

DOI: [10.32702/2307-2105-2019.9.9](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2019.9.9)

УДК 657.471

*М. І. Іщенко,  
д. е. н., професор кафедри обліку, оподаткування, публічного управління та адміністрування  
Криворізького національного університету  
ORCID: 0000-0003-0726-4175*

## **УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА ЗБУТ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ З УРАХУВАННЯМ ОРГАНІЗАЦІЇ ЦЕНТРІВ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ**

*М. I. Ishchenko  
Doctor of Economics, Professor, Department of Accounting, Taxation,  
public management and administration  
Kryvyi Rih National University*

### **MANAGEMENT OF SALES OF INDUSTRIAL ENTERPRISES WITH ACCOUNT OF THE ORGANIZATION OF RESPONSIBILITY CENTERS**

*У статті висвітлено питання управління витратами на збут у контексті центрів відповідальності за ними. На основі проведеного критичного огляду показано, що серед науковців відсутній єдиний погляд на сутність центрів відповідальності. Уточнено, що застосування тієї чи іншої дефініції залежить від ступеня однорідності самих витрат та кількості підрозділів підприємства, в яких вони виникають. Уточнено визначення витрат на збут, якими запропоновано називати виражений у грошовій формі обсяг спожитих матеріальних, фінансових і трудових ресурсів, необхідних для здійснення підприємством діяльності щодо збуту та реалізації готової продукції й допоміжних їм господарських процесів. Розглянуто окремі класифікації витрат на збут. Визначені групи об'єктів відповідно до яких формуються витрати на збут. Запропоновано власну диференціацію витрат на збут, яка передбачає їх поділ на безпосередні й опосередковані, внутрішні та зовнішні, прямі та розподілені. Наведено методика визначення суми розподілених витрат на збут. На прикладі промислового підприємства ПАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» проаналізовано величину витрат на збут та її зв'язок із динамікою обсягів реалізації продукції. Зроблено висновок про необхідність посилення контролю за формуванням витрат на збут та прийняття відповідних управлінських рішень.*

*The article highlights the issues of managing sales costs in the context of responsibility centers for them. Based on a critical review, it is shown that among scientists there is no single view of the essence of responsibility centers. It was clarified that the use of a specific definition depends on the degree of uniformity of costs and the number of business units in which they arise. The definition of distribution costs is clarified, which is proposed to name the amount of consumed monetary, financial and labor resources, expressed in monetary terms, necessary for the enterprise to carry out marketing and sales of finished products and their supporting business processes. , Separate classifications of distribution costs are considered. Groups of objects are determined in accordance*

*with which the costs of sale are formed. Such objects include employees of the sales department and employees of other departments whose activities are auxiliary to the marketing and sale of finished products; third parties, which include all organizations with which the company cooperates in the marketing and sales process - insurance companies, advertising agencies and others; Fixed assets and other inventory items used by employees directly or indirectly participate in the marketing and sale of finished products. It offers its own differentiation of marketing costs, which provides for their division into direct and indirect, internal and external, direct and distributed. Methodology for determining the amount of distributed distribution costs. Using the example of an industrial enterprise of PJSC ArcelorMittal Kryvyi Rih, the cost of sales and its relationship with the dynamics of sales volumes are analyzed. The conclusion is drawn about the need to strengthen control and make appropriate management decisions. It is proved that the organization of responsibility centers for sales costs, including not only the sales department (marketing, advertising), but also other structural divisions of the enterprise, will strengthen control over the formation and size of sales costs, will increase flexibility in taking into account external factors and will contribute to increased responsibility of both the manager and individual employees in the responsibility centers.*

**Ключові слова:** витрати; збут; основні засоби; працівники; структурні підрозділи; центри відповідальності за витратами.

