**АНАЛІЗ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ І СОБІВАРТОСТІ РЕАЛІЗОВАНОЇ ПРОДУКЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА**

# Завдання та інформаційне забезпечення аналізу витрат і собівартості продукції

В процесі господарювання на підприємстві виникають витрати щодо вартості використаних виробничих запасів (сировини, матеріалів, робіт, послуг), оплати праці працівників, здійснених соціальних заходів, зносу необоротних матеріальних і нематеріальних активів. Сукупні витрати на виробництво продукції складають витрати господарської діяльності суб'єктів підприємництва. В такому, найбільш абстрактному, розумінні витрати виробництва однаково притаманні всім суспільно-економічним формаціям.

Національні економічні стандарти визначають ***витрати підприємства*** як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення власного капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

Витрати на виробництво займають найбільшу питому вагу у загальному обсязі витрат підприємства. Розрізняють витрати на одиницю продукції та загальні витрати на весь обсяг виготовленої продукції (наданих послуг).

При плануванні, обліку та аналізі витрати класифікують за різними ознаками. Основними з них є ступінь однорідності, економічна роль у формуванні собівартості, спосіб обчислення на окремі види продукції, зв'язок з обсягом виробництва, місце виникнення та інші. Так, у табл. 9.1 наведено основні класифікаційні ознаки витрат підприємства.

*Таблиця 9.1*

# Класифікація витрат підприємства

|  |  |
| --- | --- |
| ***Ознака класифікації*** | ***Групування витрат*** |
| За способом перенесення вартості на продукцію | Прямі витрати Непрямі витрати |
| За видами продукції (робіт, послуг) | Витрати на вироби Витрати на групи виробів Витрати на замовлення |
| За економічним змістом (елементами витрат) | Матеріальні витрати Витрати на оплату праціВідрахування на соціальні заходи АмортизаціяІнші витрати |
| За цільовим призначенням (статтями калькуляції) | Витрати на утримання і експлуатацію машин Загальновиробничі витратиАдміністративні Витрати на збут |
| За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат | Змінні витрати Постійні витратиІнші (змішані, альтернативні, необоротні) |
| За місцем виникнення витрат (центрами | Витрати виробництва Витрати цеху |

|  |  |
| --- | --- |
| відповідальності) | Витрати дільниціВитрати функціональних служб |
| За календарними періодами | Поточні витрати Одноразові витрати |
| За функціями управління | Виробничі витрати Невиробничі витрати |
| За рівнем планування і контрольованості | Регульовані (контрольовані) витрати Нерегульовані (неконтрольовані) витрати |
| За звітними періодами | Капітальні витрати Фінансові витрати |
| В залежності від доцільності їх здійснення | Продуктивні витрати Непродуктивні витрати |
| За ступенем залежності від прийняття рішень | Релевантні витрати Нерелевантні витрати |
| За порядком обчислення (складом) | Фактичні витратиПланові (бюджетні) або прогнозовані Нормативні витрати |

Витрати підприємства на рівні виробничих структурних підрозділів виступають у формі виробничої собівартості продукції (робіт, послуг).

Виражені в грошовій формі, витрати на витрачені засоби виробництва, оплату праці і соціальні заходи становлять собівартість продукції. Іншими словами, ***собівартість*** - це сума всіх витрат на створення продукції, виражена у грошовому виразі. При проведенні аналізу необхідно розуміти, що собівартість продукції не має єдино об'єктивного значення, її величина залежить від методики розрахунку. При одних і тих самих витратах, при однаковому обсязі виробництва, застосовуючи різну методику розрахунку, можна отримати різні значення.

Таким чином існують різні види собівартості (табл. 9.2).

*Таблиця 9.2*

# Класифікація собівартості продукції підприємства

|  |  |
| --- | --- |
| ***Вид собівартості*** | ***Характеристика*** |
| ***1*** | ***2*** |
| ***Залежно від часу формування витрат*** |
| Планова собівартість | визначають перед початком планового року на основі прогресивних норм витрат усіх видів ресурсів на одиницю продукції, цін на сировину, тарифів та ставок, які діють на момент розробки плану |
| Фактична | виражені в грошовій формі індивідуальні витрати підприємства за |

|  |  |
| --- | --- |
| собівартість | даних умов діяльності підприємства. Вона визначається після завершення певного періоду роботи підприємства на основі даних оперативно-технічного та бухгалтерського обліку. |
| Нормативна собівартість | виражає витрати на виробництво, які розраховані на основі норм використання ресурсів. |
| Кошторисна собівартість | характеризує витрати на одиницю продукції або замовлення, які виконують у разовому порядку. |
| ***Залежно від послідовності формування витрат і місця виникнення*** |
| Технологічна собівартість | витрати, безпосередньо пов’язаніз технологією виробництва продукції. |
| Цехова собівартість | це вся сума грошових витрат на виробництво продукції у даному цех (сума технологічної собівартості та загально цехових витрат) |
| Виробнича собівартість | це сукупність усіх грошових витрат на виробництво продукції (прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат, змінних загальновиробничих та постійнихрозподілених загальновиробничих витрат) |
| Повна собівартість | сума витрат не тільки на виробництво, а й на збут готової продукції підприємства (сума виробничої собівартості та позавиробничих витрат) |
| ***Залежно від досліджень, цілей аналізу діяльності (ступенем охоплення) підприємств*** |
| Індивідуальна собівартість | витрати окремого підприємства навиробництво та реалізацію продукції |
| Середньогалузева собівартість | характеризує рівень витрат на продукцію у середньому за сукупністю підприємств галузі. Її визначають як середньозважену величину, де вагою є обсяг випуску продукції на підприємствах |

*Продовження табл. 9.2*

|  |  |
| --- | --- |
| ***1*** | ***2*** |
|  | галузі. |
| Галузева собівартість | відбиває сукупні витрати на виробництво та реалізацію продукції всіх підприємств галузі, тобто являє собою середню собівартість продукції по галузі |
| ***Залежно від складу продукції*** |
| Собівартість товарної продукції | обчислюється на основі елементів витрат, що відображаються в кошторисі |
| Собівартість валової продукції | величина елементів витрат, що відображені в кошторисі, скоригована на величину витрат, які не включені у виробничу собівартість продукції та зміну залишків витрат майбутніх періодів |
| Собівартість реалізованоїпродукції | обчислюється коригуванням собівартості товарної продукції на зміну залишків нереалізованої продукції |

Собівартість продукції важливий економічний показник, який у значній мірі характеризує економічну ефективність виробництва. В ньому відображаються результати господарської діяльності за той чи інший період.

