

УДК [658.15:391.7]:657.474.5

Ю. М. Попівняк,

асистент кафедри обліку і аудиту, Львівський національний університет імені Івана Франка, м. Львів

УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ ФУНКЦІОНУВАННЯ ФІНАНСОВОГО МЕХАНІЗМУ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ЮВЕЛІРНОГО ПІДПРИЄМСТВА ШЛЯХОМ ВПРОВАДЖЕННЯ КАЛЬКУЛЮВАННЯ ВИДАМИ ДІЯЛЬНОСТІ

Y. M. Popivnyak,

assistant of Accounting and Audit Department, [Ivan Franko National University of Lviv, Lviv](#)

IMPROVEMENT OF FINANCIAL MECHANISM OF EXPENSES MANAGEMENT METHODS ON JEWELLERY INDUSTRY ENTERPRISES: INTRODUCTION ACTIVITY BASED COSTING

У статті обґрунтовано доцільність впровадження й розглянуто особливості застосування калькулювання за видами діяльності підприємств ювелірної промисловості, що дозволить удосконалити існуючу на цих підприємствах методику та підвищити ефективність функціонування фінансового механізму управління витратами.

This article grounds the necessity of introduction and considers the features of application of activity based costing on jewellery industry enterprises, which will allow to improve the existing on these enterprises financial mechanism of expenses management methods and increase effectiveness of its functioning.

Ключові слова: вид діяльності, витрати, калькулювання, метод, операція, підприємство ювелірної промисловості, управління фінансовим механізмом.

Keywords: activity, expenses, calculation, method, operation, jewellery industry enterprise, management, financial mechanism.

Постановка проблеми. Управління витратами на промисловому підприємстві передбачає наявність підсистем та зв'язків між ними, комплексну й узгоджену взаємодію багатьох компонентів. Для реалізації ефективного впливу суб'єкта управління витратами на процес їх формування розробляється фінансовий механізм управління витратами (який складається з методів, форм, інструментів та важелів якого відбувається реалізація фінансової політики підприємства у витратній частині).

Впровадження дієвих методів управління витратами – першочергове завдання з підвищення ефективності функціонування ФМУВ підприємств ювелірної промисловості. Застосування цих методів є основною умовою та запорукою оптимізації величини витрат, зниження витрат із одночасним зростанням рентабельності, підвищенням якості й інноваційності продукції. Проте незрозуміння суті методу, необдумане його використання супроводжується непродуктивним витрачанням ресурсів для впровадження такого механізму, що не одержання позитивного ефекту, адже навіть дієва методика не допоможе в управлінні витратами за умови простого її копіювання, без врахування визначальних чинників в конкретних умовах господарювання. Окрім цього, в процесі застосування фінансові методи можуть потребувати не лише адаптації, але й трансформації з метою удосконалення (використання нових форм, інструментів та важелів за незмінної основоположної ідеї методу). Окремі перетворення потребують й калькулювання за видами діяльності, оскільки ювелірне виробництво характеризується значною кількістю та складністю специфічних операцій, великою питомою вагою й різноманітністю статей загальнопромислових накладних витрат.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні й практичні аспекти калькулювання за видами діяльності досліджені багатьма вітчизняними та зарубіжними вченими (Е.А. Аткинсон, О.Н. Волкова, С.Ф. Голов, М.Г. Грецак, О.Д. Данилюк, К. Дзурі, Р. Каплан, Р. Кулер, А. Міцкевич, Ч. Хорнгрен та ін.). Проте, незважаючи на значні здобутки на невирішеними залишаються багато проблем використання такого калькулювання у сьогоденних вітчизняних умовах господарювання. Зокрема, додаткового обґрунтування і потреби його впровадження на підприємствах ювелірної промисловості, що зумовлює актуальність обраної теми дослідження.

Ціллю написання статті є розгляд потреби у використанні калькулювання за видами діяльності та його особливостей з врахуванням специфіки функціонування ювелірних підприємств для удосконалення ФМУВ та підвищення дієвості цього механізму з метою оптимізації величини витрат таких підприємств.

Виклад основного матеріалу. Метод управління видами діяльності (Activity Based Management) передбачає усебічне управління витратами на основі калькулювання за видами діяльності. Його апробовано у таких відомих компаніях як Hewlett Packard, Siemens, Kodak, British Airways, Coca Cola, IBM, Chrysler, Motorola та ін. [7, с. 57].