**Key words:** expenses; sales; fixed assets; employees; structural divisions; cost centers.

**Постановка проблеми.** У сучасних умовах управління витратами являє собою важливий напрямок загального управління підприємством, кінцевою метою якого є задоволення інтересів його власників. Серед витрат, що несе підприємство у процесі своєї діяльності, найменш дослідженими, на наш погляд, є витрати на збут. Недостатність дослідження ми бачимо, насамперед, у площині економічного науково-практичного світогляду, оскільки на рівні нормативно-правового регулювання питання обліку витрат на збут у цілому розкриті. Однак, якщо мова йде про управління ними, то, переважно, це питання зводиться до розмежування витрат на збут від витрат на маркетинг чи витрат на рекламу. Разом із цим, не достатньо уваги приділено центрам відповідальності за витратами на збут, організація яких сприятиме підвищенню інформаційної забезпеченості підприємства та покращенню взаємозв'язків між окремими структурними підрозділами. Відтак управління витратами на збут потребує додаткового дослідження.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питанням управління витратами присвячено не мало праць як зарубіжних, так і вітчизняних науковців. Слід відмітити роботи Р. Вандера [1], Н. Олеха [2], Л. Медвідь [3], Н. Чумаченка [4], Р. Ентоні, Дж. Риса [5], П. Іванченка [6] які приділили увагу дослідженням сутності центрів відповідальності за витратами. Щодо конкретизації терміну «витрати на збут», то слід відмітити працю В. Дерій [7], в інших роботах увага науковців зосереджена на класифікації витрат та інших аспектах, зокрема обліку та аналізу. Серед таких робіт доцільно відмітити праці А. Шиманської [11] і Н. Гавришко [12]. Визначаючи значущість внеску у теорію й практику управління витратами інших науковців наголосимо, що питання управління саме витратами на збут у контексті формування центрів відповідальності не знайшло остаточного вирішення, а тому потребує додаткового дослідження.

**Формулювання цілей статті.** Мета статті полягає в обґрунтуванні управління витратами на збут промислових підприємств з урахуванням організації центрів відповідальності.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Поняття «витрати на збут», здебільшого, пов'язують із роботою відділу збуту або із відділом маркетингу, або ж із відділом реклами – усе залежить від специфіки діяльності та побудови організаційної структури підприємства. Таке уявлення відповідає визначенню поняття «центр витрат», яке надав науковець Р. Вандер, охарактеризувавши його як відділ чи виробничу одиницю, в якій відбувається споживання ресурсів і де можна визначити відповідні витрати [1]. Крім цього, схоже визначення надали вітчизняні науковці в роботах [2; 3] (представивши центри витрат як структурні підрозділи підприємства, в яких здійснюється формування, планування, облік і контроль витрат виробництва з метою управління споживанням ресурсів), а також у роботі [4] (ототожнивши їх зі структурною одиницею (цехом, дільницею) або зі структурним підрозділом підприємства).

Усі вищенаведені визначення центрів відповідальності (у т.ч. центрів відповідальності за витратами), на нашу думку, більше придатні до пояснення формування тих видів витрат, які акумулюються в конкретному підрозділі підприємства.

Інший погляд висвітлено зарубіжними вченими, які центри витрат розглядають як «об'єкти віднесення витрат, де акумулюються витрати, пов'язані з однією або декількома взаємопов'язаними функціями або видами діяльності» [5]. Даний підхід, на наш погляд, більш придатний саме для тих видів витрат, які є

багатономенклатурними та формуються в різних структурних підрозділах підприємства.

Слід відмітити, що у фаховій літературі розрізняють поняття «центр відповідальності за витратами» та «місце виникнення витрат». Зокрема, в роботі [6, с.140] до першого поняття віднесено центр, керівник якого несе персональну відповідальність за величину витрат, а до другого – робоче місце робітника, технічний відділ, бухгалтерія тощо, що на великих промислових підприємства тотожне центрам відповідальності.

Для з'ясування центрів та місця виникнення витрат на збут розглянемо їх сутність та склад. Наприклад, у фаховій літературі пропонують витратами на збут вважати нормативні та понаднормативні продуктивні витрати, пов'язані з повним циклом забезпечення усіх процедур і вимог до збуту продукції [7, с.22].

У нормативно-правових актах України містяться такі визначення:

– витрати на збут – це витрати, пов'язані з реалізацією продукції (товарів): витрати на утримання підрозділів, що займаються збутом продукції (товарів), рекламу, доставку продукції споживачам тощо [8];

– витрати на збут – це оплата послуг, пов'язаних із збутом (реалізацією) вугільної продукції, витрати на транспортування продукції до станції відправлення Укрзалізниці на внутрішньому ринку і до кордону України при постачанні на експорт, інші витрати [9].

Інші нормативно-правові акти, наприклад, Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», не надають конкретного визначення витрат на збут, а натомість містять перелік витрат, які включаються до їх складу (табл. 1).