Аналізуючи рівень собівартості одиниці продукції, можна правильно розв'язати питання щодо доцільності вибору об'єктів підприємницької діяльності. Знаючи собівартість продукції, можна визначити рентабельність виробництва за певним видом економічної діяльності, кожного суб'єкта господарювання, розмірприбутків, тощо. На основі рівня собівартості одиниці продукції, що виробляється встановлюється певний рівень цін. Від уміння правильно обчислювати, аналізувати собівартість продукції у великій мірі залежить рівень ефективності господарської діяльності та розвиток суб'єкта господарювання.

У собівартості продукції (робіт, послуг) знаходять відображення всі сторони роботи підприємства: рівень організації виробничого процесу, його технічна оснащеність, ступінь ефективності використання необоротних та оборотних активів, продуктивність праці, рівень організації матеріально- технічного постачання.

Аналіз виробничих витрат і собівартості продукції є важливим інструментом управління витратами, який дозволяє отримати інформацію про рівень ефективності використання ресурсів, визначити резерви зниження собівартості та збільшення прибутку.

Виходячи з цього, *метою аналізу* виробничих витрат і собівартості продукції є пошук резервів їх оптимізації на основі раціонального використання виробничих ресурсів.

Основними *завданнями* аналізу витрат на виробництво та собівартості продукції є:

1. аналіз виконання кошторису витрат на виробництво;
2. аналіз динаміки і структури виробничих витрат;
3. аналіз витрат на 1 грн. продукції;
4. аналіз структури собівартості продукції;
5. факторний аналіз виробничих витрат
6. пошук резервів оптимізації виробничих витрат та зниження собівартості продукції.

*Інформаційним забезпеченням* аналізу виробничих витрат та собівартості продукції виступають:

а) планові дані: бізнес-план підприємства, кошториси витрат на виробництво; планові калькуляції собівартості продукції.

б) первинні документи: акти на списання палива, енергії; акти-вимоги на заміну (внутрішнє переміщення) матеріалів, лімітно-забірні картки, матеріальні звіти; акти виконаних робіт; табелі обліку використання робочого часу; розрахунково-платіжні відомості, довідки бухгалтерії тощо.

в) інформація рахунків обліку 23 «Виробництво», 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати»,

93 «Витрати на збут», 94 «Інші операційні витрати», 80 «Матеріальні витрати», 81 «Витрати на оплату праці», 82 «Відрахування на соціальні заходи», 83 «Амортизація», 84 «Інші операційні витрати» та інші;

г) облікові регістри: журнал 5, 5А;

д) фінансова звітність: ф. №1 баланс (звіт про фінансовий стан), ф. №2 звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід), ф. №5 примітки до фінансової звітності;

е) статистична звітність: ф. №1-підприємництво (річна) «Структурне обстеження підприємства», ф. №1-підприємництво (коротка) (річна)

«Структурне обстеження підприємства», ф. №1-ПВ «Звіт з праці», ф. №3-ПВ

«Звіт про використання робочого часу», ф. №5-с «Звіт про витрати на виробництво продукції».

є) інші джерела (результати попередніх аналітичних досліджень, норми та нормативи використання ресурсів, конструкторська і технологічна документація, протоколи виробничих нарад тощо).

Виділяють такі напрями аналітичних досліджень аналізу виробничих

витрат та собівартості продукції:

* аналіз загальних витрат на виробництво продукції;
* аналіз собівартості на одну гривню продукції;
* аналіз прямих та накладних витрат;
* аналіз резервів зниження собівартості.

# Аналіз загальних витрат на виробництво продукції

Аналіз загальних витрат на виробництво передбачає застосування значної кількості показників собівартості у залежності від поставленої мети. Для характеристики собівартості при випуску різноманітної продукції використовують наступні:

* витрати на одну гривню товарної продукції;
* собівартість одиниці окремих видів продукції;
* зниження собівартості порівняльної товарної продукції (використовується на підприємствах зі сталим асортиментом продукції).

Загальний аналіз собівартості зазвичай починають із оцінки виконання кошторису (плану) виробничих витрат, а також вивчення їх динаміки та структури за аналізовані періоди. Аналіз структури витрат на виробництво необхідний для того, щоб виявити витрати, які є найбільш значущі для підприємства або можуть стати такими в майбутньому. Не можна одержати помітну економію по витратах, які становлять, наприклад, 1 % від усіх витрат.

При аналізі кошторису витрат на виробництво встановлюється пропорція, в якій всі витрати розподіляються між предметами праці, засобами праці і витратами на оплату живої праці. У результаті дається оцінка характеру виробництва (матеріаломістке, фондомістке, трудомістке) і звідси визначаються найважливіші напрями пошуку резервів зниження собівартості.

Для аналізу виконання плану та вивчення структури витрат за даними звіту про витрати на виробництво складають відповідну аналітичну таблицю (табл. 9.3).

*Таблиця 9.3*

# Аналіз собівартості продукції за елементами витрат

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| ***Елементи*** | ***План*** | ***Факт*** | ***Відхилення*** |
| ***витрат*** | ***сума, тис. грн.*** | ***питома вага, %*** | ***сума, тис. грн.*** | ***питома вага, %*** | ***абсолютне, тис. грн.*** | ***відносне,******%*** | ***питомої ваги, пунктів*** |
| ***1*** | ***2*** | ***3*** | ***4*** | ***5*** | ***6*** | ***7*** | ***8*** |
| 1. Матеріальні витрати | 18594 | 37,67 | 15126 | 31,03 | -3468 | 81,35 | -6,64 |
| 1.1. Сировина і матеріали | 15026 | 30,44 | 12005 | 24,63 | -3021 | 79,89 | -5,81 |
| 1.2. Куповані вироби, напівфабрикати | 960 | 1,95 | 801 | 1,64 | -159 | 83,44 | -0,31 |