Вважається, що термін «калькулювання за видами діяльності» (Activity Based Costing), а також основні ідеї даної форми методу управління видами діяльності системно були сформульовані Р. Купером та Р. Капланом у 1988 р. [15, с. 111; 8, с. 323; 5, с. 35], тобто у той період, коли суттєво змінилася структура витрат, зростає конкуренція, знизилася вартість розрахункових робіт внаслідок використання технічних засобів (основоположні принципи калькулювання за видами діяльності було запропоновано Дж. Стрессом у 1971 р. у монографії «Activity Costing and Input-Output Accounting» [13, с. 96]). Загалом його суть полягає у тому, що витрати розподіляються спочатку за окремими видами діяльності (функціями, операціями, процесами), а згодом - за об'єктами калькулювання.

Види діяльності можуть визначатися на рівні одиниці продукції (Unit-related activities), партії виробів (Batch-related activities), забезпечення випуску продукції (Customer-sustaining activities), обслуговування клієнтів (Customer-sustaining activities), забезпечення роботи підприємства в цілому (Business-sustaining activities) [3, с. 161]. Ю.М. Глукін виділяє такі типи діяльності: поштучна робота (Unit Level), пакетна робота (Batch Level), продуктова робота (Product Level) (Multi Product - для поточних витрат, що відносяться до декількох видів продукції, та Multi Invest - для інвестиційних витрат, типових капіталовкладень у декілька видів продукції одночасно [11]), загальногосподарська робота (Facilit

[6]). Традиційно виділяють такі основні етапи калькулювання за видами діяльності: виявлення основних видів діяльності; визначення сукупності витрат для кожного виду діяльності; визначення чинників витрат для кожного виду діяльності; визначення ставки розподілу і її використання в процесі віднесення витрат на види продукції; калькулювання витрат за видами діяльності. Виокремлюємо наступні етапи впровадження калькулювання за видами діяльності на підприємствах ювелірної промисловості: визначення груп прямих та накладних витрат; визначення видів діяльності, операцій та ресурсів підприємства; обґрунтування й затвердження чинників розподілу для накладних витрат (чоловічий витрат, ресурсів, операцій); затвердження вимог до первинних документів та їх оформлення згідно вимог калькулювання за видами діяльності; збір і групування інформації про витрати; проведення розподілу прямих витрат за операціями та віднесення їх на об'єкти витрат прямим шляхом; розрахунок ставок розподілу витрат і віднесення витрат на ресурси; розрахунок ставок розподілу витрат та віднесення певного об'єкта в межах економічної моделі підприємства [14, с. 16]. К. Дзурі виділяє дві групи чинників, що залежать від обсягу продукції, та такі, що від нього не залежать [8, с. 324]. Вчені по-різному визначають види чинників, хоча деякі використовують поняття «драйвер витрат» подальшої їх класифікації. В.Б. Івашкевич виокремлює операційні чинники (здійснюють вплив на зміну витрат і вартостей кількох пов'язаних між собою видів діяльності) та чинники діяльності (здійснюють найбільший вплив на витрати даного виду діяльності та можуть бути вимірні кількісно) [9, с. 485]. І.В. Багаєв розглядає чинники витрат, що демонструють основну причину виникнення витрат та пов'язують її з тим чи іншим видом діяльності, та чинники операцій – показники, пропорційно до яких вартість видів діяльності

Характерним фінансовим інструментом калькулювання за видами діяльності вважаємо сукупність (пул) витрат (характеризує витрати, розраховані за кожним видом діяльності чи об'єктом). Увагу також слід приділити дослідженню такого інструмента ФМУВ як чинник (драйвер) витрат. В. Савчук та І. Троян визначають його як «процес, фізичний чи економічний показник, який безпосереднім чином впливає на величину певного об'єкта в межах економічної моделі підприємства» [14, с. 16]. К. Дзурі виділяє дві групи чинників, що залежать від обсягу продукції, та такі, що від нього не залежать [8, с. 324]. Вчені по-різному визначають види чинників, хоча деякі використовують поняття «драйвер витрат» подальшої їх класифікації. В.Б. Івашкевич виокремлює операційні чинники (здійснюють вплив на зміну витрат і вартостей кількох пов'язаних між собою видів діяльності) та чинники діяльності (здійснюють найбільший вплив на витрати даного виду діяльності та можуть бути вимірні кількісно) [9, с. 485]. І.В. Багаєв розглядає чинники витрат, що демонструють основну причину виникнення витрат та пов'язують її з тим чи іншим видом діяльності, та чинники операцій – показники, пропорційно до яких вартість видів діяльності

розподіляється на кінцеві об'єкти калькулювання [4, с. 47, 50]. К. Друрі поділяє їх на чинники витрат, чинники ресурсів (ресурсних витрат) та функціональні чинники витрат (словами, чинники видів діяльності), які, в свою чергу, розмежовує на операційні, часові та інтенсивні [8, с. 329].