**Таблиця 1.**  
**Склад і характеристика витрат на збут [10]**

Вид витрат	Коротка характеристика
1	2
1. Витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції	Пакувальні матеріали забезпечують захист готової продукції (товарів, робіт, послуг) від пошкоджень і втрат у процесі транспортування, зберігання та продажу, а навколишнє середовище – від забруднень. Крім того, пакувальні матеріали інколи виконують роль реклами.
2. Витрати на ремонт тари	Тара є частиною пакувальних матеріалів; в ній розміщується готова продукція (товари, роботи, послуги), при цьому окремі її види можуть потребувати ремонту.
3. Оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговельним агентам і працівникам підрозділів, що забезпечують збут	Основними функціями працівників підрозділів, що забезпечують збут на промислових підприємствах є не тільки безпосередній продаж, але й пошук потенційних покупців, укладання контрактів на продаж продукції (товарів, робіт, послуг), оформлення документів на відвантаження тощо. Слід урахувати, що до витрат на збут також включається сума винагороди посередникам.
4. Витрати на рекламу і дослідження ринку (маркетинг)	На великих промислових підприємствах (особливо зайнятих виробництвом товарів, послуг широкого вжитку) реклама може бути покладена в обов'язки окремого менеджера або ж здійснюватися цілим спеціально створеним для цього підрозділом. Це саме зауваження стосується маркетингу й дослідженню ринку.
5. Витрати на передпродажну підготовку товарів	На великих промислових підприємствах такі елементи передпродажної підготовки, як перевірка наявності комплектуючих і пломб, працездатності, усунення неполадок, настроювання та регулювання техніки можуть здійснюватися відділом технічного контролю.
6. Витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом	Витрати на службові відрядження працівників, які забезпечують збут продукції, товарів, робіт або послуг є частиною їх оплати праці.
7. Витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом	Ці витрати включають витрати на операційну оренду основних засобів, відповідні амортизаційні відрахування, витрати на страхування, ремонти, технічне обслуговування, опалення, освітлення, водовідведення, охорону об'єктів, пов'язаних зі збутом продукції (товарів, робіт, послуг).
8. Витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиторські та інші послуги, пов'язані з умовами договорів і поставок	Ці витрати пов'язані із транспортуванням готової продукції (товарів, робіт, послуг) вироблених підприємством-продавцем відповідно до умов заключних договорів.

9. Витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування	Даючи гарантії якості готової продукції (товарів, робіт, послуг) підприємство-виробник (продавець) відповідає за його недоліки. Проте передбачити дату настання гарантійних зобов'язань і суму витрат за такими заходами досить складно. Тому з цією метою створюються відповідні резерви.
10. Витрати на страхування продукції, що підлягає подальшій реалізації і тимчасово зберігається на складах підприємства	Підприємства можуть укладати зі страховими компаніями договори добровільного майнового страхування готової продукції, яка знаходиться на складі. Суми страхових внесків, які перераховуються страховим компаніям, відносяться на збутові витрати. При цьому страховими випадками можуть виступати пожежі, крадіжки, стихійні лиха, протиправні дії третіх осіб тощо.
11. Витрати на транспортування готової продукції (товарів) між структурними підрозділами підприємства	Ці витрати, переважно, стосуються великих промислових підприємств і включають витрати, які вони несуть у зв'язку із роботою технологічного транспорту при переміщенні готової продукції (товарів, робіт, послуг) між різними підрозділами підприємства (зокрема, вартість паливно-мастильних матеріалів, амортизація, електроенергія тощо).
12. Інші витрати, зв'язані зі збутом	Ці витрати можуть включати: послуги сторонніх організацій, витрати на поштові послуги, витрати на інформаційні послуги в різних каталогах, буклетах тощо, участь у виставках, вартість технічного огляду і паркування автомобілів, використовуваних працівниками служб збуту, суми амортизації нематеріальних активів, пов'язаних зі збутом продукції, витрати на охорону праці і техніку безпеки, пожежну безпеку об'єктів служби збуту, витрати на послуги охорони складів готової продукції, відрахування до резерву відпускних працівників, зайнятих збутом продукції (товарів, робіт, послуг), вартість товарно-матеріальних цінностей, які використовуються для підрозділів служб збуту тощо.

