

УДК 005.915

*Потій В. З., к.е.н., професор  
Куліш Г. П., к.е.н., доцент  
ДВНЗ «Київський національний економічний  
університет ім. В. Гетьмана»*

## **ТЕОРЕТИЧНІ ПІДХОДИ ДО УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА**

**АНОТАЦІЯ.** Розглядаються сутність і роль витрат в діяльності підприємства, а також зарубіжний досвід управління витратами в коротко- і довгостроковому періодах.

**КЛЮЧОВІ СЛОВА:** фінансове управління, витрати, витрати виробництва, собівартість, методи управління витратами; «Стандарт — костинг»; «директ — костинг»; «Абзорпшн — костинг»; «CVP — аналіз»; «метод ABC»; «Таргет костинг»; «Кайзен — костинг»; «Бенчмаркінг витрат»; «Кост — кілінг»; «LCC — аналіз»; «Метод VCC».

**АННОТАЦИЯ.** Рассматривается сущность и роль затрат в работе предприятия, а также зарубежный опыт управления затратами в кратко- и долгосрочном периодах.

**КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА:** финансовое управление, расходы, расходы производства, себестоимость, прибыль, методы управления расходами, «Стандарт — костинг»; «директ — костинг»; «абзорпшн — костинг»; «CVP — анализ»; «метод ABC»; «Таргет-костинг»; «Кайзен — костинг»; «Бенчмаркинг расходов»; «Кост — килинг»; «LCC — анализ»; «Метод VCC».

**ANNOTATION.** The meaning and role of costs of enterprises are considered. Also foreign experience in cost monagement for short — and long periods is defined.

**KEY WORDS:** costs, manufacturing expenses, cost value, profit, management by costs, standard costing, direct costing, absorption costing, cost-volume-profit CVP analysis, ABC method, target costing, benchmarking of costs, cost killing, LCC analysis, VCC method.

**Постановка проблеми.** Розвиток ринкових відносин вимагає більш ефективних методів і форм регулювання господарської діяльності підприємств, посиленої уваги до врахування всіх факторів, що впливають на ефективність управління підприємством.

Першочерговими завданнями стають проблеми забезпечення стабільного функціонування підприємства, залучення інвестицій,

впровадження іновачій, прагнення до повного і ефективного використання виробничих ресурсів.

В процесі господарської діяльності підприємства несуть відповідні витрати, без яких неможливо досягти визначених цілей і завдань, які стоять перед ними. Виробляючи продукцію, підприємство витрачає різні ресурси (матеріальні, трудові, фінансові) і від того, наскільки ефективно воно це робить, залежать результати його діяльності в цілому. В умовах ринкової економіки вказана задача має пріоритетне значення, оскільки в більшості визначає конкурентні позиції підприємства.

Управління витратами необхідно для вирішення багатьох питань, а саме для оцінки рентабельності і вибору необхідних замовлень, планування майбутньої діяльності, оцінці виробничих запасів і їх калькуляції, розподілу і мінімізації витрат, і як результат — забезпечення прибуткової роботи господарської одиниці.

Величина прибутку залежить насамперед від обґрунтованого співвідношення між доходом від реалізації продукції (робіт, послуг) і витратами на виробництво, організацію виробничого та комерційного процесів. Тому управління витратами є важливою функцією економічного механізму кожного підприємства.

Саме ці обставини підвищують значення проблеми управління витратами виробництва і їх вплив на кінцевий фінансовий результат.