В. Савчук виокремлює такі ієрархію чинників: 1) чинник витрат – явище, об'єкт, що призводить до виникнення витрат; часто не піддається кількісному опису; 2) ресурсів – пов'язує той чи інший вид ресурсів з одним із видів процесів на підприємстві; кількісно описує обсяги спожитих видом діяльності ресурсів; 3) чинник виду діяльності – показник, що безпосередньо впливає на величину витрат та потребує кількісного вимірювання; 4) чинник об'єкта витрат – показник, що розподіляє суму витрат, згруповану конкретному об'єкті витрат, за відповідними видами продукції [14, с. 16-17]. Для застосування системи калькулювання за видами діяльності на ювелірних підприємствах виокремлюємо чинники витрат, ресурсів та операцій.

Відомо, що багато успішних у світовій практиці методів управління витратами не характеризуються такою ж ефективністю у вітчизняних умовах господарювання. Для впровадження калькулювання за видами діяльності на українських підприємствах ювелірної промисловості слід забезпечити формування відповідної інформаційної бази про можливість управління витратами із застосуванням цієї методики, а також порядок її практичного використання; здійснювати навчання і перепідготовку працівників; вкладати впровадження такого калькулювання; проводити роз'яснювальну роботу з працівниками щодо причин його запровадження, впливу на досягнення стратегічної мети дії підприємства та покращення умов роботи самих працівників; займатися адаптацією обраного інструментарію до зміни вимог вітчизняного законодавства, законної функціонування українського ювелірного ринку, особливостей організації виробництва на тому чи іншому ювелірному підприємстві тощо.

Використання калькулювання за видами діяльності на підприємствах ювелірної промисловості потребує більш детального розгляду та вдосконалення, виходячи з можливостей та потреб управління витратами. До застосування прийомів калькулювання за видами діяльності на ювелірних підприємствах (як мінімум для вдосконалення і системи калькулювання витрат та формування додаткової аналітичної інформації про їх величину) спонукали чинники, пов'язані із постійним зростанням рівня конкуренції в ювелірній продукції; зниженням вартості та складності обробки додаткової інформації, яка потрібна для впровадження методики, на основі розвитку технологій її зростаючою питомою вагою накладних і, зокрема, загальновиробничих, витрат у величчині сукупних витрат; чисельним асортиментом продукції, яка виготовляється; неефективною політикою розподілу накладних витрат та розрахунку собівартості виробів на досліджуваних підприємствах. Так, доказом останнього з наведених аргументів є інформація з нашої облікової політики Державного підприємства «Львівський державний ювелірний завод» (ДП ЛДЮЗ), де вказано, що базою розподілу накладних витрат підприємства на її виробу є заробітна плата працівників основного виробництва, при цьому у 2003-2010 рр. усі загальновиробничі витрати вважалися змінними та списувалися на вищезгадану заробітну плату, у 2011 р. - навпаки, відносилися до постійних та розподілялися згідно обраної бази. Починаючи з 2012 р. й по сьогоднішній день загальновиробничі витрати обліковуються в складі змінних у повній сумі. Проте зрозуміло, що ці витрати містять як постійну, так і змінну складові, тому категоричність у віднесенні загальновиробничих витрат лише до постійних чи до змінних спричиняє неправильне обчислення величини собівартості. Крім цього відомо, що використання лише однієї бази розподілу (у нашому випадку – заробітної плати виробничих робітників) призводить до «відтягування» на себе виробами, які володіють більшою характеристикою обраного чинника, більш накладних витрат. Це означає, що більш трудомістка продукція матиме у своїй собівартості більшу суму загальновиробничих витрат, хоча насправді її виготовлення може й бути причиною виникнення таких витрат у пропорційній величині основної заробітної плати мірі.

Поряд із потребою у застосуванні інструментів калькулювання за видами діяльності, зрозуміло на емпіричному рівні, для прийняття остаточного рішення щодо актуальності використання такого калькулювання треба провести коефіцієнтний аналіз. Для цього варто скористатися методикою оцінки доцільності розробки калькулювання за видами діяльності на підприємстві, запропонованою А. Мішкевичем [10]. Згідно неї до уваги беруться два види критеріїв – розрахункові коефіцієнти та експертні оцінки. До останніх автор відносить «оцінку питомої ваги витрат на рівнях Batch і Product; оцінку питомої ваги маржинально збиткової згідно методу калькулювання за видами діяльності продукції у загальній вартості реалізації; відношення суми маржинальних збитків до суми маржинального прибутку за абсолютною величиною згідно методу калькулювання за видами діяльності; потенційної економічної ефективності калькулювання за видами діяльності» [10]. Для оцінки потреби впровадження калькулювання за видами діяльності на вітчизняних підприємствах пропонуємо використати три розрахункові коефіцієнти - питому вагу сукупних накладних витрат у доданій вартості (K_1), похибку розподілу накладних витрат відношення змінних накладних витрат до маржинального прибутку (K_3) (трансформували при цьому формули розрахунку з врахуванням особливостей облікової політики підприємств):