Серед науковців існує думка про доцільність диференціювання витрат на збут на інші складники:

- основні витрати на збут – це витрати на управління збутом (запропоновано А. Шиманською [11]);
- додаткові витрати на збут – це витрати пов'язані з продовженням процесу виробництва у сфері збуту, які включають витрати на транспортування, зберігання продукції, її сортування, комплектування та упаковку (запропоновано А. Шиманською [11] і Н.В. Гавришко [12]);

- чисті витрати на збут – це витрати, які обумовлені процесами реалізації продукції, актами купівлі-продажу і зміною форм вартості, які включають витрати на укладання договорів, обслуговування активів купівлі-продажу, на управління збутовою діяльністю (запропоновано Н.В. Гавришко [12]). Останнє перекликається з тими видами витрат на збут, що запропонувала А. Шиманська віднести до основних.

Вважаємо, що більш доцільно диференціювати витрати на збут саме за центрами відповідальності, що надасть більшу практичну користь при управлінні ними.

З урахуванням проведеного дослідження, вважаємо, що під витратами на збут слід розуміти виражений у грошовій формі обсяг спожитих матеріальних, фінансових і трудових ресурсів, необхідних для здійснення підприємством діяльності щодо збуту та реалізації готової продукції й допоміжних їм господарських процесів.

Відтак, як стисло показано в таблиці 1, різні складники витрат на збут пов'язані із такими укрупненими об'єктами:

- Працівники підприємства безпосередньо зайняті збутом (у т. ч. маркетингом, рекламою). Сюди включаємо витрати на оплату основної, додаткової заробітної плати працівників відділу збуту (аналогічних відділів на підприємстві – маркетингу, реклами тощо), нарахування та відрахування з неї, інші виплати цим працівникам; а також витрати на оплату товарно-матеріальних цінностей, обслуговування нематеріальних активів, якими користуються працівники таких відділів.

- Працівники інших структурних підрозділів підприємства, що опосередковано задіяні у збуті продукції (маркетингу чи реклами). Наприклад, до цієї групи доцільно віднести такі витрати, що розповсюджуються на діяльність працівників із передпродажної підготовки товарів. До передпродажних можна віднести витрати на приведення маркування імпортованих товарів у відповідність із вимогами українського законодавства, фасування, передпродажне сортування і стікерування, зберігання, у тому числі на утримання холодильного або іншого спеціального обладнання тощо.

- Треті особи. До таких витрат відносимо витрати на оплату послуг посередників і комісіонерів, страхових, поштових, інших сторонніх організацій, а також рекламних та інших консультаційних агенцій з питань маркетингу (за умови, що на підприємстві відсутній відповідний підрозділ).

- Основні засоби. До цієї групи витрат пропонуємо віднести витрати, пов'язані із утриманням та обслуговуванням основних засобів, у тому числі транспорту, які беруть участь у збуті продукції (товарів, робіт, послуг).

Отже, частина витрат формується не тільки безпосередньо у відділі збуту, але й в інших структурних підрозділах підприємства, а також під час співпраці з третіми особами (фірмами - посередниками, страховими компаніями, поштовими організаціями тощо). З урахуванням цього пропонуємо розчленування усіх витрат на

збут на безпосередні й опосередковані, а також на внутрішні та зовнішні (з об'єктом – треті особи).

Крім цього, вважаємо доцільним застосування розподілу витрат на збут за такою класифікаційною ознакою, як прямі та розподілені. Зокрема, прямі витрати – це витрати, пов'язані із професійною діяльністю працівників відділу збуту (маркетингу, реклами): оплату їх праці, відряджень, вартість товарно-матеріальних цінностей, основних засобів, нематеріальних активів і т.і., якими вони користуються для виконання своїх службових обов'язків. Розподіленими вважаємо усі інші витрати, які пов'язані із процесом збуту продукції (товарів, робіт, послуг), але які формуються в інших структурних підрозділах підприємства, такі як оплата праці робітників, зайнятих обслуговуванням основних засобів, задіяних у збуті або робітників, зайнятих пакуванням, маркуванням тощо. Такі розподілені витрати на збут доцільно визначати як частку від загального фонду оплати праці працівників підприємства. При цьому дана частка визначається за формулою:

$$\text{ЧВЗ} = \frac{\text{ВЗ}}{\text{ЗФОП}}, \quad (1)$$

де ЧВЗ – частка витрат на збут від загального фонду оплати праці працівників, грн.;

ВЗ – сума витрат на збут у цілому по підприємству за період оцінки, грн.;

ЗФОП – загальний фонд оплати праці працівників підприємства, грн.

