

ФАКТОРНИЙ АНАЛІЗ ВИТРАТ НА ЗБУТ ПІДПРИЄМСТВА FACTOR ANALYSIS OF ENTERPRISE EXPENSES

Кошельок Г.В.

доктор економічних наук, доцент,
доцент кафедри економіки підприємства
та організації підприємницької діяльності,
Одеський національний економічний університет

Єгупов Ю.А.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри економіки підприємства
та організації підприємницької діяльності,
Одеський національний економічний університет

Тарасова Ю.А.

кандидат економічних наук,
викладач кафедри економіки підприємства
та організації підприємницької діяльності,
Одеський національний економічний університет

Koshelok Halyna, Yegupov Yuriy, Tarasova Yuliia
Odessa National Economic University

У статті розглянуто теоретичні та практичні аспекти аналізу витрат на збут підприємства відповідно до чинного законодавства України, проведений факторний аналіз витрат на збут відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» і Методичних рекомендацій із формування собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості, що затверджені наказом Міністерства промислової політики України. Проведено групування витрат на збут відповідно П(С)БО за статтями витрат і визначено їх складові елементи. У дослідженні зазначено, що під час проведення аналізу витрат на збут підприємства застосовуються різноманітні прийоми в різних комбінаціях. Запропоновано використання адитивної моделі для визначення факторів, що впливають на витрати на збут. Застосування вертикального (структурного) аналізу надає можливість надати оцінки структурних зрушень впливу елементів витрат на збут. Практична цінність результатів проведеного дослідження надає можливість використовувати методичні та практичні аспекти аналізу витрат на збут у діяльності підприємства.

Ключові слова: витрати на збут, факторний аналіз, адитивна модель, витрати, собівартість.

The relevance of the research topic is that in modern business conditions, special attention to effective management decisions is the management of sales costs of the enterprise. Optimization of sales costs affects the cost of production, which is one of the ways to increase the efficiency of the enterprise. The purpose of the article is to determine the theoretical and practical aspects of factor analysis of marketing costs and their optimization. The object of study of this work is the process of formation of sales costs of the enterprise, the subject – theoretical and practical aspects of the analysis of sales costs of the enterprise in accordance with current legislation of Ukraine. Research methods are methods of cognition, synthesis, generalization, systematization, factor analysis. The article considers theoretical and practical aspects of the analysis of sales costs of the enterprise in accordance with current legislation of Ukraine, made factor analysis of sales costs in accordance with UAS 16 "Costs" and Methodical recommendations of form for the cost of products (works, services) in industry, approved by the order of the Ministry of Industrial Policy of Ukraine. The costs of sales were grouped according to the UAS by cost items and their constituent elements were determined. The study notes that the analysis of sales costs of the enterprise uses a variety of techniques in different combinations, namely when conducting factor analysis most often use the following types of deterministic models, which differ in mathematical form of relationship between variables: additive, multiplicative, multiple, combined. The use of an additive model to determine the factors influencing sales costs is proposed. The use of vertical (structural) analysis provides an opportunity to find out the influence of significant factors on sales costs, to provide an assessment of structural changes in the impact of elements of sales costs. The financial statements of the enterprise, the auditor's report, the data of the operational reporting are used for

carrying out the factor analysis. The practical value of the results of the research provides an opportunity to use methodological and practical aspects of the analysis of sales costs in the enterprise. Prospects for further research related to this problem will develop an economic and mathematical model for optimizing the cost of sales.

Keywords: sales costs, factor analysis, additive model, costs, cost.

Постановка проблеми. Важливим компонентом аналізу фінансово-господарської діяльності будь-якого підприємства є собівартість продукції. Зниження собівартості товарів та послуг сприяє підвищенню гнучкості підприємства в проведенні цінової політики, поліпшенню фінансово-економічного стану підприємства, а також є передумовою для зростання ефективності діяльності компанії в цілому. Собівартість продукції виконує найважливіші функції як в системі управління витратами, так і в системі управління підприємством в цілому, тому що вона відображає весь комплекс витрат матеріально-технічних, трудових і фінансових ресурсів підприємства і, як наслідок, характеризує організаційно-технічний рівень виробництва і управління на підприємстві; є базою оцінки економічної ефективності виробництва; служить основою для встановлення цін на продукцію (робіт, послуг); базою розрахунку фінансових результатів діяльності підприємства.