*Продовження табл. 9.3*

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| ***1*** | ***2*** | ***3*** | ***4*** | ***5*** | ***6*** | ***7*** | ***8*** |
| 1.3. Допоміжні матеріали | 320 | 0,65 | 376 | 0,77 | +50 | 117,50 | +0,12 |
| 1.4. Паливо | 650 | 1,32 | 550 | 1,13 | -100 | 84,62 | -0,19 |
| 1.5. Енергія | 1638 | 3,32 | 1394 | 2,86 | -244 | 85,10 | -0,46 |
| 2. Витрати на оплату праці | 11495 | 23,29 | 13455 | 27,61 | +1960 | 117,05 | +4,32 |
| 3. Відрахування на соціальні заходи | 4368 | 8,85 | 5113 | 10,49 | +745 | 117,06 | +1,64 |
| 4. Амортизація | 1523 | 3,09 | 1610 | 3,30 | +87 | 105,71 | +0,21 |
| 5. Інші операційні витрати | 13375 | 27,10 | 13437 | 27,57 | +62 | 100,46 | +0,47 |
| **Повна собівартість** | **49355** | **100,00** | **48741** | **100,00** | **-614** | **98,76** | **-** |

Як видно з даних табл. 9.3, виробництво продукції на аналізованому підприємстві є матеріаломістким: питома вага матеріальних витрат фактично становить 31,03 % (за планом – 37,67 %). Витрати на оплату праці становлять 27,61 % (за планом – 23,29 %) від загальної суми витрат. На частку затрат засобів праці припадає лише 3,30 % (за планом – 3,09 %).

Загальна сума витрат на виробництво зменшилася на 614,0 тис. грн., у тому числі витрати на предмети праці зменшилися на 3468 тис. грн., в той час як на засоби праці зросли на 87 тис. грн., на оплату живої праці - на 1960 тис. грн.

Крім аналізу витрат за елементами, важливим є також аналіз собівартості за калькуляційними статтями витрат, який дозволяє дати оцінку розміру економії чи перевитрат у зв'язку з відхиленням фактичної собівартості від планової, показати «внесок» кожної калькуляційної статті в загальне відхилення по собівартості товарної продукції (табл. 9.4).

*Таблиця 9.4*

# Аналіз собівартості продукції за статтями калькуляції

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| ***Стаття калькуляції*** | ***Собівар- тість продукції*** | ***Фактично випущена******продукція, тис. грн.*** | ***Економія (-) / перевитрати (+)*** | ***Зміна витрат за*** |
| ***за планом, тис. грн.*** | ***за плано- вою со- бівар- тістю*** | ***за фактич- ною собі- вартіс- тю*** | ***абсо- лютна, тис. грн.*** | ***віднос- на, %*** | ***рахунок зміни обсягу вироб- ництва,******%*** |
| ***1*** | ***2*** | ***3*** | ***4*** | ***5*** | ***6*** | ***7*** |
| 1. Сировина і матеріали | 15026 | 13523 | 12005 | -1518 | 88,77 | 90,00 |
| 2. Повернені відходи (віднімаються) | 140 | 148 | 155 | +7 | 104,73 | 105,71 |
| 3. Куповані вироби, напівфабрикати | 960 | 855 | 801 | -54 | 93,68 | 89,06 |
| 4. Паливо та енергія | 2288 | 2130 | 1944 | -186 | 91,27 | 93,09 |
| 5. Основна зарплата виробничих робітників | 8995 | 8196 | 9845 | +1649 | 120,12 | 91,12 |
| 6. Додаткова зарплата виробничих робітників | 2500 | 2350 | 3610 | +1260 | 153,62 | 94,00 |
| 7. Відрахування на | 4368 | 4350 | 5113 | +763 | 117,54 | 99,59 |

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| соціальні заходи |  |  |  |  |  |  |
| 8. Витрати на утримання іексплуатацію машин і обладнання | 1523 | 1520 | 1610 | +90 | 105,92 | 99,80 |
| 9. Загальновироб-ничі витрати | 6200 | 6007 | 6347 | +340 | 105,66 | 96,89 |
| 10. Загальногос- подарські витрати | 4000 | 3738 | 3746 | +8 | 100,2 | 93,45 |
| 11. Втрати від браку | 75 | - | 68 | - | - | - |
| 12. Позавиробни-чі витрати | 3100 | 3176 | 3807 | +631 | 119,87 | 102,45 |
| **Повна собівартість** | **49355** | **44363** | **48431** | **+4068** | **109,17** | **89,89** |

За даними табл. 9.4 можна зробити висновок, що підприємство допустило перевитрати із собівартості товарної продукції за такими статтями як «Заробітна плата (основна і додаткова)» і відповідно «Відрахування на соціальні заходи», а також по статтях «Загальновиробничі витрати» та

«Загальногосподарські витрати».

Вивчаючи основні причини відхилень загальних витрат, в першу чергу слід назвати наступні:

* зміна обсягу випуску продукції;
* зміна структури продукції, яка виробляється;
* зміна розміру змінних витрат на одиницю продукції;
* зміна цін на ресурси;
* зміна норм витрачання ресурсів;
* інші.

# Аналіз витрат на 1 грн. продукції

***Витрати на гривню продукції* –** це показник, який характеризує витратомісткість продукції і визначається як відношення загальної суми витрат на виробництво і реалізацію продукції до вартості виробленої продукції в діючих цінах.

У процесі аналізу даного показника вивчають динаміку, оцінюють виконання плану та здійснюють порівняння з аналогічним показником у середньому по галузі та у підприємств-конкурентів.

Аналіз витрат на гривню продукції проводять в розрізі змінних та постійних витрат із визначенням їх зміни в залежності від зміни обсягу виробництва (табл. 9.5).

За даними табл. 9.5 робимо висновок, що сума постійних витрат є сталою при зміні обсягу виробництва. Так, незважаючи на те, що обсяг виробництва зменшився на 6 840 тис. грн., постійні витрати залишилися на тому ж рівні (на рівні 15 435 тис. грн.). Проте, постійні витрати на 1 грн. виробленої продукції змінюються обернено пропорційно зміні обсягу виробництва, в той час як змінні витрати всього випуску продукції змінюються прямо пропорційно до зміни обсягу виробництва.