З урахуванням формули 1, величина розподілених витрат на збут підприємства (РВЗ) знаходиться із виразу:

$$\text{РВЗ} = \text{ЧВЗ} \times \text{ФОПз}, \quad (2)$$

ФОПз – фонд оплати праці працівників, безпосередньо задіяних у процесі збуту, грн.

Таким чином, вважаємо, що стосовно центрів відповідальності за витратами на збут, то на великих промислових підприємствах (а також це може стосуватися й середніх підприємств), то їх слід розглядати не тільки з точки зору відділу збуту (маркетингу, реклами тощо), але й інших структурних підрозділів, зокрема: транспортний відділ, відділу технічного контролю та/або відділу якості тощо.

При управлінні витратами на збут слід урахувувати також їх частку у загальній сумі витрат, а також порівняння їх динаміки із темпами зміни обсягів реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) у натуральному вираженні.

Розглянемо на прикладі цифрових даних такого великого промислового підприємства як ПАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» (м. Кривий Ріг) (табл. 1).

**Таблиця 2.**  
**Окремі економічні показники діяльності ПАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг за 2015-2017 рр.**

Показники	2015 р.	2016 р.	Абсолютне відхилення (2016/2015)	Темп приросту (+), зниження (-) у 2016 р. в порівнянні з 2015р. (%)	2017 р.	Абсолютне відхилення (2017/2016)	Темп приросту (+), зниження (-) у 2017 р. в порівнянні з 2016 р. (%)
1	2	3	4	5	6	7	8
1. Видобуток руди, млн.тонн	24,682	24,543	-0,14	0,56	24,323	-0,22	-0,89
2. Чистий дохід від реалізації продукції тис. грн.	46261289	52961756	6700467	14,5	66185876	13224120	24,9
3. Фонд оплати праці, тис. грн.	2594003	2567863	-26140	-1	3124777	556914	21,7
4. Чистий прибуток (+) або збиток (-) звітного періоду, тис. грн.	1384750	2704116	1319366	95,27	5061847	2357731	87,19

Динаміка величини собівартості реалізованої продукції протягом періоду, який аналізується була зростаючою: у 2016 р. в порівнянні з 2015 р. вона збільшилась 6,16%, у 2017 р. – на 18,02%. Цьому сприяло в 2016 р. зростання обсягів виробництва та реалізації прокату та чавуну у натуральному вираженні, що, своєю

чергою, потребувало додаткових витрат (збільшувалася їх змінна частина, що залежить від обсягів виробництва). Крім цього, на фоні інфляційних процесів протягом 2016-2017 рр. поступово зростали ціни на сировину, матеріали, енергоресурси та інші складові собівартості. Не дивлячись на це, показник витрат на 1 грн продукції у 2016 р. в порівнянні з 2015 р. зменшився на 0,07 (7,21)%, а в у 2017 р. – на 0,05 (5,55%), що характеризує перевищення темпів росту чистого прибутку над темпами зростання собівартості (24,9% проти 18,02% у 2017 р.). Зазначене є позитивним чинником.

Протягом 2015-2017 рр. фінансовим результатом діяльності ПАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» був чистий прибуток, який систематично підвищувався: у 2016 р. в порівнянні з 2015 р. на 1319366 тис.грн (95,27%), у 2017 р. – на 2357731 тис.грн (87,19%).