$$K_1 = \frac{3B + AB + B3 + IB}{ЧВ - ПС}, \quad (1)$$

$$K_2 = \left| \frac{\sum_{i=1}^n (x_i - \bar{x}) \cdot (y_i - \bar{y})}{\sqrt{\sum_{i=1}^n (x_i - \bar{x})^2 \cdot \sum_{i=1}^n (y_i - \bar{y})^2}} \right|, \quad (2)$$

$$K_3 = \frac{ЧВ - ПБ - (ЧВ - 3B)}{ЧВ - 3B}, \quad (3)$$

де $3B$ – загальновиробничі витрати, тис. грн.; AB – адміністративні витрати, тис. грн.; $B3$ – витрати на збут, тис. грн.; IB - інші витрати операційної діяльності, тис. грн.; $ЧВ$ – чистий дохід (виручка) від реалізації, тис. грн.; $ПС$ - вартість покупних сировини, матеріалів, виробів, послуг, сума сплачених податків, тис. грн.; x_i - норма прибутку за існуючої системи розподілу накладних витрат; y_i - норма прибутку і-го виробу при розподілі накладних витрат з використанням маржинального прибутку у якості бази розподілу; \bar{x} - середнє значення норми прибутку за існуючої системи розподілу накладних витрат; \bar{y} - середнє значення норми прибутку при розподілі накладних витрат з використанням маржинального прибутку у якості бази розподілу; n – кількість досліджуваних виробів; $i = 1, \dots, n$; $ПБ$ – сума прямих витрат, тис. грн.; $3B$ – сума змінних витрат.

Зазначимо, що для розрахунку коефіцієнта K_2 потрібно сформувати вибірку, яка налічує до 20-ти найсуттєвіших у асортименті підприємства ювелірних виробів і: ціною та величиною прибутку й розрахувати для кожного з них норму прибутку (відношення його суми до повних витрат) за умови використання діючої на такому підприємстві системи розподілу накладних витрат та із використанням в якості бази розподілу маржинального прибутку (різниця між виручкою від продажу виробу та змінними витратами). Похибку розподілу накладних витрат доцільно розраховувати зі застосуванням функції =PEARSON() (Microsoft Excel 2010).

Для узагальнення одержаних результатів та обчислення єдиного критерію (K) доцільності впровадження калькулювання за видами діяльності на ювелірному підприємстві скористаємося формулою:

$$K = \sum_{j=1}^n \alpha_j \cdot b_j, \quad (4)$$

де j - кількість спостережень (досліджуваних коефіцієнтів) (у нашому випадку $j = 1, \dots, 3$); α_j - питома вага j -го коефіцієнта в загальному критерії доцільності впровадження калькулювання за видами діяльності, %; b_j - бал за j -м коефіцієнтом, який присвоюється йому відповідно до величини розрахованого значення та вказує на чотириох можливих якісних оцінок доцільності впровадження калькулювання за видами діяльності: 4 - «ймовірно «так», 3 - «ймовірніше «так» ніж «ні», 2 - «ймовірніше «так» та 1 - «ймовірно «ні»).

Підставивши у формулу відповідні значення для кожного з коефіцієнтів одержимо результат, який, хоч і не дає однозначної відповіді на питання про доцільність впровадження калькулювання за видами діяльності на підприємстві, проте дозволяє стверджувати про таку потребу з високим ступенем ймовірності. Так, до прикладу, для ДП «Львівський державний ювелірний завод» значення коефіцієнта знаходиться у проміжку між високим «ймовірніше «так» ніж «ні» та «ймовірно «так», причому є наближенням до останнього. Це означає, що ствердження про необхідність впровадження калькулювання за видами діяльності для підвищення дієвості ФМУВ підприємств ювелірної промисловості (в першу чергу накладними) є значною мірою виправданим та необхідним.

Наведемо ще декілька переваг калькулювання за видами діяльності, які остаточно переконують в необхідності використання його інструментів на підприємствах ювелірної промисловості з метою наближення величини індикатора оптимізації функціонування ФМУВ до свого найкращого значення за рахунок відповідних змін в розрізі кінцевої продукції, якості, витратності та інноваційності [12] (табл. 1).

Таблиця 1.