*Таблиця 9.5*

# Аналіз витрат на 1 грн. виробленої продукції в розрізі змінних та

**постійних витрат**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| ***Показники*** | ***План*** | ***Факт*** | ***Відхилення*** |
| ***абсолютне*** | ***відносне,******%*** |
| Обсяг виробництва, тис. грн. | 67630 | 60790 | - 6840 | 89,88 |
| Обсяг виробництва, од. | 59014 | 48750 | -10264 | 82,61 |
| Ціна одиниці продукції, тис. грн | 1,146 | 1,247 | 0,101 | 108,81 |
| Собівартість всієї продукції, тис. грн., в т.ч.:* постійні витрати;
* змінні витрати
 | 493551543533920 | 484311543532996 | -924--924 | 98,12100,0097,28 |
| Собівартість одиниці продукції, тис. грн., в т.ч.:* постійні витрати;
* змінні витрати
 | 0,8360,2620,574 | 0,9930,3170,676 | 0,1570,0550,102 | 118,78121,00117,77 |
| Витрати на 1 грн. виробленої продукції, грн., в т.ч.:* постійні витрати;
* змінні витрати
 | 0,7300,2280,502 | 0,7970,2540,543 | +0,067+0,026+0,041 | 109,18111,40108,17 |

На зміну рівня витрат на одну гривню продукції ( *Â*1*ãðí* ) впливають багато факторів, основними з яких є ті, які враховуються при їх розрахунку. На основі цього можна побудувати змішану факторну модель наступного

вигляду:

*Â*  *ÂÏ*

*íàò* (*ÏÂ*

*îä*  *ÇÂîä* ) , (9.1)

1*ãðí*

*ÂÏ íàò*

 *Öîä*

де, *ВПнат* – обсяг випуску продукції у натуральних одиницях, од.; *ЗВод* – змінні витрати на одиницю продукції, тис. грн.; *ПВод* – постійні витрати на одиницю продукції, тис. грн.; *Цод* – ціна одиниці продукції, тис. грн.

Використовуючи метод ланцюгових підстановок, знаходять вплив кожного з факторів:

* вплив зміни обсягу випуску продукції у натуральних одиницях

*Â*1*ãðí* ( *ÂÏ* ) :

*íàò*

*ÂÏ* 1(*ÏÂ* 0  *ÇÂ*0 ) *ÂÏ* 0 (*ÏÂ* 0  *ÇÂ*0 )

*Â*   *íàò îä îä*   *íàò îä îä* ; (9.2)

1*ãðí* ( *ÂÏ íàò* )

 *Ö*

 *Ö*

*ÂÏ*

*ÂÏ*

1 0

*íàò îä*

0 0

*íàò îä*

* вплив зміни постійних витрат на одиницю продукції ( *Â*1*ãðí* ( *ÏÂ* ) :

*îä*

*ÂÏ* 1(*ÏÂ* 1  *ÇÂ*0 ) *ÂÏ* 1 (*ÏÂ* 0  *ÇÂ*0 )

*Â*   *íàò îä îä*   *íàò îä îä* ; (9.3)

1*ãðí* ( *ÏÂ îä* )

 *Ö*

 *Ö*

*ÂÏ*

*ÂÏ*

1 0

*íàò îä*

1 0

*íàò îä*

* вплив зміни змінних витрат на одиницю продукції ( *Â*1*ãðí* ( *ÇÂ* ) ):

*îä*

*ÂÏ* 1(*ÏÂ* 1  *ÇÂ*1 ) *ÂÏ* 1 (*ÏÂ* 1  *ÇÂ*0 )

*Â*   *íàò îä îä*   *íàò îä îä*

; (9.4)

1*ãðí* ( *ÇÂîä* )

 *Ö*

 *Ö*

*ÂÏ*

*ÂÏ*

1 0

*íàò îä*

1 0

*íàò îä*

* вплив зміни ціни на продукцію ( *Â*1*ãðí* ( *Ö* ) ):

*îä*

*ÂÏ* 1(*ÏÂ* 1  *ÇÂ*1 ) *ÂÏ* 1 (*ÏÂ* 1  *ÇÂ*1 )

*Â*   *íàò îä îä*   *íàò îä îä* ; (9.5)

1*ãðí* ( *Öîä* )

 *Ö*

 *Ö*

*ÂÏ*

*ÂÏ*

1 1

*íàò îä*

0 0

*íàò îä*

* балансова перевірка:

*Â*1*ãðí*  *Â*1*ãðí* ( *ÂÏ*

*íàò*

)  *Â*1*ãðí* ( *ÇÂ*

)  *Â*1*ãðí* ( *ÏÂ*

)  *Â*1*ãðí* ( *Ö*

*îä*

*îä*

) . (9.6)

На основі даних табл. 9.5 розглянемо приклад використання наведеного розрахунку:

*îä*

* вплив зміни обсягу випуску продукції:

*Â*  48750(0,574  0,262)  59014(0,574  0,262)  0,00

(грн.);

1*ãðí* ( *ÂÏ íàò* )

48750 1,146

59014 1,146

* вплив зміни постійних витрат на одиницю продукції:

*Â*  48750(0,317  0,574)  48750(0,262  0,574)  0,048 ( грн.);

1*ãðí* ( *ÏÂ îä* )

48750 1,146

48750 1,146

* вплив зміни постійних витрат на одиницю продукції:

*Â*  48750(0,317  0,676)  48750(0,317  0,574)  0,089 ( грн.);

1*ãðí* ( *ÇÂîä* )

48750 1,146

48750 1,146

* вплив зміни ціни продукції:

*Â*  48750(0,317  0,676)  48750(0,317  0,676)  0,070 (грн.);

1*ãðí* ( *Öîä* )

48750 1,247

48750 1,146

* балансова перевірка:

*Â*1*ãðí*  0,00  0,048  0,089  (0,070)  0,067 (грн.)

Таким чином, збільшення суми змінних витрат на одиницю продукції на 102 грн. призвело до збільшення рівня витрат на 0,048 грн., збільшення суми постійних витрат – до збільшення на 0,089 грн., а збільшення ціни одиниці продукції на 101 грн. – зменшило рівень витрат на 70 грн.