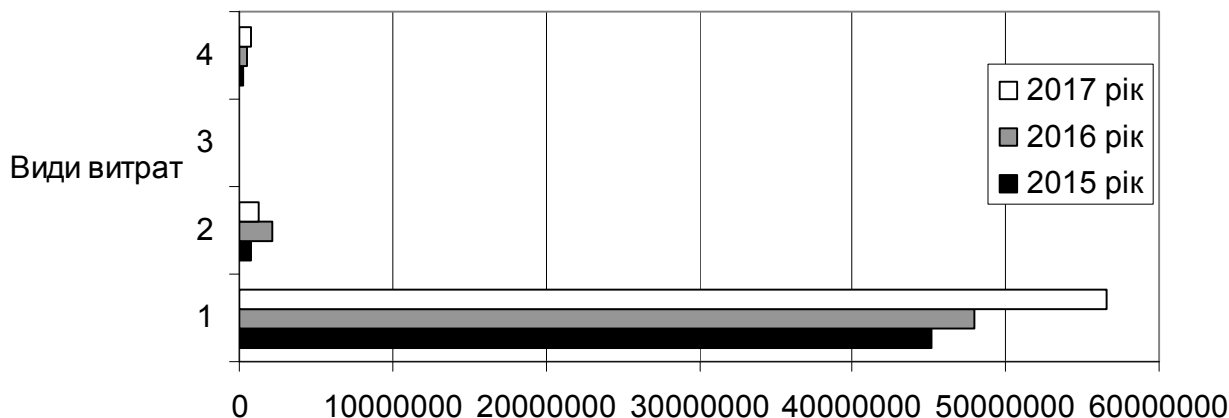
Оцінимо величину витрат на збут у загальній сумі операційних витрат ПАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» за 2015-2017 рр. (табл. 3).

**Таблиця 3.**  
**Операційні витрати ПАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» за 2015-2017 рр.**

Назва статті	2015 р.	2016 р.	2017 р.	Абс. відх., грн. 2016/2015	Відносне, %, 2016/ 2015	Абс. відх., грн. 2017/2016	Відносне, %, 2017/ 2016
1. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	45141096	47924608	56562119	2783512	106,16	8637511	118,02
2. Адміністративні витрати	815298	2206958	1311408	1391660	270,69	-895550	59,42
3. Витрати на збут	7636	29734	59999	22098	389,39	30265	201,78
4. Інші операційні витрати	219260	473575	741733	254315	215,98	268158	156,62
Разом	46183290	50634875	58675259	4451585	109,63	8040384	115,87

Загальна сума операційних витрат мала тенденцію до зростання: у 2016 р. порівняно з 2015 р. – на 4451585 тис грн. (109,63%), у 2017 р. порівняно з 2016 р. – на 8040384 тис. грн. (115,87%). В абсолютному вираженні найбільше зросла сума собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг): у 2016 р. – на 2783512 тис. грн. (106,16%), у 2017 р. – на 8637511 тис. грн. (118,02%). Однак найбільший темп зростання був як у 2016 р., так і в 2017 р. у величини витрат на збут: 389,39% та 201,78% відповідно. В абсолютному вираженні їх сума в 2016 р. порівняно з 2015 р. зросла на 22098 тис. грн., а в 2017 р. порівняно з 2016 р. – на 30265 тис. грн. У 2017 р. зменшилася тільки одна стаття операційних витрат – це адміністративні витрати (сума зменшення склала 895550 тис. грн. (59,42%).

Для наочного відображення динаміки операційних витрат та величини витрат на збут зобразимо рис. 1.



**Рис. 1.** Динаміка величини операційних витрат на ПАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг», 2015-2017 рр.

Позначення до рис. 1:

- 1 – Собівартість реалізованої продукції, товарів, робіт, послуг,
- 2 – Адміністративні витрати;
- 3 – Витрати на збут;
- 4 – Інші операційні витрати.

Далі проаналізуємо структуру операційних витрат (табл. 4).

**Таблиця 4.**  
**Структура операційних витрат ПАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг», 2015-2017 рр.**

Назва статті	2015 р.	2016 р.	2017 р.	Абс. відх., 2016/2015	Абс. відх., 2017/2016
1. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	97,74	94,64	96,39	-3,1	1,75
2. Адміністративні витрати	1,77	4,36	2,24	2,59	-2,12
3. Витрати на збут	0,017	0,06	0,10	0,043	0,04
4. Інші операційні витрати	0,47	0,94	1,27	0,47	0,33
Разом	100	100	100	-	-

У структурі витрат ПАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» протягом 2015-2017 рр. найбільшу питому вагу займала собівартість реалізованої продукції: 97,74%, 94,64% і 96,39% відповідно. При цьому в 2016 р. її частка зменшилася на 3,1, а в 2017 р. зросла на 1,75.

Найменшу питому вагу у структурі операційних витрат займали витрати на збут: у 2015 р. – 0,017%, у 2016 р. – 0,06%, у 2017 р. – 0,1%. При цьому динаміка їх частки була зростаючою.

Розглянемо обсяги виробництва та реалізації продукції ПАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» за 2015-2017 рр. (табл. 5).