**Аналіз досліджень і публікацій.** Проблеми управління витратами на підприємстві в ринкових умовах господарювання досліджувались багатьма як вітчизняними, так і зарубіжними вченими. Економічну сутність поняття «витрати» розглядали ще починаючи від трудової теорії вартості А. Сміт, Д. Рікардо, К. Маркс. Значний внесок у розвиток теорії обліку витрат зробили вітчизняні економісти: Ф.Ф. Бутинець, М.С. Пушкар, Л.В. Нападовська, І.Б. Чернікова, Ю.С. Цал-Цапко, тощо, та зарубіжні — К. Друрі, Р. Ентоні, Дон Р. Хенсен та інші. Проте в більшості випадків традиційна система управління витратами відірвана від практичних потреб управління ними. Внаслідок цього, управління витратами носить формальний характер, а пошук шляхів їх скорочення є несистемним.

**Виклад основного матеріалу.** При дослідженні проблеми управління витратами необхідно перш за все визначитися з термінологією: «витрати» (рус. «затраты»), «затрати» (рус. «расходы»), «собівартість».

По сутності ці поняття близькі один до одного. Доцільно відмітити, що аналіз фундаментальних праць щодо теорій витрат виробництва (Т. Мальтус; А. Маршал; Дж. Кларк; Дж. Кейнс) не виявили наявності дискусії з цього питання. В підтвердження відмітимо, що слово «Cost» в перекладі з англійської і німецької на російську мову як «издержки, затраты, расходы», тобто в теоретичному розумінні вказані поняття (терміни) доцільно вважати синонімами.

Прокалькульовані витрати вважаються собівартістю (калькулювання — Costing).

Однак вітчизняна практика внесла окремі корективи щодо застосування вище вказаних термінів.

Вчені-економісти (В.М. Бойко, П.Г. Вашківа) розглядають витрати як «сукупні витрати речовини та сили природи, живої та уречевленої праці на виробництво продукції. [1] О.В. Дейнега розглядає «витрати» з точки зору собівартості — «...усі витрати підприємства, що виражені в грошовій формі, складають собівартість продукції ...», [5] Ф.Ф. Бутинець розуміє «витрати виробництва, як вираження в грошовій формі поточних витрат трудових, матеріальних, фінансових та інших видів ресурсів на виробництво продукції ...». І далі відмічає, що поточні витрати обліковуються та плануються як собівартість продукції. [2] На думку І.Б. Чернікова «витрати» — це спожиті ресурси або гроші, які необхідно заплатити за товари, роботи та послуги. [11]

Автори Дон Р. Хенсен та Небіл С. Еліас вважають що «витрати виробництва» — це всі витрати на виробництво будь-якого продукту, які відносять на його собівартість і розміщуються в активах компанії ( в момент їх фактичного виникнення ) і потім переносяться на собівартість реалізованої продукції. [10] Власюк Г.В. розглядає «витрати» як визначену суму ресурсів, яка була використана чи витрачена підприємством протягом певного періоду з метою отримання доходу [3].

Відповідно до П(С) БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» під витратами слід розуміти зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення власного капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

На наш погляд термін «витрати» доцільно пов'язувати з придбанням і використанням тих ресурсів, які знаходяться у відпові-

дності з доходами даного періоду і впливають на суму прибутку підприємства.

«Витрати» доцільно розглядати як вартість ресурсів, які використовуються в подальшому з метою отримання прибутку. До «витрат» відноситься вартість матеріальних і трудових ресурсів, які необхідні для виробництва продукції. (виконання робіт, надання послуг). Характер витрат може бути різним, але їх мета завжди пов'язана з отриманням прибутку.

Існує також поняття «економічних» і «бухгалтерських» витрат.

За своєю сутністю бухгалтерські витрати доцільно розглядати як фактичні витрати виробництва, а економічні — це грошові кошти, які можна отримати при найбільш ефективному використанні ресурсів. Поняття економічних витрат пов'язано з обмеженістю ресурсів в порівнянні з можливими варіантами їх використання.