Зв'язок позитивних властивостей калькулювання за видами діяльності із покращеннями за критеріями оптимальності функціонування

ФМУВ на підприємствах ювелірної промисловості

№ за пор.	Позитивні властивості калькулювання за видами діяльності	Критерії оптимальності функціонування ФМУВ, за якими відбувається домінуюче покращення
1	2	3
1	Інформація про реальну величину витрат дає можливість виявляти ті з них, які потрібно оптимізувати	Рентабельність, витратність
2	Точне віднесення витрат на об'єкти калькулювання дозволяє ефективно управляти ціною продукції	Рентабельність
3	Дані про реальну собівартість дозволяють розробити ефективну товарно-асортиментну політику підприємства	Рентабельність, витратність, інноваційність
4	Оцінка вартості операцій передбачає можливість розгляду доцільності виконання окремих функцій підприємства з використанням методу залучення зовнішнього ресурсу	Рентабельність, витратність, якість
5	Точне знання собівартості продукції сприяє прийняттю обґрунтованих рішень стосовно науково-дослідних робіт, автоматизації процесів тощо	Інноваційність, якість
6	Поділ діяльності підприємства на функції дозволяє приділити більшу увагу підвищенню ефективності найбільш витратних операцій	Витратність
7	Калькулювання за видами діяльності дозволяє виявити і скоротити обсяг операцій, що не додають цінності продукції	Витратність, якість
8	Дослідження витрат за операціями дозволяє виявити неправильний розподіл ресурсів підприємства	Рентабельність, витратність
9	Сформована інформація про витрати може застосовуватися для розроблення вигідних з точки зору підприємства нових видів продукції	Інноваційність, рентабельність

Дослідивши підходи вчених до порядку та врахувавши особливості практичного впровадження калькулювання за видами діяльності на суб'єктах господарювання за видами діяльності, подамо його загальну схему, розроблену для підприємств ювелірної промисловості, на рис. 1.

Більшість вчених, які займаються дослідженням особливостей впровадження калькулювання за видами діяльності, розглядають його лише у стосунку до накладних витрат. При цьому операції операційної діяльності підприємства поділяємо на основні, обслуговуючі та управлінські (можна виокремити ще операції розвитку (пов'язані з інноваційною діяльністю)).

До основних належать ті, що зумовлені безпосередньо технологією виробництва ювелірних виробів (зважаючи на велику різноманітність операцій, які варіюються залежно від виду ювелірного виробу, на рисунку подано послідовність найбільш характерних для ювелірного виробництва). І хоч зрозуміло, що виробничі витрати відносяться на об'єкти способом, першочерговий розподіл цих витрат між операціями дозволяє виявити причину виникнення виробничих витрат для пошуку резервів їх зниження чи ліквідації. І важливо, в першу чергу, для зниження матеріальних витрат, так як можливості такого зменшення мінімальні, а пріоритетність – значна. Мінімізація відходів та втрат (метал, резина, очищувальних розчинів, паперу тощо) на кожному етапі виробничого процесу сприятиме досягненню поставленої мети економії матеріальних ресурсів. Крім останніх, виробництва можна значно скоротити й інші втрати (спричинені простоями чи налаштуванням обладнання, браком, а також втратами робочого часу).

Обслуговуючі операції призводять до виникнення загальновиробничих витрат. Як видно з рис. 1, розподіл загальновиробничих витрат відбувається у декілька етапів. Спочатку необхідно об'єднати в однорідні групи. Потім проводиться віднесення цих витрат на ресурси (працівників, обладнання та транспорт, приміщення і землю) відповідно до чинників витрат. На цьому етапі більшість накладних витрат відноситься на ресурси шляхом прямого розподілу, лише деякі (на охорону праці, техніку безпеки, сплату податків тощо) – із застосуванням відповідних чинників розподілу.

