

REFERENCES

Bund, P. "Co-operation and Partnerships in Tourism: A Global Perspective" http://destinet.eu/resources/...-various-targetgroups/Cooperation_and_Partnerships_in_Tourism.pdf/download/1/Cooperation_and_Partnerships_in_Tourism.pdf

"Disneyland Paris" <http://corporate.disneylandparis.com/corporate-responsibility/responsible-development/public-private-partnership/index.html>

Hryshchenko, S. *Pidhotovka ta realizatsiia proektiv publichno-pryvatnoho partnerstva* [Preparation and implementation of public-private partnerships]. Kyiv: FOP Moskalenko O. M., 2011.

"Investytsiina reforma" [Investment reform]. http://www.ukrproject.gov.ua/sites/default/files/files/Invest_Reforma_UKR.pdf

Latypov, V. S., and Vorotnikov, A. M. "Perspektivy ispolzovaniia gosudarstvenno-chastnogo partnerstva v sfere kultury i razvitiia kulturno-poznavatel'nogo turizma" [Prospects for the use of public-private partnership in the field of culture and develop-

ment of cultural tourism]. *Nedvizhimost i investitsii. Pravovoe regulirovanie*, no. 4(45) (2010): 31-34.

Malskyi, M. "Publichno-pryvatne partnerstvo: uroky mynulo ho ta perspektyvy rozvytku" [Public-private partnerships: lessons from the past and prospects]. <http://www.congress.lviv.ua/download.php?downloadid=30>

"«Napriamy rozvytku derzhavno-pryvatnoho partnerstva u realizatsii potentsialu IEVRO-2012»: analitychna zapyska" ["Areas of public-private partnerships in realizing the potential of Euro 2012": paper]. http://www.niss.gov.ua/articles/1059/Oftsine_internet-predstavnytstvo_Prezydenta_Ukrainy

<http://www.president.gov.ua/news/22236.html>

"Public-Private Sector Cooperation: Enhancing Tourism Competitiveness" https://library.conservancy.org/Published_Documents/2009/PublicPrivate%20Sector%20Cooperation.pdf

Partington, R. "Public-Private Sector Partnerships: Mutual Benefits for Business and Protected Areas". <http://www.europarc.org/uploaded/documents/871.pdf>

УДК 658:334

КОМПЛЕКС КЛЮЧОВИХ ІНСТРУМЕНТІВ УПРАВЛІННЯ ОПЕРАЦІЙНОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ ТОРГОВЕЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА МАЛОГО БІЗНЕСУ

СЕРДЮК В. М., АКАЄВА Т. Ш.

УДК 658:334

Сердюк В. М., Акаєва Т. Ш. Комплекс ключових інструментів управління операційною діяльністю торговельного підприємства малого бізнесу

У статті запропоновано комплекс ключових інструментів управління операційною діяльністю торговельного підприємства малого бізнесу, яка включає: 1) бюджетування операційної діяльності; 2) її облік за нормами і відхиленнями від них; 3) моніторинг операційної діяльності підприємства, що передбачає аналіз виявлених відхилень. Наведено найбільш ефективний шлях реалізації та практичного використання представлені концепції – застосування системи «стандарт-кост», у рамках якої вирішуються такі завдання: 1) бюджетування доходів від операційної діяльності; 2) встановлення стандартів витрат; 3) накопичення даних про фактичні доходи і витрати; 4) аналіз відхилень і складання звітності; 5) внесення необхідних коректив. Запропоновано також імітаційну модель аналізу динаміки торговельних процесів, яка дозволяє з'ясувати ключові сфери управління операційною діяльністю малого торговельного підприємства і принципи здійснення ефективної та продуманої фінансової політики.

Ключові слова: управління, бюджетування, облік, моніторинг, операційна діяльність, імітаційна модель.

Рис.: 6. **Табл.:** 2. **Бібл.:** 18.