Інколи під поняттям «витрати виробництва» розуміють собівартість продукції. Саме ж поняття «собівартість продукції» — це узагальнюючий показник, який характеризує всі сторони діяльності підприємства, відображає ефективність його роботи. Визначати собівартість продукції необхідно кожному суб'єкту господарювання для визначення рентабельності виробництва в цілому й окремих видів продукції; виявлення резервів зниження витрат підприємства; при формуванні цін на продукцію; розрахунку економічної ефективності впровадження нових технологій і організаційно-технічних заходів; обґрунтування рішень щодо виробництва нових видів продукції. Отже собівартість є показником, який відображає величину використаних у певних цілях ресурсів у грошовому виразі.

Собівартість продукції є основою для обліку та контролю за рівнем витрат на виробництво і реалізацію, а також базою для формування ціни виробника на продукцію підприємства і визначення на цій основі прибутку і рентабельності.

Відносно собівартості всі витрати поділяються на витрати на продукт і витрати періоду. До першої групи відносять витрати, пов'язані безпосередньо з функціями виробництва продукції. До другої групи відносять витрати, які не включаються в собівартість, а відносяться безпосередньо на витрати того періоду, у якому вони були здійснені.

Розходження між витратами на продукт і витратами періоду визначаються тим, що витрати періоду завжди відносяться до то-

го звітного періоду, в якому вони були зроблені і знаходять своє відображення у «Звіті про фінансові результати». А витрати на продукт у частині реалізованої продукції також будуть відображатися у Звіті про фінансові результати, а в частині готової продукції й незавершеного виробництва будуть відображатися в активі Балансу підприємства.

Закон України «Про бухгалтерський облік і звітність в Україні» а також національні стандарти бухгалтерського обліку внесли зміни у порядок калькулювання собівартості продукції, у зв'язку із чим з'явилася необхідність розділяти собівартість на: ту, що використовується у фінансовому обліку й, на ту, що розраховується з метою обґрунтування й прийняття управлінських рішень.

Фінансовий облік передбачає розрахунок показника собівартості виходячи із принципу обережності, що не дозволяє завищувати активи й прибуток підприємства. Зокрема, адміністративні, інші операційні витрати й витрати на збут виступають витратами періоду й відносяться безпосередньо на фінансовий результат. Такий підхід значно підвищує вірогідність даних, наданих фінансовим обліком, однак при цьому знижується їхня цінність для економічної роботи й аналізу собівартості продукції. Тому, виникає необхідність формування собівартості окремих видів продукції в сфері управлінського обліку.

Собівартість продукції залежно від складу витрат, які включаються в її розрахунок може мати неоднаковий розмір і впливати на різні рівні управлінських рішень, які приймаються щодо неї.

У вітчизняній і зарубіжній економіці існують різні підходи до вирішення проблеми управління витратами. Але не існує єдиної системи, яку б однаково можна було б застосувати на підприємствах різних галузей як в короткостроковому так і в довгостроковому періодах.

Оскільки в господарській діяльності підприємство вирішує різні задачі, які в багатьох випадках обумовлені особливостями діяльності конкретного підприємства, їх неможливо врахувати в повному обсязі, а тільки визначити основні задачі, тенденції, проблеми і відповідно орієнтувати систему управління на їх вирішення.

Існуючі системи і методи визначають загальні принципи організації на підприємстві процесу управління. Витрати по відношенню до виробництва у відповідності до системи управління первинні. Це пов'язано з тим, що для досягнення виробничого,

економічного і фінансового результату спочатку необхідно здійснити витрати. Тому мета управління витратами передбачає отримання передбачуваних результатів діяльності підприємства найбільш економічним способом.

Управлінню витратами підприємства в різні періоди розвитку економіки приділяли значну увагу. Але вітчизняні підходи до управління витратами формувалися в умовах іншої економічної системи, тому не враховували багато факторів, які притаманні ринковим відносинам.

Зарубіжний досвід управління витратами, який застосовують вітчизняні підприємства іноді ще називають новітніми методами, оскільки вони почали використовуватись досить нещодавно.