# Аналіз прямих та накладних виробничих витрат

Прямі матеріальні витрати займають чи не найбільшу частку у структурі собівартості продукції промислового підприємства. Загальна сума витрат залежить від обсягу виробництва продукції, її структури і зміни питомих матеріальних витрат на окремі вироби. В свою чергу зміна питомих матеріальних витрат на окремі вироби залежить від кількості витрачених матеріалів на одиницю продукції та їхньої ціни. Раціональне використання сировини, матеріалів, палива і енергії являється важливим резервом зниження собівартості продукції.

Аналіз матеріальних витрат полягає в порівнянні їх фактичного обсягу з плановим чи базовим та обчисленні дії окремих факторів на виявлені відхилення. Специфіка цих факторів і конкретна методика їх дослідження залежать від особливостей технології, а також від видів сировини, матеріалів і енергоносіїв, які використовуються.

Основними факторами зміни прямих матеріальних витрат є:

* зміна питомих витрат сировини й матеріалів на одиницю продукції – фактор «норм»;
* зміна вартості закупівлі одиниці сировини та матеріалів – фактор

«цін»

В свою чергу фактор «цін» залежить від: а) зміни купівельних цін з урахуванням усіх доплат і знижок; б) транспортних витрат, до яких належать і вантажно-розвантажувальні витрати; в) заготівельних витрат.

Зміна питомих витрат сировини й матеріалів може відбуватися через використання неякісних матеріалів, несправність устаткування, неекономний розкрій, брак тощо.

Таким чином, можемо записати, що:

*ÌÂ Îä*

 *Í ÌÂ*

 *Ö ÌÂ*

, (9.7)

де, *МВОд* – сума матеріальних витрат на одиницю продукції, тис. грн.; *НМВ* – норма витрачання матеріалів на одиницю продукції, нат. од.; *ЦМВ* – ціна придбання матеріалів, тис. грн.

Використовуючи метод ланцюгових підстановок, знаходять вплив кожного фактора на зміну матеріальних витрат:

* вплив зміни норми витрачання матеріалів ( *ÌÂ*

 *Ö*

1

*Îä* ( *Í* ) ):

*ÌÂ*

*Îä* ( *Í* )  *Í ÌÂ*

0 0

*ÌÂ ÌÂ*

 *Ö*

 *Í*

0 , (9.8)

* вплив зміни ціни

 *Ö*

*ÌÂ*

*ÌÂ*

*ÌÂ*

*ÌÂ*

*Îä* ( *Ö* ) :

*Îä* ( *Ö* )  *Í ÌÂ*

1

1 1

 *Ö*

 *Í*

*ÌÂ ÌÂ*

0 . (9.9)

Слід сказати, що відхилення матеріальних витрат за рахунок цін є підставою для оцінки діяльності менеджера. Так, підприємство може працювати неефективно, якщо матеріали придбані за завищеними цінами. У таких випадках воно ще до початку виробництва може зазнати потенційних збитків.

На основі даних табл. 9.6 розглянемо приклад розрахунку впливу факторів норм та цін на зміну матеріальних витрат на одиницю продукції.

З табл. 9.6 робимо висновок, що при загальній перевитраті матеріалів на суму 68,13 грн. на один виріб, перевитрати з трьох видів матеріалів (36,00+11,50+31,38) склали 78,88 грн. Це й буде резерв зниження матеріальних витрат у розрахунку на один виріб.

*Таблиця 9.6*

# Вихідні дані для факторного аналізу матеріальних витрат на одиницю продукції

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| ***Вид матеріалу*** | ***За планом*** | ***Фактично*** | ***Відхилення*** |
| ***норма витрат,******од.*** | ***ціна, грн.*** | ***вартість, грн.*** | ***норма витрат,******од.*** | ***ціна, грн.*** | ***вартість, грн.*** |
| А | 5,0 | 33,4 | 167,00 | 5,8 | 35,0 | 203,00 | +36,00 |
| Б | 4,3 | 45,0 | 193,50 | 4,1 | 50,0 | 205,00 | +11,50 |
| В | 7,5 | 28,5 | 213,75 | 7,0 | 29,0 | 203,00 | -10,75 |
| Г | 6,2 | 30,6 | 189,72 | 6,7 | 33,0 | 221,1 | +31,38 |
| Разом |  |  | 763,97 |  |  | 832,1 | +68,13 |

Оцінка впливу факторів на зміну матеріальних витрат на одиницю продукції здійснюють за кожним видом матеріалів. Так, за даними табл. 9.6 зміна витрат матеріалу «А» була спричинена перевищенням норми витрачання та збільшенням ціни:

* вплив зміни використання матеріалу:

*ÌÂ*

*Îä* ( *Í* )  5,8  33,4  5,0  33,4  26,72 (грн.);

* вплив зміни ціни на матеріали:

*ÌÂ*

*Îä* ( *Ö* )  5,8  35  5,8  33,4  9,28

(грн.)

* загальне відхилення:

*ÌÂ Îä*  26,72  9,28  36(грн.)

Отже, через перевищення обсягу витрачання матеріалу «А» на 0,8 од. матеріальні витрати збільшилася на 26,72 грн., а за рахунок збільшення ціни матеріалів на 1,6 грн. матеріальні витрати зросли на 9,28 грн.

Прямі витрати на оплату праці в складі собівартості продукції відображаються за такими статтями, як основна і додаткова заробітна плата виробничих робітників та відрахування на соціальні заходи. У більшості галузей промисловості витрати на оплату праці становлять меншу питому вагу, ніж матеріальні витрати. Проте аналізу цього важливого показника необхідно приділяти належну увагу, оскільки більш швидке зростання продуктивності праці порівняно із середньою оплатою праці є важливим джерелом зниження собівартості продукції.

Аналіз прямих трудових витрат передбачає визначення та оцінку:

* змін, які відбулися в прямих трудових витратах порівняно з планом (базовим періодом), у сумі та питомій вазі цих витрат у повній собівартості товарної продукції;
* складу фонду заробітної плати;
* використання фонду оплати праці;
* виявлення непродуктивних витрат заробітної плати.

Основними факторами, які впливають на зміну прямих витрат на оплату праці є зміна тарифної ставки (відрядних розцінок) та кількість відпрацьованих годин одним робітником.

Так, якщо врахувати, що витрати на оплату праці одного працівника *(ВОП)* визначаються як добуток кількості відпрацьованих годин і погодинної тарифної ставки, то використовуючи метод ланцюгових підстановок або абсолютних різниць легко можна визначити їх вплив.