Варто зазначити, що нині оптимізація збутової діяльності є важливим резервом посилення позицій виробника на ринку готової продукції.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні та практичні аспекти обліку та аудиту збуту продукції (товарів, робіт, послуг) та витрат, пов'язаних із ним на різних підприємствах, відображені у працях О. А. Шевчука [1; 2]; обліково-аналітичне забезпечення управління витратами на збут досліджено Я. В. Костюк, К. В. Безверхим [3]. Аналіз виробничо-збутової діяльності, теоретичні та практичні аспекти оцінки ефективності збутової діяльності розглянуті в роботах І.В. Спільник, О. М. Загородньої [4]; П. В. Круш [5]; Н. Яшкіної [6]; управління збутовою діяльністю визначено в роботах Н. В. Терент'євої [7]; інструменти стимулювання збуту досліджено в роботах В. І. Майковською [8]; кореляційно-регресійний аналіз обсягів збуту продукції промислового підприємства вивчені Ю. А. Харченко [9], факторний аналіз витрат на збут підприємств роздрібною торгівлі розглянуто Л. М. Янчовою, В. І. Осипцевим, Н. М. Гаркушею [10].

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Не зважаючи на достатньо проведені дослідження, що пов'язані з вивченням витрат на збут, варто зазначити, що недостатньо уваги приділено аналізу витрат на збут і розробці заходів щодо їх оптимізації.

Постановка завдання полягає у визначенні теоретичних і практичних аспектів факторного аналізу витрат на збут і їх оптимізації.

Виклад основного матеріалу дослідження. Витрати на збут є складовою поточних витрат підприємства, які підприємство здійснює

в процесі своєї виробничо-господарської діяльності. Поточні витрати формують собівартість продукції (робіт, послуг), що являє собою виражені в грошовій формі сукупні витрати підприємства, пов'язані з підготовкою, виробництвом і реалізацією продукції (робіт, послуг). Собівартість продукції – це частина суспільних витрат виробництва та частина вартості, яка в результаті процесу звернення повертається підприємству для відшкодування його витрат і забезпечення безперервності виробничого процесу. Основним документом, що регламентує порядок розрахунку собівартості продукції, є Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості, затверджені наказом Міністерства промислової політики України № 373 від 09 липня 2007 року [11]. Однак необхідно зазначити, що, на відміну від національних стандартів бухгалтерського обліку, методичні рекомендації не є директивними та можуть застосовуватися на підприємствах під час планування собівартості за бажанням керівництва. Аналогічні рекомендації складені для різних галузей національного господарства. Також варто зауважити, що не зважаючи на важливість означеного документа для обліку та формування собівартості, а також той факт, що цей документ є елементом національної нормативно-правової бази, методичні рекомендації з формування собівартості відсутні у вільному доступі в мережі Інтернет. Така ситуація, на думку автора, негативно впливає на об'єктивне планування собівартості продукції.

У Методичних рекомендаціях із формування собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості, затверджених наказом Міністерства промислової політики України № 373 від 09 липня 2007 року, наведена класифікація витрат за статтями калькуляції, що є вкрай важливою в процесі формування собівартості продукції (робіт, послуг). Вона складається в довільній формі, а перелік статей калькуляції може відрізнятися на підприємствах залежно від сфери діяльності та специфікації. Групування витрат за статтями калькуляції дозволяє детально простежити склад собівартості в розрізі кожного окремого складового елементу, що сприяє підвищенню точності та посиленню контролю за калькуляцією собівартості. При цьому окреслене групування дає змогу здійснювати глибокий контроль витрат за центрами відповідальності, що дозволяє аналізувати причини зростання та відхилення витрат від запланованого рівня в кожному підрозділі. Витрати на збут знайшли своє відображення в

П(С)БО 16 «Витрати». У бухгалтерському обліку витрати на збут відносяться до витрат поточного періоду, тобто на витрати періоду, у якому були здійснені.

Глибина аналізу, його періодичність і детальність визначаються потребами управління, при цьому він може проводитися як в цілому на підприємстві, так і за окремими підприємствами та видами витрат [10, с. 4].

Аналіз витрат на збут базується на використанні даних бухгалтерської фінансової звітності, яка складається зі звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), первісної інформації про витрати на збут, даних аналітичного обліку, аудиторського висновку, відомостей про зміну цін, тарифів, ставок за послуги, рівень інфляції тощо. Для синтетичного обліку витрат на збут Планом рахунків бухгалтерського обліку виділено активний рахунок 93 «Витрати на збут».

Аналітичний облік витрат процесу збуту доцільно здійснювати за такою номенклатурою статей (табл. 1).

Групування витрат за визначеними статтями забезпечить зближення бухгалтерського та управлінського обліку, що надасть можливість посилити функцію контролю витрат підприємства й прийняття управлінських рішень [13].

Таке групування витрат на збут є умовним, тому що підприємство може самостійно класифікувати дані статті.

Під час проведення аналізу витрат на збут підприємства застосовуються різноманітні прийоми в різних комбінаціях. Дані прийоми постійно вдосконалюються. Найбільш розповсюдженим є прийом порівняння – зіставлення одного показника з іншими з метою вивчення спільних рис або розбіжностей між ними.