На сьогодні виділено слідуючі новітні методи управління витратами на підприємстві: стандарт-костинг, директ-костинг, абзорпши — костинг, СVP-аналіз, метод ABC, таргет-костинг, кайзер-костинг, бенчмаркінг витрат, кост-кілінг, LCC-аналіз та метод VCC. Ці методи в основному пов'язані із системами управлінського обліку та оперативного, поточного і стратегічного аналізу діяльності підприємства.

«Стандарт-костинг» — це комплексна система управління витратами. Вона була розроблена на початку XX століття ( Гариштоном Емерсоном і Чартером Гарисоном). Вона об'єднує нормування, планування, аналіз і контроль. Використання цієї системи передбачає: попереднє нормування витрат за елементами і статтями; складання нормативних калькуляцій на продукцію; облік нормативних витрат і відхилень; аналіз відхилень; уточнення калькуляцій при зміні норм. Головне в цій системі — контроль за точним виявленням відхилень від встановлених стандартів.

При відсутності такого контролю застосування цієї системи не забезпечить досягнення належного ефекту.

Перевага вказаного методу в його оперативності і оптимізації витрат шляхом їх наближення до нормативних значень. Недоліками цього методу є незручність обчислювати стандарт за короткий час за різними замовленнями; зміна цін ускладнює визначення незавершеного виробництва і вартість залишків готової продукції на складі.

Вказаний метод буде ефективним тільки при оперативному плануванні витрат на підприємстві, обліку на бухгалтерських рахунках за нормативними документами при одночасному визначенні відхилень у фінансових результатах.

Цей підхід сприяє підвищенню ефективності контролю як за виробничими, так і за невиробничими витратами (наприклад адміністративними), обсяг яких визначається також виходячи з розроблених нормативів. Це дозволяє контролювати формування витрат в цілому по підприємству.

Система «стандарт-костинг» слугує ефективним інструментом управління витратами: контролю, калькулювання собівартості продукції, плануванню і прийняттю необхідних рішень.

Одночасно в дослідженнях багатьох авторів щодо сутності вказаної системи відмічається основний недолік, який проявляється в тому, що загальні витрати розподіляються між окремими видами продукції. Але не всі види продукції однаково пов'язані з виробництвом і тому такий розподіл буде доволі умовним. Прикладом може бути заробітна плата працівників, яка пов'язана з виробництвом окремих видів продукції. В цьому випадку значна сума непрямих витрат буде віднесена на продукцію, яка має найбільшу питому вагу, така продукція може бути низькорентабельною або взагалі збитковою. Цей недолік не дозволяє виявити реальний рівень рентабельності продукції і приводить до помилок в рішеннях щодо вибору обсягу і асортименту випуска продукції.

Цей недолік в основному і сприяє створенню системи «директ-костинг» (ідея належить Джонатану Харрісу). Основна і принципова відмінність «директ-костинга» від системи «стандарт-костинг» в розподілі витрат між окремими видами продукції. В системі «директ-костинг» вони поділяються на змінні і постійні. В системі «директ-костинг» у відмінність від інших систем розподіляються тільки змінні витрати. При цьому слід більш детально класифікувати, аналізувати і контролювати змінні витрати і враховувати, що у складі змінних витрат, деякі з них можуть змінюватися більш швидкими темпами ніж інші. Тому це необхідно враховувати при плануванні обсягу продукції. Крім того, в довгостроковому періоді розподіл витрат на змінні і постійні, носить умовний характер. Постійні витрати можуть розглядатися як змінні (наприклад, амортизаційні відрахування змінюються при ліквідації або оновленні основних засобів).

В системі «директ-костинг» також розробляють нормативи для витрачання різних ресурсів, на основі яких складають планові калькуляції для окремих видів продукції але тільки в частині змінних витрат, пов'язаних з виробництвом продукції. Окремо

визначають суму постійних витрат на плановий період. Такий підхід дає змогу визначати точку беззбитковості (точку рівноваги), суму маржинального доходу для покриття постійних витрат підприємства. Це дозволяє підприємству більш ефективно здійснювати цінову політику в стратегічному і тактичному плані, приймати рішення по встановленню цін на окрему продукцію та контрактам.