Сердюк Віра Миколаївна – доктор економічних наук, доцент, професор кафедри «Облік, аналіз і аудит», Донецький національний університет (вул. Університетська, 24, Донецьк, 83001, Україна)

E-mail: vera290256@mail.ru

Акаєва Тетяна Шамільївна – директор ТОВ «Мост Інвест» (вул. Горького, 158, Донецьк, 83100, Україна)

E-mail: vera290256@mail.ru

УДК 658:334

UDC 658:334

Сердюк В. М., Акаєва Т. Ш. Комплекс ключевых инструментов управления операционной деятельностью торгового предприятия малого бизнеса

В статье предложен комплекс ключевых инструментов управления операционной деятельностью торгового предприятия малого бизнеса, включающий: 1) бюджетирование операционной деятельности; 2) ее учет по нормам и отклонениям от них; 3) мониторинг операционной деятельности предприятия, предусматривающий анализ выявленных отклонений. Показан наиболее эффективный путь реализации и практического использования представленной концепции – применение системы «стандарт-кост», в рамках которой решаются следующие задачи: 1) бюджетирование доходов от операционной деятельности; 2) установление стандартов затрат; 3) накопление данных о фактических доходах и расходах; 4) анализ отклонений и составление отчетности; 5) внесение необходимых корректив. Предложена также имитационная модель анализа динамики торговых процессов, которая позволяет выявить ключевые сферы управления операционной деятельностью малого торгового предприятия и принципы осуществления эффективной и продуманной финансовой политики.

Ключевые слова: управление, бюджетирование, учет, мониторинг, операционная деятельность, имитационная модель.

Рис.: 6. **Табл.:** 2. **Библ.:** 18.

Сердюк Вера Николаевна – доктор экономических наук, доцент, профессор кафедры «Учет, анализ и аудит», Донецкий национальный университет (ул. Университетская, 24, Донецк, 83001, Украина)

E-mail: vera290256@mail.ru

Акаєва Тетяна Шамільївна – директор ООО «Мост Инвест» (ул. Горького, 158, Донецк, 83100, Украина)

E-mail: vera290256@mail.ru

Serdyuk V. M., Akayeva T. S. Complex of Key Instruments of Management of Operation Activity of a Small Business Trade Enterprise

The article offers a complex of key instruments of management of operation activity of a small business trade enterprise, including: 1) budgeting of operation activity; 2) its accounting by norms and deviations from them; 3) monitoring of operational activity of an enterprise, which envisages analysis of revealed deviations. The article shows the most efficient way of realisation and practical use of the presented concept – application of the "standard-cost" scheme within the framework of which the following tasks are solved: 1) budgeting of income from operational activity; 2) establishment of standards of costs; 3) accumulation of data on factual income and expenditures; 4) analysis of deviations and reporting; and 5) introduction of necessary amendments. The article also offers an imitation model of analysis of dynamics of trade processes, which allows detection of key spheres of management of operation activity of a small trade enterprise and principles of carrying out an efficient and well thought over financial policy.

Key words: management, budgeting, accounting, monitoring, operation activity, imitation model.

Pic.: 6. **Tabl.:** 2. **Bibl.:** 18.

Serdyuk Vira M. – Doctor of Science (Economics), Associate Professor, Professor, Department of Accounting, Analysis and Audit, Donetsk National University (vul. Universytetska, 24, Donetsk, 83001, Ukraine)

E-mail: vera290256@mail.ru

Akayeva Tetyana Sh. – Director of the LLC «Most Invest» (vul. Gorkogo, 158, 83100, Ukraine)

E-mail: vera290256@mail.ru

Малий бізнес має ряд переваг, зумовлених широкою свободою вибору сфери діяльності, швидкою окупністю витрат, можливістю реагувати на зміни у структурі попиту. Мале підприємництво, що своєчасно реагує на зміну кон'юнктури ринку, додає економіці необхідну гнучкість. Функціонування малого бізнесу активізує перебудови в економіці. Малі компанії здатні оперативніше реагувати на зміни споживчого попиту і за рахунок цього забезпечувати необхідну рівновагу на споживчому ринку. Малий бізнес здійснює істотний вплив на формування конкурентного середовища. Це один з провідних секторів, який багато в чому визначає темпи економічного зростання, стан зайнятості населення, структуру і якість валового національного продукту. У зв'язку з цим виникає необхідність науково обґрунтованого підходу до управління розвитком малих підприємств із урахуванням особливостей української економіки та динамічності зовнішнього середовища.