Також під час проведення аналізу витрат можуть бути використані такі види порівняльного аналізу: горизонтальний, вертикальний, трендовий, факторний.

Горизонтальний (часовий) аналіз – порівняння кожної позиції звітності з попереднім періодом у відносному та абсолютному вираженні. Проте, необхідно відзначити, що в умовах інфляції цінність горизонтального аналізу знижується.

Вертикальний (структурний) аналіз – визначення структури кінцевих фінансових показників із виявленням впливу різних факторів на результат у цілому. При вертикальному аналізі розраховується питома вага окремих структурних складових агрегованих фінансових показників.

Трендовий аналіз ґрунтується на горизонтальному та вертикальному, є своєрідним

Таблиця 1

Групування витрат на збут відповідно до П(С)БО 16

№ з/п	Статті витрат	Складові
1.	Витрати на управління процесом збуту	– заробітна плата апарату відділу збуту; – відрахування на соціальні заходи; – відрядження, пов'язані зі збутом продукції (робіт, послуг); – витрати на утримання, експлуатацію та ремонт основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів відділу; – витрати на проведення закупівельних та рекламних заходів і дослідження ринку стосовно товарів (робіт, послуг), які продаються підприємством; – інші витрати.
2.	Витрати на зберігання готової продукції	– заробітна плата робітників, які працюють на складах;; – відрахування на соціальні заходи; – витрати на утримання складу готової продукції, інших необоротних активів складу та їх ремонт; – втрати та псування готової продукції; – інші витрати.
3.	Витрати на упаковку готової продукції, її транспортування, перевалку та страхування	– витрати на тару та упаковку виробів; – витрати на транспортування продукції, завантаження, розвантаження, в тому числі послуги інших цехів та сторонніх організацій; – інші витрати.
4.	Витрати на гарантійний ремонт та гарантійне обслуговування продукції або гарантійні зміни проданих товарів, якщо на підприємстві не створювався резервний фонд.	
5.	Витрати на організацію прийомів, презентацій і свят, придбання та розповсюдження подарунків, включаючи безкоштовну роздачу зразків товарів або безоплатне надання послуг (виконання робіт) у рекламних цілях.	
6.	Податки та збори, встановлені законодавством України.	
7.	Інші витрати, пов'язані зі збутом продукції.	

Джерело: складено авторами за П(С)БО 16 [12]

логічним продовженням цих етапів аналізу, тому він є вторинним відносно інших етапів [14, с. 127].

За допомогою тренда формуються можливі значення показників у майбутньому, відтак проводиться перспективний прогнозний аналіз. Лінії тренда дозволяють графічно відображати тенденції даних і прогнозувати їх зміни в подальшому. Використовуючи трендовий аналіз, можна продовжити лінію тренда в діаграмі за межі реальних даних для передбачення майбутніх значень. Лінія тренда в найбільшому ступені наближається до поданої на діаграмі залежності, якщо значення точності апроксимації даних на лінію тренда дорівнює або близьке до 1.

Під факторним аналізом розуміють методику комплексного та системного вивчення та вимірювання впливу факторів на величину результативних показників [15, с. 100].

Факторний аналіз зводиться до моделювання багатфакторної моделі, сутністю якої є утворення математичної залежності між факторами [15, с. 100].

Під час проведення факторного аналізу найчастіше використовують такі види детермінованих моделей, котрі вирізняються математичною формою зв'язку між змінними [16, с. 125–126]: адитивні, мультиплікативні, кратні, комбіновані.

Найбільш простою вважається адитивна модель. Адитивні фактори діють незалежно один від одного. У загальному виді абсолютний приріст результативного показника визначається як сума абсолютних приростів факторних

показників. Але така формалізація цілком виправдана тільки у тих випадках, коли результативний показник об'ємний, а не відносний.

Її можна застосовувати в процесі розрахунку складу та структури витрат на збут. Згідно зі змістовною формулою витрат на збут (1) і даними розрахунку бухгалтерського обліку 93 адитивна модель спрощено виглядатиме наступним чином (2):

$$B3 = ОП + СЗ + Стр + ПП + Пак + P + ПЗ + Втр + АВ + КВ + ІВЗ, \quad (1)$$

де B3 – витрати на збут (Y_{B3}); ОП – витрати на оплату праці робітників, задіяних у реалізації продукції (X_1); СЗ – витрати на соціальні заходи (X_2); Стр – витрати на страхування вантажу (X_3); ПП – витрати на послуги посередників (X_4); Пак – витрати на тару та пакування (X_5); Р – реклама (X_6); ПЗ – послуги зв'язку (X_7); Втр – витрати на транспортування (X_8); АВ – амортизаційні відрахування обладнання та приміщень, пов'язаних зі збутовою діяльністю (X_9); КВ – витрати на відрядження (X_{10}); ІВЗ – інші витрати на збут (X_{11}).

$$YB3 = X1 + X2 + X3 + X4 + X5 + X6 + X7 + X8 + X9 + X10 + X11. \quad (2)$$

На підставі адитивної моделі розглянутої раніше, для розрахунку витрат на збут проведемо аналіз впливу адитивних факторів витрат на збут. Основою для побудови даної моделі є склад і структура витрат на збут ПАТ «Одескабель» за 2018–2020 рр., подана в таблиці 2.