Володіючи інформацією щодо реальної ціни виробництва кожного виду продукції, підприємство може контролювати виробничі витрати, виявляти невикордані витрати і приймати рішення щодо їх усунення. Калькулюючи граничну собівартість по окремим видам продукції тільки в частині змінних витрат, підприємство має можливість визначити реальний вклад кожного виду продукції у формування загального фінансового результату. Це дозволяє управляти асортиментом продукції, що особливо важливо в умовах дефіцита ресурсів і значного асортимента продукції, яка випускається.

Крім того, важливою позитивною рисою системи «директ-костинг» в тому, що обмеження собівартості тільки змінними витратами дозволяє спростити процеси нормування, планування, обліку і контролю витрат тому, що собівартість становиться більш прозорою, а окремі витрати — більш контрольованими.

Але дана система, як і попередня, також має недоліки. При застосуванні даної системи враховують що обсяг виробництва дорівнює обсягу продажу, а це в більшості не співпадає. У основній частині вітчизняних підприємств мають місце значні залишки готової продукції на складі.

**Абсорпшн-костинг.** Даний метод управління витратами виник в 30-х рр. ХХ ст. в США. Сутність цього методу в тому, що всі витрати підприємства, як виробничі, так і невиробничі (адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати), повністю розподіляються між виробленою продукцією, при цьому прямі витрати відносять безпосередньо на собівартість окремих видів продукції, а непрямі витрати розподіляють на види продукції пропорційно ставкам (коефіцієнтам) покриття.

Порівнюючи «абсорпшн-костинг» з «директ-костинг» можна виявити суттєві відмінності. Ці 2 методи управління витратами можемо порівняти з таблиці 1.



Таблиця 1

**ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА КАЛЬКУЛЮВАННЯ ВИТРАТ  
МЕТОДАМИ «АБСОРПШН-КОСТИНГ» ТА «ДИРЕКТ-КОСТИНГ» [11, С. 205]**

«Абсорпшн-костинг»	«Директ-костинг»
1. Базова класифікація витрат — прями та непрями	1. Базова класифікація витрат — змінні та постійні
2. Розраховуються повні витрати за видами продукції	2. Собівартість окремих видів продукції містить тільки змінні витрати
3. Метод розподілу непрямих витрат суттєво впливає на повні витрати на виробництво і реалізацію продукції	3. Метод розподілу непрямих змінних витрат несуттєво впливає на собівартість продукції
4. Запаси готової продукції на складі обліковуються за повними витратами	4. Запаси готової продукції на складі обліковуються за змінними витратами, що виключає накопичення постійних витрат у неліквідних запасах
5. Використовується при витратному ціноутворенні	Дозволяє проводити аналіз беззбитковості і здійснювати гнучку цінову політику
6. Ефективний за наявності довгострокових контрактів на постачання продукції	6. Ефективний у разі нестабільних обсягів реалізації та широкої номенклатури

Отже, в цілому можемо сказати, що цей метод передбачає віднесення до собівартості продукції всіх витрат, включаючи і накладні. Метод дозволяє розподіляти накладні витрати з метою точного визначення їх суми у структурі собівартості одиниці продукції.

**CVP-аналіз.** Це метод управління витратами підприємства, який за своєю сутністю є співвідношенням трьох складових: «витрати — випуск — прибуток» (Cost-Volume-Profit Relationships, або CVP).

Він набув широкого застосування в Україні, особливо в останні роки, через свою оперативність та ефективність.

