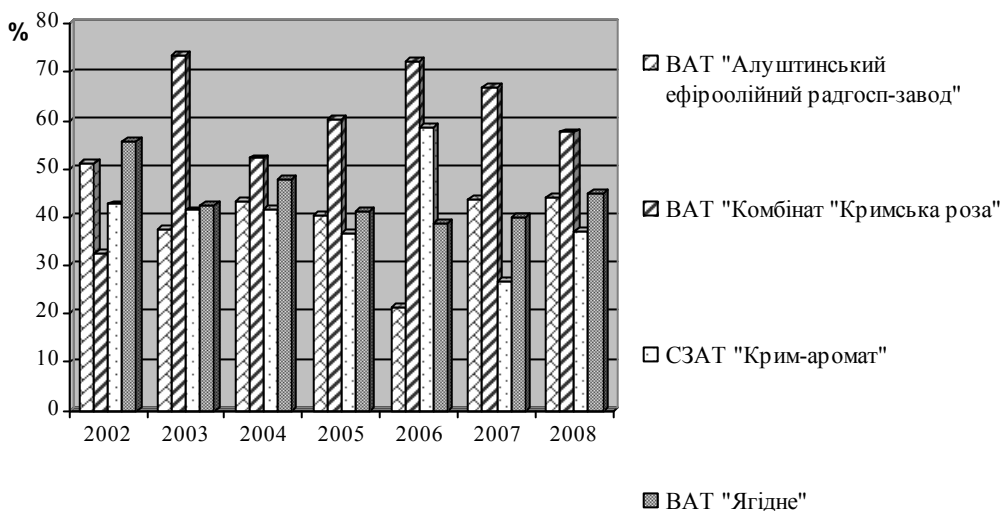


Рис. 2.

Питома вага матеріальних витрат в сумі операційних витрат ефіроолійних підприємств АР Крим (розраховано автором)

Як бачимо з рис. 2, матеріальні затрати ефіроолійних підприємств займають досить велику питому вагу в сумі операційних витрат підприємств. Так, їх значення коливається від 21,2% (ВАТ

«Алуштинський ефіроолійний радгосп-завод», 2006 рік) до 73,5% (ВАТ «Комбінат Кримроза», 2003 рік). Найбільший відсоток матеріальних витрат на ВАТ «Комбінат Кримроза». Це пов'язано з тим, що ці підприємства займаються переробкою ефіроолійної сировини на парфумерно-косметичну продукцію. Якщо брати до уваги, що на багатьох переробних підприємствах сума матеріальних затрат складає від 50 до 90%, це середнє значення є нормальним. В середньому по підприємствах питома вага матеріальних затрат в сумі операційних витрат складає 46,16%.

Проведемо більш детальний аналіз складу і структури запасів ВАТ «Алуштинський ефіроолійний радгосп-завод» і ВАТ «Комбінат Кримроза» (табл. 2, 3).

Аналізуючи загальну зміну суми запасів ВАТ «Алуштинський ефіроолійний радгосп-завод» за період з 2003 по 2008 рр. можна сказати, що вони збільшувалися протягом даного періоду в основному за рахунок збільшення виробничих запасів.

За даними табл. 2 видно, що запаси підприємства за 2003-2008 рр. були представлені такими елементами як сировина і матеріали, паливо, тара і тарні матеріали, будівельні матеріали, запасні частини, МШП, незавершене виробництво, готова продукція і товари. У підприємства за аналізуючий період не було купівельних напівфабрикатів, матеріалів сільськогосподарського призначення, тварин на вирощуванні та відгодівлі і поточних біологічних активів. Відсутність матеріалів сільськогосподарського призначення можна пояснити відображенням їх складових, як-то насіння, садивний матеріал, мінеральні добрива не на рахунку 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення», а на рахунку 201 «Сировина і матеріали», в зв'язку з чим у фінансовій звітності вони відображені у складі сировини і матеріалів.