Отже:

*ÂÎÏ*

 *× Ãîä* *ÒÑ*, (9.10)

де, *ЧГод –* кількість відпрацьованих годин роботи, год; *ТС* – погодинна тарифна ставка, грн.

Тоді вплив названих факторів на зміну витрат на оплату праці одного працівника становитиме:

* вплив зміни кількості відпрацьованих годин ( *ÂÎÏ*

):

*Ãîä*

(*×* )

*ÂÎÏ*

(*×Ãîä* )

1

*Ãîä*

 *×*

*ÒÑ*0 *×* 0

*ÒÑ*0 ; (9.11)

* вплив зміни погодинної тарифної ставки ( *ÂÎÏ*

*Ãîä*

(*ÒÑ*) ):

*ÂÎÏ*

(*ÒÑ*)

1

*Ãîä*

 *×*

*ÒÑ*1 *×* 0

*ÒÑ*0 . (9.12)

Якщо говорити про загальний розмір прямих витрат на оплату праці, то вони залежать від витрат на оплату праці одного робітника, чисельності робітників, обсягу виробленої продукції, продуктивності праці робітників, трудомісткості окремих виробів. Модифікації факторних моделей зміни витрат на оплату праці див. у темі 8 даного посібника.

*Ãîä*

Важливим складовим елементом собівартості продукції є також і накладні витрати, тобто витрати на управління та обслуговування виробництва, збут продукції, які впливають на фінансовий результат дільності підприємства. Їх визначають за сукупністю різних ознак, зокрема – це категорія витрат, які: 1) не відносяться безпосередньо на виробництво конкретних видів продукції, а розподіляються на собівартість продукції спеціальними методами; 2) виникають поза основним виробництвом; 3) частина з них залежить від обсягу виробленої продукції, хоча їх зміна не прямо пропорційна, друга частина практично не залежить від обсягу випуску продукції, а визначається політикою вищої адміністрації.

Враховуючи комплексний характер даних витрат, необхідним є складання відповідного бюджету для потреб їх планування, обліку та контролю. Таким чином, аналіз накладних витрат, в першу чергу,

покликаний оцінити виконання їх бюджету. Розглянемо приклад такого аналізу (табл. 9.7).

За даними табл. 9.7 бюджет накладних витрат перерахований на фактичний обсяг діяльності становить:

* без урахування розподілу накладних витрат на змінні і постійні

( *ÍÂ*

1

*ô* ):

*ÍÂ ô*

1

 7200 170  6120 (тис. грн.);

200

* з урахуванням розподілу накладних витрат на змінні і постійні

( *ÍÂ ô* ):

2

*ÍÂ ô*

2

 15 170  3600  6150 (тис. грн.);

*Таблиця 9.7*

# Бюджет накладних витрат виробничого підрозділу, тис. грн*.*

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| ***Статті витрат*** | ***Бюжетні норми на плановий обсяг випуску продукції (200 од.)*** | ***Фактичні витрати на фактичний обсяг випуску продукції (170******од.)*** |
| ***Постійні витрати*** | ***Змінні витрати на одиницю******продукції*** | ***Всього*** |
| 1 | ***23*** |  |  |  |
| Зарплата персоналу | 2000 | - | 2000 | 2200 |
| Витрати матеріалів | - | 8 | 1600 | 1800 |
| Витрати енергії | - | 4 | 800 | 850 |
| Утримання устаткування | 400 | 3 | 1600 | 1590 |
| Утримання приміщень | 1200 | - | 1200 | 1600 |
| **Всього** | **3600** | **15** | **7200** | **8040** |

Таким чином, зміна накладних витрат за рахунок перевищення

планових витрат

(*ÍÂ*

*ÏÂ* ) дорівнює:

*ÍÂ ÏÂ*  8040  6150  1890 (тис. грн.),

а зміна накладних витрат за рахунок зміни обсягу випуску продукції

( *ÍÂ*

*ÂÏ* ):

*ÍÂ ÂÏ*

 6150  6120  30 (тис. грн.).

Отже, загальна сума відхилень становить ( *ÍÂ* ):

*ÍÂ*  1890  30  1920 (тис. грн.)

Оцінюючи зміну накладних витрат не можна однозначно визначити економію і перевитрати їх обсягу як позитивні чи негативні відхилення. Адже, надмірне скорочення накладних витрат призводить до негативних наслідків: зменшення мотивації управлінського персоналу, рівня автоматизації та комп‘ютеризації роботи, зниження якості обслуговування виробництва, невиконання передбачених заходів з охорони праці та техніки безпеки тощо.

# Оцінка резервів скорочення собівартості продукції

Основні резерви скорочення витрат на виробництво та зменшення собівартості продукції пов‘язані передусім із економією та ефективністю використання ресурсів. В свою чергу, ефективність використання ресурсів залежить від таких чинників як: підвищення технічного рівня виробництва; зміна відносних розмірів амортизаційних відрахувань; вдосконалення організації виробництва та праці; зміна обсягу виробництва; зміна структури (номенклатури та асортименту) продукції; галузевих та інших чинників.

Так, підвищення технічного рівня виробництва виявляється в економії матеріальних та трудових витрат за напрямами:

а) впровадження нової та удосконалення технології, що застосовується, механізації та автоматизації виробничих процесів;

б) розширення масштабів застосування нової техніки;

в) застосування нових видів сировини і матеріалів та поліпшення їх використання;

г) зниження трудомісткості одиниці продукції;

д) підвищення якості та технічних характеристик виробів.

У розрахунках плану собівартості враховується прямий ефект застосування нової техніки, що виявляється в зниженні технологічної трудо-, матеріало-, енергомісткості та інших змінних витрат на виробництво. Під ***економією від підвищення технічного рівня виробництва*** розуміють пряме абсолютне зниження витрат на одиницю продукції чи на планований обсяг робіт. При цьому в розрахунок не включаються:

а) відносна економія, що утворюється за рахунок збільшення обсягу виробництва (враховується в розрахунках скорочення постійних витрат);

б) економія від використання нової техніки на заново введених виробництвах та об’єктах, яка враховується за одним із напрямів зміни організації виробництва та умов праці;

в) економія від виробництва нових видів продукції, що враховується в розрахунках обсягу продукції у вартісному виразі та в розрахунках зміни структури продукції.