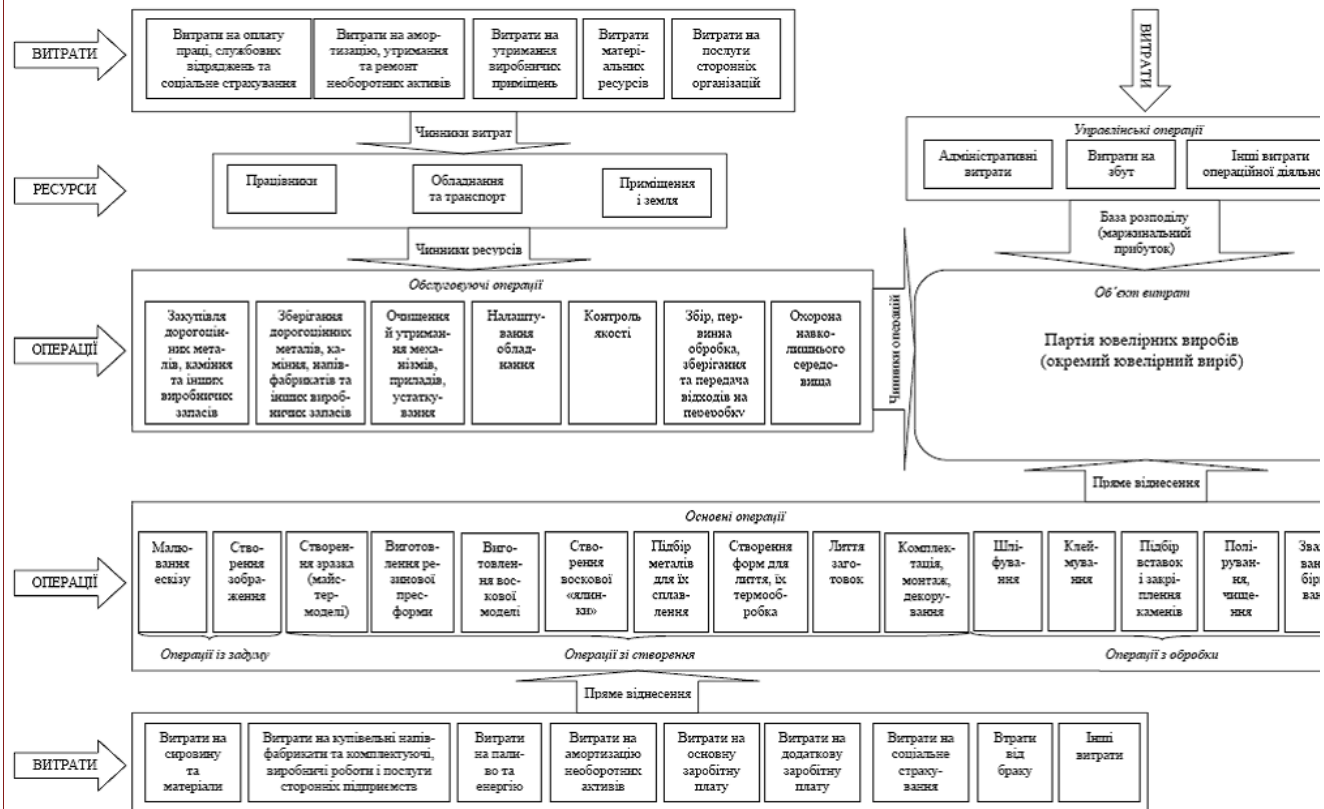


Рис. 1. Схема визначення собівартості продукції на підприємствах ювелірної промисловості зі застосуванням калькулювання за видами діяльності

Витрати, згруповані за ресурсами, розподіляються між окремими операціями з використанням чинників ресурсів, а на останньому етапі витрати, згруповані за операціями, відносяться безпосередньо на об'єкти витрат. Ними можуть виступати серія виробів (так як ювелірне виробництво в основному серійне) та окремі вироби за умови виготовлення ексклюзивно на індивідуальне замовлення, що також є поширеною практикою ювелірних підприємств. На об'єкт витрат їх суми відносяться за усіма операціями відносно чинників операцій, тобто факторів, які найтісніше пов'язані з виникненням витрат за даною операцією.

Наведена схема розподілу загальновиробничих витрат, окрім сприяння оптимізації величини цих витрат, дозволяє також виявити та ліквідувати втрати, які виникають

обслуговуючих операцій (як і при здійсненні основного виробництва, це можуть бути витрати робочого часу, матеріалів, енергії тощо). Крім цього, калькулювання за видами діяльності дозволяє провести більш точний та обґрунтований розподіл накладних витрат з метою розрахунку виробничої собівартості, ніж просто віднесення всіх загальновиробничих витрат до постійних з їх подальшим розподілом за загальною ставкою. Це сприяє обґрунтованому плануванню асортименту та обсягів виробництва продукції, ефективній політиці й збільшенню інвестицій підприємства у технологічну модернізацію.

Для оптимізації функціонування ФМУВ шляхом правильного розрахунку повної собівартості об'єкта витрат важливо розподіляти також адміністративні витрати, вартість збуту й інші операційні витрати. Д.Ю. Атаманов пропонує здійснювати їх розподіл між операціями таким чином: 1) порівну; 2) пропорційно робочому часу, який затрачає відповідні операції; 3) пропорційно вагомості операцій, що визначається експертним шляхом [2]. Так як підприємства ювелірної промисловості є виробничими, а вин адміністративних, збутових чи інших операційних витрат часто важко пов'язати з виробничими процесами та прослідкувати відповідні залежності між операціями, які призводять до виникнення цих витрат, та готовою продукцією, обрано спільну для них ставку розподілу з безпосереднім віднесенням на партії виробів (вироби) – маржинальний прибуток. Тим розподілу запропоновано не випадково, адже за умов використання якості ставки, наприклад, прямих матеріальних витрат чи прямих витрат на оплату праці (як це при більшості досліджуваних підприємств), велику суму накладних витрат приймають на себе об'єкти, які й без цього характеризуються значною величиною прямих витрат. Пропорції розподілу визначатимуться на основі маржинального прибутку, більше навантаження у вигляді накладних витрат отримають рентабельніші об'єкти, що дозволить зрозуміти розбіжності в рентабельності загальної сукупності таких об'єктів. Окрім цього, маржинальний прибуток у якості бази розподілу забезпечує оперативність контролю за формами витрат.