Отже, проаналізувавши факторні моделі витрат на збут із даними за 2018–2020 рр., можна зробити висновок, що суми витрат на

Таблиця 2

Аналіз складу та динаміки витрат на збут ПАТ «Одескабель» за 2018–2020 рр.

№ з/п	Статті витрат	Роки			Відхилення (+,-)			
		2018	2019	2020	2019 до 2018		2020 до 2019	
					у сумі	у %	у сумі	у %
1.	Витрати на оплату праці, тис. грн	19163	23384	22864	4221	22,0	-520	-2,2
2.	Витрати на соціальні заходи, тис. грн	5883	7152	7033	1269	21,6	-119	-1,7
3.	Страхування вантажу, тис. грн	32457	32957	29279	500	1,5	-3678	-11,2
4.	Витрати на послуги посередників, тис. грн	3886	3064	3901	-822	-21,2	837	27,3
5.	Тара та пакування, тис. грн	638	749	835	111	17,4	86	11,5
6.	Реклама, тис. грн	4754	7332	1514	2578	54,2	-5818	-79,4
7.	Послуги зв'язку, тис. грн	212	276	275	64	30,2	-1	-0,4
8.	Витрати на транспортування, тис. грн	12587	13714	11430	1127	9,0	-2284	-16,7
9.	Амортизація обладнання та приміщень, пов'язаних зі збутом, тис. грн	562	677	735	115	20,5	58	8,6
10.	Витрати на відрядження, тис. грн	515	342	327	-173	-33,6	-15	-4,4
11.	Інші витрати на збут, тис. грн	15213	14817	14927	-396	-2,6	110	0,7
12.	Разом	95870	104464	93120	8594	9,0	-11344	-10,9

Джерело: складено авторами за оперативною звітністю підприємства

збут за кожний рік повністю відповідають сумам, зазначеним у фінансовій звітності підприємства (таблиця 2). Тому дана факторна модель побудована правильно. Результати проведеного аналізу дозволяють з'ясувати вплив суттєвих факторів витрат на збут.

С. Ф. Саннікова та М. В. Іванова зазначають, що зменшення певних складових витрат буде відігравати позитивну роль в загальному зменшенні сукупних витрат на збут [17, с. 197]. Тому варто зазначити, що кожному підприємству важливо приділяти увагу аналізу структури витрат на збут і досліджувати ефективність їх витрачання, оптимізувати структуру збутових витрат в частині підвищення витрат на більш ефективні складові збутової діяльності.

Із метою забезпечення моніторингу та контролю за станом витрат на збут доцільно порівняти темпи зростання витрат на збут із темпами зростанням повної собівартості реалізованої продукції, а також з темпами зростання обсягу реалізованої продукції. Визначені показники мають приблизно відповідати один одному, що свідчить про рівномірність розвитку підприємства та поступове зростання ефективності його діяльності. Якщо ж витрати зростають значно швидше, за доходи, то це може свідчити про перевитрати окремих ресурсів та наявність певних проблем у діяльності підприємства.

Також важливим показником, що відображає ефективність збутової діяльності, є коефіцієнт дохідності витрат на збут, що розраховується шляхом ділення виручки від реалізації продукції на витрати на збут. Економічне значення окресленого показника полягає у відображенні суми доходу, що був отриманий з кожної гривні витрати на збут. На нашу думку, оцінити вплив збутових витрат на кінцеві результати

виробничо-збутової діяльності підприємства можна за допомогою рентабельності збутових витрат, яка розраховується як відношення прибутку від реалізації продукції до витрат на збут. Розглянемо структуру витрат на збут. Результати наведено в табл. 3.

У структурі витрат на збут найбільшу питому вагу посідають 3 статті витрат: витрати на страхування вантажу, витрати на оплату праці та інші витрати на збут (рис. 2). Загалом у сумі ці групи витрат складають 70% загальних витрат на збут. Тому дані фактори мають вирішальне значення в процесі планування витрат щодо забезпечення збутової діяльності підприємства. Отже, для оптимізації витрат на збут найбільшу увагу варто приділити саме оптимізації цих груп витрат із метою отримання найбільшого ефекту.