Таблиця 2

Склад і структура запасів ВАТ «Алуштинський ефіроолійний радгосп-завод» за 2003-2008 рр.

Складові запасів	2003		2004		2005		2006		2007		2008	
	Тис. грн.	%	Тис. грн.	%	Тис. грн.	%	Тис. грн.	%	Тис. грн.	%	Тис. грн.	%
Сировина і матеріали	127,2	31,47	284,7	43,57	332,2	45,86	388,7	46,58	392,3	52,41	461	49,09
Купівельні н/ф	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Паливо	3	0,74	2,6	0,40	3,9	0,54	1,9	0,23	4,90	0,65	6	0,64
Тара і тарні матеріали	133,7	33,08	135,7	20,77	179,1	24,73	156,1	18,71	151,1	20,19	183	19,49
Будівельні матеріали	0,8	0,20	9,3	1,42	8,7	1,20	4,1	0,49	35,2	4,70	5	0,53
Запасні частини	61,9	15,31	66,7	10,21	48,9	6,75	34,8	4,17	29	3,87	30	3,19
Матеріали с/г призначення	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
МШП	1,6	0,40	1,3	0,20	1,1	0,15	0,6	0,07	0,6	0,08	2	0,21
Тварини на вирощуванні та відгодівлі	-	-	-	-	-	-	-	-	x	x	x	x
Поточні біологічні активи	x	x	x	x	x	x	x	x	-	-	-	-
Незавершене виробництво	-	-	25,8	3,95	-	-	58,6	7,02	50,8	6,79	76	8,09
Готова продукція	16,7	4,13	46,3	7,09	31,4	4,34	32,5	3,90	2,80	0,37	11	1,17
Товари	59,3	14,67	81	12,40	119	16,43	157,1	18,83	81,8	10,93	165	17,57
Разом	404,2	100	653,4	100	724,3	100	834,4	100	748,5	100	939	100

Поняття поточних біологічних активів з'явилося лише у зв'язку з прийняттям П(С)БО 30 «Поточні біологічні активи» в 2006 р. Відсутність показника поточні біологічні активи в 2007-2008 рр. можна пояснити тим, що підприємство поки що не перейшло на облік поточних біологічних активів.

В абсолютному вираженні найбільшу суму серед запасів підприємства мають сировина і матеріали, тара і тарні матеріали. Це пов'язано з виробництвом парфумерно-косметичної продукції, яка включає багато складових сировини і матеріалів, а також потребує упакування.

Більш детально розглянемо структуру запасів підприємства. З табл. 2 видно, що найбільша частка серед запасів підприємства належить сировині і матеріалам (більше 31%), тарі і тарним матеріалам (більше 18%). На третьому місці по питомій вазі в складі запасів знаходяться товари (більше 11%). Готова продукція складає невеликий відсоток в запасах підприємства, що свідчить про

її майже повну реалізацію на протязі звітної періоду. Тоді як незавершене виробництво складало від 4 до 8% всіх запасів підприємства за аналізуємий період.