Загальна формула розрахунку повної собівартості (C) партії виробів чи окремого виробу, прокалькульованої за видами діяльності, має вигляд:

$$C = C_{oc} + C_{of} + \sum_{i=1}^n M \cdot CT_i, \quad (5)$$

де C_{oc} – собівартість, розрахована за основними операціями; C_{of} – собівартість, розрахована за обслуговуючими операціями; M – маржинальний прибуток окремого виробу; CT_i – ставка розподілу i -го виду витрат за управлінськими операціями; $i = 1, \dots, n$. Згідно нашої схеми розподілу $n=3$.

Висновки і перспективи подальших розвідок. Впровадження калькулювання за видами діяльності зробить процеси та операції, які відбуваються на підприємстві зрозумілими і прозорими для керівництва, дозволить визначити потребу в ресурсах, покращити їх розподіл, виявити недофінансовані чи надлишково профінансовані діяльності, операції, які дублюються, покращити систему мотивації персоналу, підійти до управління витратами з точки зору вартості, якості, ефективності та постійного коз здійсненні ефективне прогнозування і бюджетування. Як свідчать дослідження, за його допомогою у загальній сукупності витрат можна виявити 30-40% тих, яких при управлінні вдається уникнути [1]. Напрямами подальших управлінських дій для такого уникнення є заміна у збиткових виробках дорогіших металів високих проб де сировиною та матеріалами, збільшення обсягів реалізації рентабельних виробів за рахунок нерентабельних (оптимізація асортименту), зниження постійних витрат на уці працівників та операцій, не пов'язаних з основними та обслуговуючими, оптимізація операцій, пов'язаних з взаємодією із зовнішнім середовищем (постачальниками та покупцями, переробними заводами тощо). Таким чином, незважаючи на деякі труднощі впровадження (трудомісткість, довготривалість, необхідність додаткового прог забезпечення та відповідних знань у працівників), калькулювання за видами діяльності за належної технічної та технологічної підтримки, а також посндання з інструментами. XYZ-аналізу та сприяння управлінського персоналу дозволить підвищити ефективність управління витратами, що, в свою чергу, позитивно вплине на індикатори опт функціонування і дієвість ФМУВ на підприємствах ювелірної промисловості.

Література.

- Атаманов Д.Ю. Определение себестоимости методом Activity based costing / Д. Атаманов // Финансовый директор. – 2003. - № 7-8 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.cfin.ru/management/finance/cost/actbased_costing.shtml.
- Атаманов Д.Ю. Распределение затрат при калькуляции себестоимости традиционным и рационально-ориентированным методом / Д.Ю. Атаманов // Маркетинг в России и за рубежом. – 2003. - № 3 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.iteam.ru/publications/marketing/section_22/article_2309.
- Аткинсон Э.А. Управленческий учет / Э.А. Аткинсон, Р.Д. Банкер, Р.С. Каплан, М.С. Янг]. – 3-е изд.; Пер. с англ. – М.: Изд. дом «Вильямс», 2005. – 880 с.
- Багаев И.В. Методологические и учетные аспекты распределения косвенных расходов торговой организации ABC-методом / И.В. Багаев // Экономический анализ: теория и практика. – 2006. - № 21 (78). – С. 47-58.
- Волкова О.Н. Функциональный подход в управлении затратами / О.Н. Волкова // Экономический анализ: теория и практика. – 2006. - № 6 (63). – С. 33-37.
- Глинский Ю.М. Теория Activity Based Costing / Ю.М. Глинский [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.klerk.ru/boss/articles/4310/>.
- Данилюк О.Д. Теория і практика процесно-орієнтованого управління витратами. Наукове видання / О.Д. Данилюк, В.П. Лещій. - Івано-Франківськ: Місто НВ, 2002. - 1423 с.
- Друри К. Управленческий и производственный учет: учебный комплекс для студентов вузов / К. Друри; [пер. с англ. В.Н. Егорова]. – 6-е изд. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 264 с.
- Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: [Учеб. для вузов] / В.Б. Ивашкевич. – М.: Юристъ, 2003. – 618 с.
- Мицкевич А. Pre ABC-Costing или Методика оценки целесообразности разработки ABC на предприятии / А. Мицкевич // Экономические стратегии. – 2005 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.cfin.ru/finanalysis/pre_abc.shtml.
- Мицкевич А. Типовые проектные решения ABC-Costing / А. Мицкевич // Экономические стратегии. - 2005. - № 4. - С. 100-107 [Электронный ресурс]. - Режим доступа: http://www.inesnet.ru/magazine/mag_archive/free/2005_04/mitskevich.htm.
- Попівняк Ю.М. Коефіцієнти оцінки фінансового механізму управління витратами підприємства / Ю.М. Попівняк // Вісник хмельницького національного університету «Економічні науки». – № 5. – Т.2. – Хмельницький, 2011. – С. 44-47.
- Раскрученный Капланом метод ABC используют в морской пехоте и полиции // Финансовый директор. - 2012. - № 12 (122). - С. 96.
- Савчук В. ABC. Activity Based Costing – учет затрат / В. Савчук, И. Троян // Финансовый директор. – 2004. - № 3. – С. 12-17.
- Управління витратами: [Навч. посіб.] / [М.Г. Грещак, В.М. Гордієнко, О.С. Коцюба та ін.]; За заг. ред. М.Г. Грещака. – К.: КНЕУ, 2008. – 264 с.