Таким чином, проаналізовані дані свідчать про те, що на підприємстві відбуваються негативні зміни в системі збутової діяльності, що підтверджується відповідними розрахунками. Отже, важливим напрямком діяльності планово-економічного відділу підприємства повинен стати аналіз і контроль за витрачанням ресурсів, спрямованих на реалізацію продукції та пошук резервів і шляхів для їх оптимізації.

Загальну оцінку цих зрушень можна отримати, використовуючи квадратичний коефіцієнт структурних зрушень ($K_{сз}$) за формулою:

$$K_{сз} = \sqrt{\frac{\sum(V_1 - V_2)^2}{n}}, \quad (3)$$

$$0 < K_{сз} < 1, \quad (4)$$

V_1, V_2 – частка окремих елементів структури в звітному та базисному періодах; n – кількість елементів структури.

Таблиця 3

Аналіз структури витрат на збут ПАТ «Одескабель» за 2018–2020 рр., %

№ з/п	Стаття витрат	Роки			Відхилення (+,-), в.п.	
		2018	2019	2020	2019 до 2018	2020 до 2019
1.	Витрати на оплату праці	20,0	22,4	24,6	2,4	2,2
2.	Витрати на соціальні заходи	6,1	6,8	7,6	0,7	0,8
3.	Страхування вантажу	33,9	31,5	31,4	-2,4	-0,1
4.	Витрати на послуги посередників	4,1	2,9	4,2	-1,2	1,3
5.	Тара та пакування	0,7	0,7	0,9	-	0,2
6.	Реклама	5,0	7,0	1,6	2,0	-5,4
7.	Послуги зв'язку	0,2	0,3	0,3	0,1	-
8.	Витрати на транспортування	13,1	13,1	12,3	-	-0,9
9.	Амортизація обладнання та приміщень, пов'язаних зі збутом	0,6	0,6	0,8	-	0,2
10.	Витрати на відрядження	0,5	0,3	0,4	-0,2	0,1
11.	Інші витрати на збут	15,9	14,2	16,0	-1,7	1,8
12.	Разом	100,0	100,0	100,0	0,0	0,0

Джерело: складено авторами за оперативною звітністю підприємства

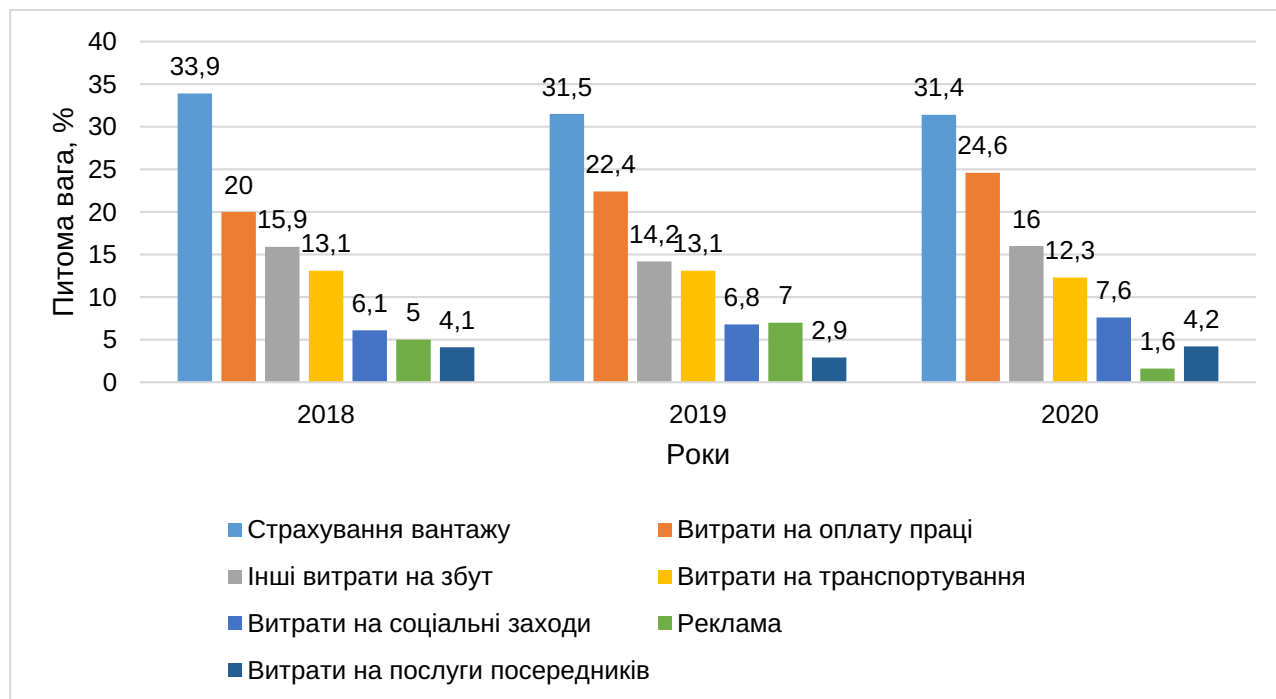


Рис. 1. Динаміка структури витрат на збут ПАТ «Одескабель» за 2018–2020 рр., %
Джерело: побудовано авторами за оперативною звітністю підприємства

Таблиця 4
Аналіз ефективності збутової діяльності ПАТ «Одескабель» за 2018–2020 рр.