Таблиця 3

**Склад і структура запасів ВАТ «Комбінат «Кримська роза»**

Складові запасів	2003		2004		2005		2006		2007		2008	
	Тис. грн.	%	Тис. грн.	%	Тис. грн.	%	Тис. грн.	%	Тис. грн.	%	Тис. грн.	%
Сировина і матеріали	499,1	21,78	568,9	27,61	425,8	21,20	410,9	22,52	400,8	33,09	д/н*	-
Купівельні н/ф	196,7	8,59	186,4	9,05	186,9	9,31	168,3	9,22	130,2	10,75	д/н	-
Паливо	16,4	0,72	23,3	1,13	72,8	3,62	36,4	2,00	11,1	0,92	д/н	-
Тара і тарні матеріали	15,9	0,69	54,4	2,64	31,9	1,59	23	1,26	18,6	1,54	д/н	-
Будівельні матеріали	18,4	0,80	27,3	1,32	33,1	1,65	22,2	1,22	14,8	1,22	д/н	-
Запасні частини	41,3	1,80	27,5	1,33	31,8	1,58	23,4	1,28	20,2	1,67	д/н	-
Матеріали с/г призначення	25,7	1,12	25,7	1,25	25,8	1,28	25,8	1,41	25,4	2,10	д/н	-
МШП	61,1	2,67	64,6	3,13	71,9	3,58	87,1	4,77	87,7	7,24	д/н	-
Тварини на вирощуванні та відгодівлі	-	-	-	-	-	-	-	-	х	х	х	х
Поточні біологічні активи	х	х	х	х	х	х	х	х	-	-	183	13,50
Незавершене виробництво	10,4	0,45	12,6	0,61	15,2	0,76	372,1	20,40	125,1	10,33	-	-
Готова продукція	1 406,20	61,37	1 070	51,92	1 113,10	55,42	655,2	35,91	377,4	31,16	380	28,02
Товари	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Разом	2 291,20	100,00	2 060,70	100,00	2 008,30	100,00	1 824,40	100,00	1 211,3	100,00	1 356	100,00

\*д/н – даних нема у зв'язку зі складанням скороченої фінансової звітності

Як видно з табл. 3 запаси ВАТ «Комбінат «Кримроза» за останні роки коливалися в межах від 1211,3 тис. грн. до 2291,2 тис. грн. Варто відзначити, що на підприємстві протягом аналізуемого періоду не було в складі запасів товарів тварин на вирощуванні та відгодівлі (2003-2006 рр.). Відсутність поточних біологічних активів в 2007 р. пояснюється тим, що підприємство не використовувало П(С)БО 30 в цьому році. На початок 2008 року до складу поточних біологічних активів ВАТ «Комбінат «Кримроза» було переведено незавершене виробництво в сумі 125 тис. грн. В 2008 році незавершене виробництво було відсутнє, а поточні біологічні активи склали 183 тис. грн. (13,5 % в сумі всіх запасів).

Якщо розглянути структуру запасів ВАТ «Комбінат «Кримроза», то ми бачимо, що найбільшу питому вагу в складі запасів підприємства займає готова продукція (від 28 до 61 %), на другому місці знаходяться сировина і матеріали (від 22 до 33 %), на третьому – незавершене виробництво (від 0,5 до 20 %), на четвертому – малоцінні і швидкозношувані предмети (від 2 до 7 %). Всі інші елементи запасів мають незначну питому вагу в складі запасів (біля 2 %).

На основі наведених даних можна зробити наступні висновки:

питома вага виробничих запасів в загальній сумі запасів ефіроолійних підприємств за період 2002-2008 рр. складала від 12,65% до 81,91%. В середньому вона займала 48,56% ;

виробничі запаси ефіроолійних підприємств, окрім загальних складових, мають матеріали сільськогосподарського призначення (насіння, саджанці, мінеральні добрива і т. ін.), поточні біологічні активи;

найбільшу питому вагу в складі запасів на ефіроолійних підприємствах АПК займають сировина і матеріали (від 21 до 52,41 %);

на підприємствах, які окрім переробки ефіроолійної сировини займаються виготовленням парфумерно-косметичної продукції, значну питому вагу в складі запасів займають готова продукція, сировина і матеріали, тара і тарні матеріали, МШП;

період оборотності виробничих запасів ефіроолійних підприємств Криму складає від 34 днів до 326 по різних підприємствах в різні роки. Це свідчить про їх високу оборотність і раціональне використання коштів на закупівлю запасів. Така ситуація сприяє покращенню фінансової стійкості ефіроолійних підприємств;

матеріаломісткість ефіроолійних підприємств АПК коливається від 0,2 грн. до 1,00 грн. Середнє значення матеріаломісткості складає 0,65 грн.;

матеріальні затрати ефіроолійних підприємств займають від 21,2 % (ВАТ «Алуштинський ефіроолійний радгосп-завод», 2006 рік) до 73,5% (ВАТ «Комбінат Кримроза», 2003 рік) в сумі операційних витрат підприємств. В середньому по підприємствах питома вага складає 46,16%.