CVP-аналіз за своєю сутністю є досить простим методом, оскільки базується на легко обчислювальних показниках. Він дає змогу швидко оцінити обсяг продажу продукції і її вплив на прибуток, величину та структуру витрат, аналізувати залежність обсягу прибутку від цін, структури виробництва, визначити точку

беззбитковості тощо. Із самої назви CVP можна сказати, що даний метод з'ясовує взаємозв'язок між витратами, обсягом виробленої продукції та прибутком.

За даним методом розраховуються та аналізуються маржинальний прибуток (збитки); коефіцієнт маржинального прибутку; точка беззбитковості; обсяг операційної діяльності, що забезпечує цільову прибутковість; операційний леверидж, за допомогою якого виявляється залежність прибутку від динаміки обсягу продукції і структури витрат.

Отже, застосування CVP-аналізу дає змогу забезпечити беззбиткову діяльність підприємства та отримати передбачений прибуток за умови дотримання незмінності цін та чіткого відображення змінних витрат.

**Метод ABC.** Це метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції за видами діяльності або диференційований метод обліку собівартості. [7]

Суть ABC методу полягає у оптимізації витрат на основі їх структурування за критеріями важливості для створення продукції. Так, витрати поділяються на 3 групи: група А — найсуттєвіші витрати. Їх значимість для створення продукції дуже висока, і становить не менше 50 %; група В — суттєві витрати. Їх значимість незначна, і становить не менше 25 %; група С — інші витрати, частка яких не перевищує 25 % всіх витрат.

Отже, основна увага в процесі управління витратами приділяється витратам групи А, меншою мірою витратам групи В та С.

Перевагами застосування методу ABC у процесі управління витратами є те, що його можна використовувати для пошуку резервів зниження собівартості в розрізі окремих центрів витрат, інвестиційних проектів чи видів продукції. Окрім цього, даний метод придатний для оптимізації портфеля продукції, виробництвом та реалізацією якої займається підприємство, максимізації обсягів реалізації продукції тощо.

**«Таргет-костинг» («target costing»).** Це метод управління витратами за цільовою собівартістю. Це досить новий метод, що виник наприкінці минулого століття в Японії. Спочатку він набув широкого застосування у всіх галузях японської промисловості, а згодом і в інших галузях економіки Японії, а також і в США. «Таргет-костинг» варто розглядати як цілісну концепцію управління, що дає змогу підтримувати стратегію зменшення витрат і реалізувати функцію планування виробництва нових продуктів,

попереджувального контролю витрат і калькулювання цільової собівартості з урахуванням реальної ситуації на ринку.

Основою даного методу є цільове калькулювання, яке базується на формулі цільової собівартості: [7, с. 122]

Цільова собівартість (ЦСБ) = Потенційна ринкова ціна (ПРЦ) –  
– Бажаний для підприємства прибуток (БПП).

Таке рішення дає змогу отримати ефективний і простий інструмент контролю та економії витрат ще на стадії проектування, оскільки «target costing» передбачає розрахунок собівартості виробу, виходячи з попередньо встановленої ціни реалізації.

Однак на українських підприємствах основною перешкодою впровадження методу «Таргет-костинг» — це відсутність ефективної і досконалої системи управлінського обліку, інформаційного забезпечення для прийняття управлінських рішень.

**Кайзен-костинг «kaizen costing».** Це один із новітніх методів управління витратами на підприємстві. У перекладі з японської слово «кайзен» означає поліпшення, удосконалення маленькими кроками. Даний метод застосовується в галузях економіки з довготривалим життєвим циклом продукції.

Метод «kaizen costing» використовується для досягнення цільової собівартості. На відміну від «target costing», він полягає в постійному вдосконаленні якості процесів на всьому підприємстві за участі всіх його працівників, що дає можливість зменшити непродуктивні витрати.