№ з/п	Показники	Роки			Відхилення (+,-) від 2020 року до 2018 року	
		2018	2019	2020	у сумі	у %
1.	Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції, тис. грн	1763188	1764106	1749158	-14030	-0,8
2.	Витрати на збут, тис. грн	95870	104464	93120	-2750,0	-2,9
3.	Повна собівартість реалізованої продукції, тис. грн	1705468	1710382	1667047	-38421	-2,3
4.	Прибуток від реалізації продукції, тис. грн	57720	53724	82111	24391	42,3
5.	Питома вага витрат на збут у повній собівартості реалізованої продукції, % (р. 2 / р. 3)	5,6	6,1	5,6	0,0	0,0
6.	Ефективність збутової діяльності, грн/грн (р. 1 / р. 2)	18,4	16,9	18,8	0,4	2,1
7.	Рентабельність витрат на збут, % (р. 4 / р. 2)	60,2	51,4	88,2	28,0	46,5

Джерело: складено авторами за фінансовою звітністю підприємства

Підставивши значення у формулу, отримаємо результат. Для досліджуваного товариства квадратичний коефіцієнт склав 1,92%. Тобто, в середньому частка кожного елементу витрат на збут товариства за 2018–2020 роки змінилася на 1,92% у бік збільшення або зменшення. Отримане значення квадратичного коефіцієнта свідчить про несуттєві зрушення. Чим ближче значення коефіцієнта до 1, тим більш суттєві зміни у структурі явища, що вивчається.

Результати розглянутих показників наведено у табл. 4.

Отже, проаналізовані показники ефективності збутової діяльності підприємства дозволяють зробити певні висновки. Протягом останніх трьох років суттєвих змін за показниками ефективності збутової діяльності на ПАТ «Одескабель» не спостерігалось. Варто зазначити, що позитивною рисою є значне зростання рентабельності витрат на збут у 2020 році

порівняно з 2018 роком на 28 в.п. або на 46,5% і склало 88,2 %, також зростає ефективність збутової діяльності з 18,4 грн. до 18,8 грн. Це показує зростання чистого доходу від реалізації продукції на 1 грн витрат на збут. Питома вага витрат на збут у повній собівартості реалізованої продукції протягом аналізованого періоду, а саме: у 2020 році порівняно з 2018 роком не змінилася. Але зниження повної собівартості реалізованої продукції, у тому випадку витрат на збут призвело до зростання прибутку від реалізації продукції.

Таким чином, важливим напрямком діяльності планово-економічного відділу підприємства повинен стати аналіз і контроль за витрачанням ресурсів, спрямованих на реалізацію продукції та пошук резервів і шляхів для їх оптимізації. Особливу увагу планово-економічному відділу підприємства варто звернути на зниження чистого доходу від реалізації продукції,

що є резервом зростання прибутку від реалізації продукції.

Висновки. Підсумовуючи вищенаведене, можна зазначити, що розглянуті теоретичні основи та прикладні аспекти проведення факторного аналізу витрат на збут підприємства є необхідними та важливими питаннями для проведення ефективної збутової політики. Запропонована адитивна модель дозволяє проаналізувати склад, структуру витрат на збут і простежити їхню динаміку з метою прийняття управлінських рішень щодо збільшення чи скорочення витрат. Практична цінність результатів проведеного дослідження дозволяє можливість використовувати методичні та практичні аспекти аналізу витрат на збут у діяльності підприємства.