Таким чином, можна сказати, що вирощування ефіроолійних культур, їх переробка і використання в процесі виробництва парфумерно-косметичної продукції є не дуже матеріаломістким процесом. Подальше дослідження запасів ефіроолійних підприємств повинно бути направлено на пошук шляхів більш ефективного використання запасів, зменшення матеріальних витрат, резервів збільшення обсягу виробництва за рахунок зниження матеріаломісткості.

Література

1. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: Учеб. Пособие/ Г.В. Савицкая. – 7 е изд., испр. – Мн.: Новое знание, 2002. – 704 с.
2. Шеремет А. Д. Комплексный анализ хозяйственной деятельности./А.Д. Шеремет – М: ИНФРА – М, 2006. – 415 с.
3. Економічний аналіз: Навч. посібник/ М.А. Болюх, В.З. Бурчевський, М.І. Горбатов та ін.; [За ред. акад. НАНУ, проф. М.Г. Чумаченка]. – Вид. 2-ге, перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2003. – 556 с.
4. Ковальчук М.І. Економічний аналіз діяльності підприємств АПК: Підручник./М.І. Ковальчук – К.:КНЕУ, 2005. – 390 с.

*Рецензент докт. екон. наук, професор В.В. Чепурко*

658.716.338 (477.75)

*Козаченко О.Ф., асистент,  
Кримський економічний інститут  
КНЕУ імені Вадима Гетьмана, м. Сімферополь*

**МОНІТОРИНГ СТРУКТУРИ ВИТРАТ МАШИНОБУДІВНИХ ПІДПРИЄМСТВ  
АРКРИМ У ПЕРІОД ЕКОНОМІЧНОЇ КРИЗИ ЗА 2008-2009 РР.  
ТА РОЗРОБКА ШЛЯХІВ ЇХ МІНІМІЗАЦІЇ**

Машинобудування займає одне із провідних місць у промисловості Автономної Республіки Крим. Машинобудівний комплекс Криму - це 57 промислових підприємств основного кола різних форм власності, які становлять 17,4% загальної кількості підприємств, з них: 82,5% підприємств колективної та 14,0% - державної форм власності. На них зосереджено 21,1% основних коштів промисловості й зайнято 23,8% всіх працівників промисловості [1, 2]. Дуже важливим є моніторинг стану виробничих витрат машинобудівних підприємств АРК у період економічної кризи за 2008-2009р, тому що проблема збереження конкурентоспроможних позицій на ринку залишається гострою для вказаних підприємств. Цього неможливо досягти без аналізу витрат та пошуку шляхів їх мінімізації, а також корегування механізму ціноутворення для машинобудівних підприємств АРК.

Проблеми мінімізації витрат вирішувала у своїх працях вітчизняний вчений Ларіонова К.Л., яка досліджувала сучасні підходи до класифікації витрат, аналізувала вплив факторів на собівартість продукції [3]. Чумаченко М.Г. вивчав проблеми розподілу накладних витрат та розробив модель мінімізації витрат для промислових підприємств [5]. Соколовська Г.А. вказує, що “на собівартість, як не на один інший показник господарської діяльності підприємств, впливає безліч найрізноманітніших виробничих факторів, у ньому сфокусовані практично всі діючі умови господарювання. Тому зростає необхідність проведення моніторингу витрат промислового підприємства та розробки нового підходу стосовно їх мінімізації” [4, с. 34]. Невирішеною залишається проблема пошуку найоптимальніших шляхів мінімізації витрат для машинобудівних підприємств АРК та запозичення закордонного досвіду до практики господарювання зазначених підприємств для досягнення економічного ефекту та отримання прибутку від таких заходів.

Ціль статті полягає у розгляді структури витрат машинобудівних підприємств АР Крим у період економічної кризи за 2008-2009 рр. та розробці автором шляхів їх мінімізації для впровадження у практику господарювання зазначених підприємств.