Досвід економічно розвинених країн, систематизований в численних наукових дослідженнях [1 – 18], свідчить про те, що управління фінансово-господарською діяльністю суб'єктів підприємництва повинне базуватися на розробці бюджетів у розрізі центрів відповідальності і/або напрямів діяльності, на організації контролю їх виконання, аналізі відхилень від бюджетних показників і регулювання на цій основі господарської діяльності з метою узгодження і досягнення намічених результатів на всіх рівнях управління. Тому система управління операційною діяльністю суб'єктів малого підприємництва торгівлі повинна включати комплекс ключових інструментів: 1) бюджетування; 2) облік фактичних показників; 3) моніторинг (аналіз відхилень фактичних даних від нормативних).

Вивчення можливих шляхів реалізації та практичного використання представленої концепції показує, що найбільш ефективною є система «стандарт-кост». Основна мета, яку ставить перед собою дана система, – облік витрат і відхилень в прибутку підприємства. Для досягнення поставленої мети в системі «стандарт-кост» вирішуються такі завдання: 1) бюджетування доходів від операційної діяльності; 2) встановлення стандартів витрат; 3) накопичення даних про фактичні доходи і витрати; 4) аналіз відхилень і складання звітності; 5) внесення необхідних коректив.

Бюджетування може бути прирісним або «з нуля». Прирісне бюджетування – складання бюджетів на основі фактичних результатів, досягнутих в попередньому періоді. Бюджетування «з нуля» – планування доходів і витрат так, ніби діяльність здійснюється вперше. Виходячи з цього виділяють два методи розрахунку планової суми доходів і витрат: 1) укрупнені розрахунки змінні базисного рівня доходів і витрат; 2) кошторисно-нормативні розрахунки величини необхідних доходів і витрат.

При використанні будь-якого методу треба враховувати, що стратегічна карта торговельного підприємства складається з таких складових: фінансове управління; робота з клієнтами; внутрішні процеси; інформаційне управління.

Рівень доходу змінюється під впливом замовлень оптових клієнтів, динаміки роздрібною торгівлі, зміни ринкових пунктів продажу товарів. Витратна частина складається з витрат на зберігання товару на складі та

доставки товару замовникам. На кількість оптових клієнтів, обсяг роздрібною торгівлі та кількість ринкових одиниць (пунктів продажів) впливає динаміка укладення договорів, що дуже важливо для зростання обсягу продажу товарів.

Складова «внутрішні процеси» включає такі показники: робота з постачальниками; робота з клієнтами; укладення договорів; зберігання товарів на складі; доставка товару замовникам; пошук нових постачальників; розширення асортименту; логістичні процеси; пошук нових замовників; поліпшення якості товарів.

На рівень роботи з постачальниками, пошук нових постачальників, роботу з клієнтами, розширення асортименту, укладення договорів, логістичні процеси впливає рівень ефективності управління інформаційно-аналітичними процесами (аналітика процесів). На рівень зберігання товару на складі та доставки товару замовникам впливає рівень ефективності управління логістичними процесами. На рівень пошуку нових замовників і поліпшення якості товарів впливає рівень ефективності просування товару. На рівень логістичних процесів впливає рівень оптимізації логістичних процесів, завдяки якому зменшуються витрати на зберігання і витрати на збут.

Для детальнішого аналізу вивчення внутрішніх процесів, що впливають на зміну виділених складових, доцільно розділити чинники, що впливають на збільшення прибутку, і чинники його зменшення.

У доходній частині відбувається робота з клієнтами, залучення нових клієнтів, укладення договорів, що підвищує доходи підприємства. Залучення нових клієнтів не тільки дозволяє збільшити доходи, але й сприяє збільшенню попиту на товари і збільшенню частки ринку компанії. Так само на дохідну частину впливає оптимізація логістичних процесів, яка дозволяє зменшити витратну частину і тим самим збільшити прибуткову. Оптимізація логістичних процесів дозволяє проаналізувати існуючу діяльність, після чого приймаються дії для зменшення деяких витрат. Так само на формування доходної частини впливає якість здійснення інформаційно-аналітичної роботи, у завдання якої входить аналіз діяльності фірми для подальшого прийняття рішень щодо збільшення доходної частини і зменшення витратної.