Розрахунок економії від підвищення технічного рівня виробництва базується на розрахунках ефективності заходів, що здійснюються. Плани впровадження нової техніки містять деякі з цих заходів. Розрахунок проводиться виходячи з витрат на нову техніку (які передбачаються в кошторисах використання коштів, що знаходяться в розпорядженні підприємства, включаючи кредити банку на ці цілі) та середньої окупності витрат (в частині економії від зниження собівартості), що визначається розрахунком за минулий час.

Якщо на підприємстві розроблено конкретну програму технічного переоснащення з розрахунками витрат та економічного ефекту, цей ефект слід враховувати, окремо виділяючи відповідну частину витрат із загальних асигнувань на розвиток техніки. Річний економічний ефект враховується в розрахунках плану в частині, що одержана з моменту впровадження заходу до кінця року, виходячи або з обсягу робіт на цей період, або з частки річної

економії, що припадає на календарний період часу від початку впровадження заходів до кінця року.

Сума резерву зниження собівартості від упровадження технічних заходів *(РТЗ)* визначається за формулою:

*ÐÒÇ*  *Ñâ*1  *Ñâ*0 , (9.13)

де, *Св0* – собівартість продукції до впровадження технічних заходів, тис. грн., *Св1* - собівартість продукції після впровадження технічних заходів, тис. грн.

***Економія від зниження матеріальних витрат*** може бути отримана внаслідок здійснення заходів раціонального використання сировини та матеріалів, наприклад: зменшення втрат матеріалів під час первинної обробки, а також повнішого добування корисних компонентів у процесі комплексного використання сировини; застосування замінників; повніше використання відходів сировини та матеріалів у виробництві, вторинного тепла, впровадження безвідходних технологій тощо.

Сума економії від зниження матеріальних витрат *(РМВ)* визначається за формулою:

*ÐÌÂ*

 (*Í*

1  *Ö*1  *Í*

0  *Ö*0 )  *ÂÏ*

, (9.14)

де, Н0, Н1 – норма витрат сировини, матеріалів, палива, енергії на одиницю продукції до і після впровадження заходів по їх раціоналізації, нат. од.; Ц0 і Ц1 – ціна одиниці сировини, матеріалів, палива, енергії відповідно до і після впровадження заходів їх раціоналізації, грн.; ВП - кількість одиниць продукції, що випускається з початку впровадження заходів до кінця року.

***Економія від зменшення витрат на заробітну плату з відрахуваннями на соціальні заходи*** в результаті запровадження заходів зі зниження трудомісткості визначається за формулою:

*Ð*  (*Òì* 1  *ÇÏ* 1  *Òì* 0  *ÇÏ* 0 )  (1 

*ÄÇÏ* )  (1  *ÑÇ*)  *ÂÏ*

, (9.15)

*ÇÏ ä*

*ä* 100

100

де,

*Òì* 0 ,*Òì* 1

* трудомісткість одиниці продукції певного виду до і після

впровадження заходів;

*ÇÏ* 0 , *ÇÏ* 1

* витрати на заробітну плату виробничих

*ä ä*

робітників у розрахунку на 1 людино-день до і після впровадження заходів, грн.; *ДЗП* – середній відсоток додаткової заробітної плати для даної категорії робітників; *СЗ* – встановлені відсотки відрахувань на соціальні заходи.

Поліпшення якості та удосконалення конструкцій і технічних характеристик виробів визначається шляхом розрахунку змін прямих витрат на матеріали, оплату праці тощо на виробництво одиниці продукції до і після змін якості продукції та множенням одержаного результату на випуск продукції кращої якості в планованому періоді.

Зміна відносних розмірів амортизаційних відрахувань (РАВ) може бути пов’язана як із змінами обсягу основних засобів, що використовуються, так із зростанням (чи зниженням) обсягу виробництва. До розрахунку включаються діючі на початок року та заново введені основні засоби, крім тієї їх частини, що враховується в розрахунках введення нових потужностей та в розрахунках комплексного впливу нової техніки.

***Резерв зниження витрат за рахунок зменшення амортизаційних відрахувань*** визначається за наступною формулою:

*ÀÂ*1 *ÀÂ*0 0

*ÐÀÂ*  ( *ÂÏ*

0



1 *ÂÏ*

)  *ÂÏ*

 *Ê* , (9.16)

де *АВ0*, *АВ1 -* сума амортизаційних відрахувань у базовому і звітному періодах, тис. грн.; ВП0, ВП1 – обсяг фактично виробленої продукції у базовому і звітному періодах, тис. грн.; К – коефіцієнт, який враховує величину амортизаційних відрахувань, що відносяться до собівартості продукції звітного періоду.

Вдосконалення організації виробництва та праці виявляється в економії витрат за напрямами:

а) впровадження нових виробництв, цехів та агрегатів;

б) зміни в організації та обслуговуванні виробництва і праці;

в) зміни в організації управління виробництвом;

г) зміни в умовах матеріально-технічного забезпечення; д) усунення зайвих витрат та збитків.

***Резерв скорочення витрат у результаті впровадження в дію нових виробництв, цехів та агрегатів***, що мають вищий технічний рівень та кращі техніко-економічні показники *(РНВ)* визначається за формулою:

*ÐÍÂ*

1

1*ãðí*

 (*Â*

0

1*ãðí*

 *Â*

)  *ÂÏ*

1 , (9.17)

1

*Â*

де

1*ãðí*

- витрати на одну гривню фактично виробленої продукції нових

виробництв, цехів, агрегатів, тис. грн.;

0

1*ãðí*

*Â*

- витрати на одну гривню

фактично виробленої продукції в базовому періоді, тис. грн.; *ВП1* - обсяг фактично виробленої продукції нових виробництв, цехів, агрегатів, нат. од..

Вплив упровадження в дію нових виробництв, цехів, агрегатів розраховується за повним переліком витрат (постійних та змінних), що включаються до собівартості продукції. Одночасно враховується також можливе перебільшення середніх витрат у період освоєння проектних потужностей нових виробництв. Пов’язані з цим додаткові витрати визначаються кошторисом витрат, пов’язаних з підготовкою та освоєнням виробництва продукції, пускових витрат та розрахунком собівартості за цими витратами протягом строку його освоєння.