Перевага даного методу в тому, що він забезпечує постійне зменшення витрат і утримання їх на заданому рівні. [8]

**Бенчмаркінг витрат.** Це метод управління витратами, який полягає у пошуку стандартного чи еталонного економічно ефективного підприємства-конкурента з метою порівняння з власним та переймання його найкращих методів роботи. [9, с. 25]

Впровадження бенчмаркінгу на підприємстві відбувається в наступні етапи:

- Підготовчий. Стадії здійснюють вибір об'єкта бенчмаркінгу та порівняльних аналогів; визначають оцінні показники, збирають необхідну для аналізу інформацію. Порівняльних аналогів при цьому має бути якомога менше тому, що з їх зростанням — витрати на бенчмаркінг підвищуються, а результати стають дедалі погіршеними.

• Аналіз. У ході аналітичного етапу бенчмаркінгу на основі порівняння з підприємством-партнером виявляються недоліки (слабкі місця) в об'єктах бенчмаркінгу та ідентифікуються причини їх виникнення. Критерієм оцінки процесів, функцій, методів чи виробничих процесів є показники їх продуктивності.

• Впровадження. На цьому етапі приймаються рішення, виходячи з аналітичних результатів і можливості їх застосування в практичній діяльності підприємства. Основний акцент тут робиться на розробці стратегії і тактики нейтралізації виявлених у ході бенчмаркінгу слабких місць на підприємстві.

Головним недоліком у запровадженні бенчмаркінгу на українських підприємствах є саме труднощі у отриманні повної і достовірної інформації про управлінську діяльність підприємствалідера та про поточні результати такої діяльності.

**«Кост-кілінг».** Це також один з найновіших методів управління витратами. Він полягає у скороченні витрат підприємства без шкоди для його діяльності та перспектив розвитку. Перевагою методу «кост-кілінг» є значне скорочення витрат підприємства, а недоліками — його значна жорсткість, оскільки скорочення витрат призводить до зменшення витрат на заробітну плату працівників, а через це і скорочення персоналу. [8] В Україні у зв'язку з вище перерахованими недоліками цей метод не набув значного використання.

**ЛСС-аналіз.** Це один із найновіших методів управління витратами на українських підприємствах.

Сутність даного методу полягає у розрахунку витрат за етапами життєвого циклу продукції і застосовується при стратегічному управлінні і охоплює період в декілька років. ЛСС-аналіз — це єдиний метод управління витратами, що враховує вплив інфляції через дисконтування грошових потоків у прийнятті рішень.

Цей метод має такі переваги:

— він забезпечує точний прогноз всіх витрат і співвідношення отриманого доходу та витрат щодо виробництва всіх виробів;

— дає змогу отримати в довгостроковому періоді оцінку здійснених витрат і їх покриття відповідними виробу доходами;

— забезпечення стратегічного бачення витрат в майбутньому і порівняння їх із доходами.

Однак, як і кожний метод управління витратами, ЛСС-аналіз має і свої недоліки: відсутність періодизації фінансових резуль-

татів, потребує витрат на отримання додаткової інформації та невизначеність в обліку накладних витрат.

В Україні цей метод доцільно застосовувати на тих підприємствах, які виробляють нестандартний асортимент продукції.

**Метод VСС.** Це один з найновіших методів управління витратами. Він за своєю сутністю схожий з попереднім методом.

Використання даного методу вимагає інформаційну систему, яка буде використовуватись для оптимізації витрат.

Головною особливістю методу VСС є дотримання 2-х умов: високого рівня кваліфікації управлінського персоналу та працівників обліково-аналітичних служб на підприємстві, де застосовується даний метод. [9]

Отже, розглянувши традиційні і запозичені методи управління витратами, можемо зробити висновок, що головними факторами при виборі того чи іншого методу мають бути його відповідність особливостям технології і організації виробництва, забезпечення правильності поточного контролю за витратами виробництва і правильністю обчислення собівартості продукції.