Перспективи подальших досліджень, що пов'язані з даною проблемою, будуть полягати в розробці економіко-математичної моделі оптимізації витрат на збут підприємства.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Шевчук О. А. Облік і аудит витрат на збут продукції в підприємствах цукрової промисловості : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09. Тернопіль, 2012. 20 с.
2. Шевчук О. А. Витрати на збут: класифікація та визнання у процесах оптимізації та оновлення інформаційних-систем. URL: http://dspace.wnu.edu.ua/jspui/bitstream/316497/15761/1/%D0%9D%D0%B0%D1%83%D0%BA%D0%BE%D0%B2%D0%B0_%D1%81%D1%82%D0%B0%D1%82%D1%82%D1%8F_%D0%A7%D0%B5%D1%80%D0%BA%D0%B0%D1%81%D0%B8%202009.pdf (дата звернення: 15.04.2022).
3. Костюк Я. В., Безверхий К. В. Обліково-аналітичне забезпечення управління витратами на збут на зернопереробних підприємствах України. URL: http://elibrary22708978_68643319.pdf (дата звернення: 15.04.2022).
4. Спільник І. В., Загородна О. М. Аналіз ефективності збутової діяльності підприємства. *Економічний аналіз*. 2016. № 2, т. 24. С. 130–140.
5. Круш П. В., Слесь І. Р. Методологія аналізу збутової діяльності підприємства. *Економіка і суспільство*. 2018. Вип. 16. С. 478–483.
6. Яшкіна Н. Теоретичні та практичні аспекти оцінювання ефективності збутової діяльності підприємства. *Економічний дискурс. Міжнародний науковий журнал*. 2018. Вип. 2. С. 73–80.
7. Терент'єва Н. В. Управління збутовою діяльністю в системі управління підприємством. *Ефективна економіка*. 2016. № 2. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2016_2_19. (дата звернення: 15.04.2022).
8. Майковська В. І., Синенко К. С. Особливості застосування інструментів стимулювання збуту суб'єктами малого підприємництва. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2014. Вип. 9. Ч. 6. С. 87–90.
9. Харченко Ю. А. Кореляційно-регресійний аналіз обсягів збуту продукції промислового підприємства. *Економічний простір*. 2014. № 14. С. 214–223.
10. Янчева Л.М., Оспіщев В.І., Гаркуша Н.М. Факторний аналіз витрат на збут підприємств роздрібною торгівлі Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. 2009. Вип. 1(1). С. 3–12.
11. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості, затверджені наказом Міністерства промислової політики України № 373 від 09 липня 2007 року. URL: http://online.budstandart.com/ua/catalog/doc-page.html?id_doc=72838 (дата звернення: 15.04.2022).
12. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». URL: <https://zakon.help/article/polozhennya-standart-buhgalterskogo-obliku-16/> (дата звернення: 15.04.2022).
13. Горлова Л. М., Муравська В. В. Особливості обліку витрат на збут. URL: <https://www.google.com/search?q=%D0%93%D0%BE%D1%80%D0%BB%D0%BE%D0%B2%D0%B0> (дата звернення: 15.04.2022).
14. Піскунова Н. О. Удосконалення науково-методичного обґрунтування аналізу грошових потоків підприємств. *Економічний аналіз*. 2016. Том 25. № 2. С. 122–131.
15. Економічний аналіз: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів. За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. Житомир : ПП «Рута», 2013. 680 с.
16. Ванина Н. Аналіз фінансового состояния предприятия. *Энциклопедия бухгалтера и экономиста: сборник. Консульт. Харьков, 2009. № 5 (209). 143 с.*
17. Саннікова С. Ф., Іванова М. В. Аналіз збутової діяльності підприємства на основі оцінки ефективності витрат на збут. *Економічний простір*. 2017. № 117. С. 192–203.

REFERENCES:

1. Shevchuk O. A. (2012) *Oblik i audyt vytrat na zbut produktsii v pidpriemstvakh tsukrovoi promyslovosti* [Accounting and audit of sales costs in the sugar industry]. Avtoref. dys. na zdobuttia nauk. stupenia kand. ekon. nauk: spets. 08.00.09. Ternopil, 20 p.
2. Shevchuk O. A. (2009) *Vytraty na zbut: klasyfikatsiia ta vyznannia u protsesakh optymizatsii ta onovlennia informatsiinykh-system* [Sales costs: classification and recognition in the processes of optimization and updating of information systems]. Available at: http://dspace.wunu.edu.ua/jspui/bitstream/316497/15761/1/%D0%9D%D0%B0%D1%83%D0%BA%D0%BE%D0%B2%D0%B0_%D1%81%D1%82%D0%B0%D1%82%D1%82%D1%8F_%D0%A7%D0%B5%D1%80%D0%BA%D0%B0%D1%81%D0%B8%202009.pdf (accessed 15 April 2022).
3. Kostyuk Ya. V., Bezverkhyi K. V. *Oblikovo-analitychne zabezpechennia upravlinnia vytratamy na zbut na zernopererobnykh pidpriemstvakh Ukrainy* [Accounting and analytical support of sales cost management at grain processing enterprises of Ukraine]. Available at: http://elibrary22708978_68643319.pdf (accessed 15 April 2022).
4. Spilnyk I. V., Zahorodna O. M. (2016) *Analiz efektyvnosti zbutovoi diialnosti pidpriemstva*. [Analysis of the efficiency of sales activities of the enterprise]. *Ekonomichnyi analiz* [Economic discourse], vol. 2, no. 24, pp. 130–140.
5. Krush P. V., Sles I. R. (2018) *Metodolohiia analizu zbutovoi diialnosti pidpriemstva* [Methodology of analysis of sales activities of the enterprise]. *Ekonomika i suspilstvo* [Economy and society], no. 16, pp. 478–483.
6. Yashkina N. (2018) *Teoretychni ta praktychni aspekty otsiniuvannia efektyvnosti zbutovoi diialnosti pidpriemstva* [Theoretical and practical aspects of evaluating the effectiveness of sales activities of the enterprise]. *Ekonomichnyi diskurs. Mizhnarodnyi naukovyi zhurnal* [Economic discourse. International scientific journal], no. 2, pp. 73–80.
7. Terentieva N. V. (2016) *Upravlinnia zbutovoiu diialnistiu v systemi upravlinnia pidpriemstvom* [Sales management in the enterprise management system]. *Efektyvna ekonomika* [Efficient economy], vol. 2. Available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2016_2_19 (accessed 15 April 2022).
8. Maikovska V. I., Synenko K. S. (2014) *Osoblyvosti zastosuvannia instrumentiv stymuliuвання zbutu subiektamy maloho pidpriemnytstva* [Features of the application of sales promotion tools by small businesses]. *Naukovyi visnyk Khersonskoho derzhavnoho universytetu* [Scientific Bulletin of Kherson State University], no. 9, vol. 6, pp. 87–90.
9. Kharchenko Yu. A. (2014) *Koreliatsiino-rehresiyni analiz obsiahiv zbutu produktsii promyslovoho pidpriemstva* [Correlation-regression analysis of sales of industrial enterprises]. *Ekonomichnyi prostir* [Economic space], no. 14, pp. 214–223.
10. Yancheva L. M., Oshpishchev V. I., Harkusha N. M. (2009) *Fakturnyi analiz vytrat na zbut pidpriemstv rozdribnoi torhivli* [Factor analysis of costs for sales of retail trade]. *Ekonomichna stratehiia i perspektyvy rozvytku sfery torhivli ta posluh* [Economic strategy and prospects for the development of trade and services], vol. 1(1), pp. 3–12.
11. *Metodychni rekomendatsii z formuvannia sobivartosti produktsii (robit, posluh) v promyslovosti, zatverdzeni nakazom Ministerstva promyslovoi polityky Ukrainy vol. 373 vid 09 lypnia 2007 roku* [Methodical recommendations on the formation of the cost of products (works, services) in industry, approved by order of the Ministry of Industrial Policy of Ukraine]. Available at: http://online.budstandart.com/ua/catalog/doc-page.html?id_doc=72838 (accessed 15 April 2022).
12. *Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 16 «Vytraty»* [National Accounting Regulation (Standard) 16 "Expenses"]. Available at: <https://zakon.help/article/polozhennya-standart-buhgalterskogo-obliku-16/> (accessed 15 April 2022).
13. Horlova L. M., Muravska V. V. (2008) *Osoblyvosti obliku vytrat na zbut* [Features of accounting for sales costs]. Available at: <https://www.google.com/search?q=%D0%93%D0%BE%D1%80%D0%BB%D0%BE%D0%B2%D0%B0> (accessed 15 April 2022).
14. Piskunova N. O. (2016) *Udoskonalennia naukovo-metodychnoho obgruntuvannia analizu hroshovykh potokiv pidpriemstv* [Improving the scientific and methodological justification of the analysis of cash flows of enterprises]. *Ekonomichnyi analiz* [Economic analysis]. Tom 25, vol. 2, pp. 122–131.
15. *Ekonomichnyi analiz (2013)* [Economic analysis]. *Navchalnyi posibnyk dlia studentiv vyshchychkh navchalnykh zakladiv. Za red. prof. F. F. Butyntsia* [A textbook for students of higher educational institutions]. Zhytomyr: PP «Ruta», 680 p.
16. Vanyna N. (2009) *Analiz fynansovoho sostoiannia predpriiatia* [Analysis of the financial condition of the enterprise]. *Entsyklopedyia bukhhaltera y ekonomysta, sbornyk. konsult.* [Encyclopedia of Accountants and Economists]. Kharkov, vol. 5 (209), 143 p.
17. Sannikova S. F., Ivanova M. V. (2017) *Analiz zbutovoi diialnosti pidpriemstva na osnovi otsinky efektyvnosti vytrat na zbut* [Analysis of sales activities of the enterprise based on the assessment of the effectiveness of sales costs]. *Ekonomichnyi prostir* [Economic space], vol. 117, pp. 192–203.