**Таблиця 4.**  
**Обсяги виробництва реалізації продукції ПАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» за 2015-2017 рр.**

Основний вид продукції	Обсяг виробництва			Обсяг реалізованої продукції		
	у натуральній формі (фізична од. вим.)	у грошовій формі (тис. грн)	у відсотках до всієї виробленої продукції	у натуральній формі (фізична од. вим.)	у грошовій формі (тис. грн)	у відсотках до всієї реалізованої
2015 рік						
Прокат	5279,9 тис. тон	41695669,5	90,6	5394,2 тис.тон	42952131,0	92,9
2016 рік						
Прокат	5624,9 тис.тон	47962607,3	91,2	5644,1 тис.тон	48317732,9	91,3
Чавун	453,1 тис.тон	27834,44	5,3	453,1	27834,44	5,3
Разом	6078,0 тис.тон	47990441,74	96,5	6097,2 тис.тон	48345567,34	96,6
Відхилення від 2015 р.	798,1 тис. тон	6294772,24	5,9	703,0 тис.тон	5393436,34	3,7
2017 рік						
Прокат товарний	5134,9 тис.тон	60837001,5	91,0	5050,7 тис.тон	59839129,2	90,4
Відхилення від 2016 р.	-943,1	12846559,76	-5,5	-1046,5 тис.тон	11493561,86	-6,2

У 2017 р. вперше за період 2015-2016 рр. відбулося падіння не тільки обсягів виробництва основних видів продукції, але й обсягів реалізації (на 1046,5 тис. тон по товарному прокату).

Порівняння динаміки величини витрат та обсягів реалізації показує, що при зниженні останніх у 2017 р. має місце систематичне зростання витрат на збут. При чому темпи зростання величини витрат на збут є суттєвими. Зазначене вимагає посилення контрольної функції за формуванням витрат на збут в окремих підрозділах ПАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг».

Частка витрат на збут у загальній величині фонду оплати праці ПАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» (за формулою 1) у 2017 р. складала 0,019, а величина розподілених витрат на збут за формулою 2 становила 28813,09 тис. грн. Дана величина, своєю чергою, становить близько 48% у загальній сумі витрат на збут по підприємству у цьому році. Очевидно, що така ситуація вимагає відповідних управлінських заходів з оптимізації величини витрат на збут з урахуванням наявної динаміки до зниження обсягів реалізації продукції підприємства. Підприємству доцільно вдосконалювати систему управління витратами як в цілому, так і в розрізі їх видів [13].

**Висновки.** Таким чином, організація центрів відповідальності за витратами на збут, що включатимуть не тільки відділ збуту (маркетингу, реклами), але й інші структурні підрозділи підприємства дозволить посилити контроль за формуванням та величиною витрат на збут (однозначна мінімізація яких є не доцільною, потребує врахування зв'язку з динамікою обсягів реалізації готової продукції), надасть можливість більшої гнучкості при врахуванні зовнішніх чинників, сприятиме росту відповідальності як керівника, так і окремих працівників за центрами відповідальності.