**Висновки.** Проведений аналіз і узагальнення наукових досліджень свідчить про необхідність і доцільність вдосконалення підходів щодо управління витратами на вітчизняних підприємствах. Це особливо важливо в умовах розвитку ринкових відносин. При цьому необхідно застосувати системний підхід, який сприяє охопленню всіх стадій функціонування підприємства і використання різних методів, які дозволяють досягти найкращих результатів.

### **Література**

1. *Бойко А.Л.* Граничний аналіз в управлінні витратами багато номекладатурного підприємства / Бойко А.Л.// Вісн. Нац. ун-ту «Львів. Політехніка». Логістика. — 2007. — № 580. — С. 403—408.

2. *Бутинець Ф.Ф.* Бух облік для менеджерів та економістів: [Навч. посіб. ] / Бутинець Ф.Ф., Чижевські Л.В.:// Житомир, інж.-технол. ін-т. — Житомир: ПП «Рута», 2000. — 670 с.

3. *Власюк Г.В.* Оцінювання управління витратами виробництва / Власюк Г.В. //Держава та регіони. Сер. Економіка та підприємництво. — 2010. — Вип.1. — С. 11—64.

4. *Вербило О.Ф.* Управлінський облік: навч. посіб. / Вербило О.Ф., Коробова Н.М.//Нац. ун-т біоресурсів і природокористування України. — 3-тє вид., переробл. і допов. — К., 2011. — 391 с.

5. *Дейнега О.В.* Витрати виробництва та проблеми формалізації їх термінології / Дейнега О.В., Папко О.В. // Наук. зап.: наук-техн. зб. — 2011. — № 4. — с. 17—35.

6. *Дерій В.А.* Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю: [монографія] // Дерій В.А.; Терноп. нац. екон. ун-т. — Т., 2009. — 272 с.

7. *Партин Г.О.* Управлінський облік: навч. посіб. / Партин Г.О., Загородній А.Г. — 2-ге вид., вип. і допов. — К: Знання, 2007. — 303 с.

8. *Рассулова Н.В.* Організація та методика обліку витрат на виробництво будівельної продукції: [Монографія] / Рассулова Н.В., Ягмур К.А. // — Донецьк: Дон. НУЕТ, 2011. — 243 с.

9. *Фещур Р.В.* Бенчмаркінг як ефективний засіб зниження витрат виробництва / Фещур Р.В., Яворська Н.Р., Меренюк Т.В. // Вісн. Нац. ун-ту «Львів. політехніка». Менедж. та підприємництво в Україні: етапи становлення і пробл. розв. — 2007. — № 605. — С. 43—49.

10. *Хенсен Д.Р.* Управлінський облік: Підруч. для студ. вищ. навч. закл. / Хенсен Д.Р., Моувен М.М., Еліас Н.С., Сенков Д.У.; Міжнар. ін-т бізнесу. — Пер. з 5-го канад. вид. — К.: Міленіум, 2002. — 974 с.

11. *Чернікова І.Б.* Управлінський облік: [Навч. посіб.] / Чернікова І.Б., Кирильєва Л.О., Янчев А.В., Черніков О.І. // Харк. держ. ун-т харчування та торгівлі. — Х., 2009. — 247 с.

Статтю подано до редакції 11.06.13 р.

УДК 336.71

**Горбатюк Л. А.,**  
*аспірант кафедри менеджменту банківської діяльності  
ДВНЗ «Київський національний економічний  
університет ім. Вадима Гетьмана»*

## **ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ ЗЛИТТІВ ТА ПОГЛИНАНЬ БАНКІВ В УКРАЇНІ**

**АНОТАЦІЯ.** У статті досліджено методичні підходи щодо визначення ефективності банківських злиттів та поглинань та обґрунтовано доцільність застосування комбінованого підходу. Розглянуто практичний приклад ефективного злиття банків.

**КЛЮЧОВІ СЛОВА:** банк, злиття та поглинання, ефективність банківських злиттів та поглинань.

**АННОТАЦИЯ.** В статье исследованы методические подходы к определению эффективности банковских слияний и поглощений и