References.

- Atamanov, D.Ju. (2003), "Determination of cost price by using Activity based costing method", *Finansoviy director*, vol. 7-8, available at: http://www.cfin.ru/management/finance/cost/actbased_costing.shtml (Accessed 12 September 2013).
- Atamanov, D.Ju. (2003), "Distributing of expenses by calculation the cost price by using traditional and rational-oriented methods", *Marketing v Rossii i za rubezhom*, vol. 3, available at: http://www.iteam.ru/publications/marketing/section_22/article_2309 (Accessed 12 September 2013).
- Atkinson, J.E., Banker, R.D., Kaplan, R.S. and Jang, M.S. (2005), *Upravlencheskiy uchet* [Administrating accounting], 3rd ed, Izd. dom «Vil'jams», Moskva, Rossija.
- Bagayev, I.V. (2006), "Methodological and accounting aspects of distributing the indirect expenses of trade organization by using ABC-method", *Jekonomicheskij analiz: praktika*, vol. 21 (78), pp. 47-58.
- Volkova, O.N. (2006), "Functional approach in cost management", *Jekonomicheskij analiz: teorija i praktika*, vol. 6 (63), pp. 33-37.
- Glinkskiy, Ju.M. "Activity Based Costing theory", available at: <http://www.klerk.ru/boss/articles/4310/> (Accessed 12 September 2013).
- Danyliuk, O.D. and V.P. Leschij, V.P. (2002), *Teoriya i praktika protsesno-orientovanoho upravlinnia vytratamy. Naukove vydannia* [Theory and practice of process-oriented management. Scientific edition], Misto NV, Ivano-Frankivsk, Ukraine.
- Druri, K. (2007), *Upravlencheskiy i proizvodstvennyy uchet: uchebnyy kompleks dlya studentov vuzov* [Administrating and production accounting: educational complex for students of higher educational institutions], 6th ed, JuNITI-DANA, Moskva, Rossija.
- Ivashkevich, V.B. (2003), *Buhgalterskiy upravlencheskiy uchet: Ucheb. dlja vuzov* [Administrating accounting: textbook for higher educational institutions], Jurist', Moskva, Rossija.
- Mickevich, A. (2005), "Pre ABC-Costing or Methods the estimation of expedience the development of ABC on an enterprise", *Jekonomicheskie strategii*, vol. 7, available at: http://www.cfin.ru/finanalysis/pre_abc.shtml (Accessed 12 September 2013).
- Mickevich, A. (2005), "Typical project decisions of ABC-Costing", *Jekonomicheskie strategii*, vol. 4, available at: http://www.inesnet.ru/magazine/mag_archive/free/mitskevich.htm (Accessed 12 September 2013).
- Popivnyak, Yu.M. (2011), "Financial mechanism of expenses management of an enterprise estimation coefficients", *Visnyk khmel'nyts'koho natsional'noho universytetu «Ekonomiczni nauky»*, vol. 5, pp. 44-47.
- "Expanded by Kaplan ABC method is used in marine infantry and police" (2012), *Finansoviy director*, vol. 12 (122), p. 96.
- Savchuk, V. and Trojan, I. (2004), "ABC. Activity Based Costing – expenses accounting", *Finansoviy director*, vol. 3, pp. 12-17.
- Hreshchak, M.H., Hordienko, V.M., Kotsiuba, O.S. and others (2008), *Upravlinnia vytratamy: Navch. posib.* [Cost management: scientific manual], KNEU, Kyiv, Ukraine.

Стаття надійшла до редакції 13.05

ТОВ "ДКС Центр"