#### Список літератури.

1. Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж. Бухгалтерський учет: управленческий аспект: учебн. / под ред. Я. В. Соколова. Москва : Финансы и статистика, 2003. 416 с.
2. Олех Н. Л. Система управління витратами виробництва за центрами відповідальності. *Актуальні проблеми економіки*. 2011. № 4 (118) С. 143-150.
3. Медвідь Л. Г. Управлінський облік витрат на надання освітніх послуг: теорія та практика. *Глобальні та національні проблеми економіки*. МНУ ім. В.О. Сухомлинського. 2014. Випуск 2. С.134-137.
4. Чумаченко Н. Г. Развитие управленческого учета в Украине. *Світ бухгалтерського обліку*. 1999. № 10. С. 2-9.
5. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры: пер. с англ. / под ред. и с предисл. А. М. Петрачкова. Москва: Финансы и статистика, 1993. 560 с.
6. Іванечко П. М. Облік витрат за “місцями виникнення” та за “центрами відповідальності” як основа побудови управлінського обліку витрат. *Галицький економічний вісник*. 2009. № 2. С. 139-143.
7. Дерій В.І. Витрати на збут у системі обліку й аналізу невиробничих витрат. *Облік і фінанси*. 2013. № 4 (62). С. 20–23.
8. Рекомендації Центральної спілки споживчих товариств України (Укоопспілка) «Методичні рекомендації з аналізу і оцінки фінансового стану підприємств» від 28.07.2006 року. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0719732-11/ed20111117/find?text=%C2%E8%F2%F0%E0%F2%E8+%ED%E0+%E7%E1%F3%F2>
9. Наказ Міністерства економіки України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо прогнозування техніко-економічних показників діяльності вугледобувних підприємств» від 17.11.2011 року № 719. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0719732-11/ed20111117/find?text=%C2%E8%F2%F0%E0%F2%E8+%ED%E0+%E7%E1%F3%F2>
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : затв. наказом Міністерства Фінансів України від 31.12.1999 року № 318. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
11. Шиманська А. Класифікація витрат на збут промислового підприємства. *Маркетинг в Україні*. 2014. № 5. С. 24–28.
12. Гавришко Н.В. Облік і аналіз маркетингової та збутової діяльності: управлінський аспект (на прикладі підприємств хіміко-фармацевтичної промисловості України): автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.06.04. Терноп. акад. нар. госп-ва. Тернопіль, 2001. 19 с.
13. Міщук Є. В., Брітан Н. В., Колесник О. В. Менеджмент витрат операційної діяльності на підприємствах гірничо-металургійного комплексу. *Інвестиції: практика та досвід*. 2015. № 9. С. 47-50.

#### References.

1. Horngren, Ch. T. and Foster, Dzh. (2003), *Buhgalterskij uchet: upravlencheskij aspekt* [Accounting: management aspect], *Finansy i statistika*, Moscow, Russia.
2. Olekh, N. L. (2011), “Production cost management system by responsibility centers”, *Aktual'ni problemy ekonomiky*, vol. 4 (118), pp. 143-150.
3. Medvid', L. H. (2014), “Management accounting for educational services costs: theory and practice”, *Hlobal'ni ta natsional'ni problemy ekonomiky*, MNU im. V.O. Sukhomlyns'koho, vol. 2, pp.134-137.
4. Chumachenko, N. G. (1999), “Development of management accounting in Ukraine”, *Svit buhgalters'kogo obliku*, vol. 10, pp. 2-9.
5. Jentoni, R. and Ris, Dzh. (1993), *Uchet: situacii i primery* [Accounting: situations and examples], *Finansy i statistika*, Moscow, Russia.
6. Ivanechko, P. M. (2009), “Cost accounting for “Occurrence Centers” and “Responsibility Centers” as a basis for building cost management”, *Halyts'kyj ekonomichnyj visnyk*, vol.2, pp. 139-143.
7. Derij, V.I. (2013), “Sales costs in the system of accounting and analysis of non-production costs”, *Oblik i finansy*, vol.4 (62), pp. 20–23.

8. Ukrainian Central Union of Consumer Societies (2006), "Guidelines for the analysis and evaluation of the financial condition of enterprises", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0719732-11/ed20111117/find?text=%C2%E8%F2%F0%E0%F2%E8+%ED%E0+%E7%E1%F3%F2> (Accessed 07 August 2019).
9. Ministry of Energy and Coal Mining of Ukraine (2011), "About approval of Methodical recommendations on forecasting of technical and economic indicators of activity of coal-mining enterprises", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0719732-11/ed20111117/find?text=%C2%E8%F2%F0%E0%F2%E8+%ED%E0+%E7%E1%F3%F2> (Accessed 07 August 2019).
10. Ministry of Finance of Ukraine (1999), "Accounting Regulation (Standard) 16 "Expenses", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (Accessed 07 August 2019).
11. Shymans'ka, A. (2014), "Classification of sales costs of an industrial enterprise", *Marketynh v Ukraini*, vol. 5, pp. 24–28.
12. Havryshko, N.V. (2001), "Accounting and analysis of marketing and marketing activities: management aspect (on the example of enterprises of chemical-pharmaceutical industry of Ukraine)", Ph.D. Thesis, Economy, Ternop. akad. nar. hosp-va. Ternopil', Ukraine.
13. Mishchuk, Ie. V. Britan, N. V. and Kolesnyk, O. V. (2015), "Management of operating expenses at the enterprises of the mining and metallurgical complex", *Investytsii: praktyka ta dosvid*, vol. 9, pp. 47-50.

*Стаття надійшла до редакції 20.09.2019 р.*