Вплив зміни пускових витрат визначається множенням різниці між сумами списання цих витрат на одиницю продукції в планованому і базовому роках на обсяг виробництва цього виду продукції у планованому році.

Зміни в організації та обслуговуванні виробництва й праці визначаються на основі розрахунків ефективності передбачуваних заходів: зміни режиму роботи підприємства та підвищення коефіцієнта змінності, впровадження організаційно-технічних та підсобно-технологічних робіт, поліпшення інструментального господарства, роботи внутрішньозаводського транспорту, внутрішньоцехового матеріально-складського господарства і

постачання виробництва матеріалами, паливом і енергією. Економія, одержана в результаті поліпшення організації та обслуговування виробництва, розраховується на основі планів наукової організації праці і визначається множенням кількості вивільнених робітників на їхню середню заробітну плату (з відрахуваннями на соціальне страхування).

Зміни в організації управління виробництвом визначаються на основі розрахунків ефективності таких заходів, як укрупнення цехів, упровадження безцехової структури управління, автоматизованих систем управління, механізації та автоматизації інженерної праці, поєднання та усунення зайвих функцій.

Зміни в умовах матеріально-технічного забезпечення розраховуються на основі аналізу господарських зв’язків та спеціально розроблених заходів раціоналізації складського господарства. До таких заходів належать:

* забезпечення ресурсами в необхідному асортименті та зменшення збитків унаслідок використання матеріалів, що не відповідають технологічним вимогам за розмірами, якістю та іншими властивостями, зменшення збитків під час транспортування та зберігання матеріалів;
* зменшення витрат у результаті змін форм постачання, забезпечення його регулярності та надійності;
* зменшення витрат шляхом раціоналізації господарських зв’язків та вибору оптимальних схем доставки сировини, матеріалів, купівельних напівфабрикатів, палива.

Усунення зайвих витрат та збитків, які не є необхідними в умовах нормальної організації виробничого процесу, є також важливим напрямом зниження витрат. Такі витрати і збитки виявляються за допомогою аналізу фактичних витрат на виробництво.

## Економія від ліквідації непродуктивних витрат та збитків

визначається як добуток сум цих витрат у базовому періоді на темп зростання обсягу виробленої продукції в планованому періоді.

Зміна обсягу виробництва продукції призводить до відносної зміни величини постійних витрат на одиницю (на одну гривню) продукції. Таким чином, ***резерв зниження витрат за рахунок зниження постійних витрат*** *(РПВ)* визначають за формулою:

*Ò*  *ÏÂ* 0

*ÐÏÂ*

  *ÂÏ* , (9.18)

100

де *ТВП* – темп приросту фактично виробленої продукції у звітному періоді порівняно з базовим, %; ПВ0 – сума постійних витрат базового року, тис. грн.

Зміна структури (номенклатури та асортименту) продукції є одним із найважливіших чинників зміни рівня витрат у багатономенклатурному виробництві. Вплив зміни структури продукції розраховується на підставі показників зміни витрат за такими статтями калькуляції: матеріальні витрати, витрати на оплату праці з відрахуваннями на соціальні заходи, витрати на утримання та експлуатацію устаткування.

Зміна номенклатури і асортименту вироблюваної продукції є одним із важливих чинників, що впливають на рівень витрат на виробництво. Це пояснюється тим, що собівартість, як і рентабельність різних виробів неоднакова, тому структурні зрушення в асортименті продукції можуть призвести як до зменшення, так і до збільшення виробничих витрат.

## Тестові завдання для самоконтролю

1. ***Залежно від зміни обсягу виробництва розрізняють витрати:***

а) прямі і непрямі; б) змінні і постійні;

в) виробничі і невиробничі; г) основні і допоміжні.

## Витрати, пов’язані з виробництвом кількох видів продукції та які відносяться до об’єкта калькуляції шляхом розподілу пропорційно обраній базі, - це. . .

а) накладні витрати;

б) комплексні витрати; в) виробничі витрати; г) прямі витрати

## Поділ витрат на релевантні та нерелевантні здійснюється:

а) за ступенем залежності від прийняття рішень;

б) за способом перенесення вартості на продукцію; в) за функціями управління;

г) за економічним змістом

## Витрати операційної діяльності не включають:

а) амортизаційні відрахування; б) витрати на відсотки за кредит; в) загальновиробничі витрати;

г) витрати на збут.

## Які фактори здійснюють першочерговий вплив на зміну собівартості одиниці продукції?

а) обсяг випуску продукції;

б) чисельність працівників підприємства; в) ціна матеріалів та сировини.

## Витратомісткість продукції характеризується показником:

а) загальної собівартості;

б) собівартості одиниці продукції; в) витратами на гривню продукції; г) матеріаломісткістю.

## Факторами першого рівня зміни матеріальних витрат на

***одиницю продукції є:***

а) норми витрачання і ціни на матеріали;

б) обсяг випуску продукції і частка матеріальних витрат у собівартості; в) матеріаломісткість і обсяг випуску;

г) матеріаловіддача і обсяг випуску.

## Факторами першого рівня зміни загальних витрат на оплату праці є:

а) продуктивність праці і трудомісткість;

б) середня заробітна плата одного працівника і чисельність працівників;

в) трудомісткість і чисельність працівників;

г) середня заробітна плата одного працівника і трудомісткість.

##  Контрольні запитання

1. *Назвіть основні завдання аналізу виробничих витрат підприємства.*
2. *Назвіть основні джерела інформації для аналізу виробничих витрат і собівартості продукції.*
3. *Визначіть критерії поділу витрат на змінні та постійні.*
4. *Які фактори впливають на зміну витрат підприємства?*
5. *Як визначити показник рівня витрат на 1 грн. реалізованої продукції?*
6. *Які елементи формують собівартість виробленої продукції?*
7. *Назвіть фактори впливу на зміну прямих матеріальних витрат та витрат на оплату праці.*
8. *Охарактеризуйте процес аналізу накладних витрат.*
9. *Назвіть основні джерела резервів зниження собівартості реалізованої продукції.*

## Теми для написання рефератів та наукових доповідей

* 1. Аналіз витрат за центрами відповідальності.
	2. Оперативний аналіз собівартості продукції та його роль в системі управління витратами.