У витратній частині відбуваються процеси: зберігання товару, доставка товару, підвищення кваліфікації, робота з постачальниками і залучення нових постачальників, а також просування товару, який впливає так само і на прибуткову частину за допомогою залучення нових замовників.

Операційна діяльність торговельного підприємства включає його основну діяльність (продаж покупцям товарів і послуг, закупівля й виробництво товарів і послуг, набір співробітників, сплата податків державі), а також інші види діяльності, які не є інвестиційними або фінансовими (дослідження і розробки, обслуговування працівників підприємства, штрафні санкції тощо). Тому, виходячи з концепції діючого торговельного підприємства, основним доходом слід визнати виручку від продажу товарів. Її бюджетування полягає в плануванні асортименту і структури товарів, які підлягають реалі-

зації, визначенні обсягів і цін за видами виробів, визначенні оптимальної кількості пунктів торгівлі.

Частими для торговельних підприємств, що працюють в умовах ринку, є ситуації, пов'язані з недовантаженням площ торговельних залів. Виникає частина постійних витрат, які припадають на частку невикористаних площ і торговельного обладнання. У таких випадках до правильних управлінських рішень може привести тільки інформація, що отримується в системі «директ-костінг», економічну сутність і досвід використання якої наведено в багатьох наукових працях [2, 3, 5, 7, 11, 12, 13 та інші].

Маючи облікові дані про обмежену собівартість і суми покриття (маржинальний дохід) за окремими видами товарів, можна проаналізувати їхню рентабельність і прийняти на цій основі управлінські рішення щодо оптимізації асортиментного ряду товарів, які підлягають реалізації; визначення оптимального розміру партії товару, який закуповується з метою подальшого продажу; вибору і заміни торговельного обладнання тощо. Так, маржинальний дохід, розрахований в системі «директ-костінг», може бути застосований для аналізу рентабельності окремих видів товарів і прийняття на цій основі управлінських рішень щодо їх асортименту і структури.

Обсяг продажів, який забезпечує відшкодування всіх витрат і отримання бажаного прибутку, визначається в рамках аналізу «витрати – обсяг – прибуток». Взаємозв'язок обсягу, витрат, прибутку можна вивчати і графічно, і аналітично. За допомогою цих всесвітньо відомих методів розраховується обсяг реалізації товарів у критичній точці з метою встановлення зони збитку і зони прибутку [1 – 3, 6, 8, 9, 11 – 13, 15 – 18]. Крім того, з'являється можливість визначити обсяги продажів для отримання відповідної суми прибутку.

Проводячи бюджетування обсягів реалізації товарів, слід відповісти ще на одне питання: чи достатньо пунктів продажу товарів у торговельного підприємства для того, щоб вийти на заплановані суми виручки? З метою рішення даної проблеми можна запропонувати використання *імітаційної моделі аналізу динаміки торговельних процесів*, яка дозволяє з'ясувати ключові сфери управління операційною діяльністю малого торговельного підприємства і принципи здійснення ефективної і продуманої фінансової політики. У моделі використовується відома або встановлена на основі маркетингового аналізу величина обсягу товарів або послуг, які може реалізувати на ринку модельоване підприємство (у моделі – константа *NPR*).

Так само відома або встановлена на основі маркетингового аналізу величина обсягу товарів або послуг, які може реалізувати на ринку одна торговельна одиниця модельованого підприємства (у моделі – константа *NSE*). Протягом усього часу моделювання вартість утримання однієї торговельної одиниці вважається за постійну (у моделі – константа *SS*). У випадку зміни задань моделювання цю умову нескладно змінити.

Визначаються часові терміни створення додаткових торговельних одиниць (у моделі – константа *SAT*), а також часові терміни реагування на зміни в термінах

затримок у постачаннях (константа *TDDR*). Нормальний термін часової затримки постачань вважається за заданий на основі аналізу ринку (константа *NDD*).

На основі аналізу статистичної інформації задаються функціональні взаємозв'язки ефекту від затримки в постачаннях товару на фактичну ефективність однієї торговельної одиниці *EDDSE* і ступінь впливу відношення існуючого рівня замовлень, які знаходяться в стані виконання, до нормального їх значення *EBDR* на темп виконання замовлень. Мультиплікатор *EDDSE* призначений для регулювання ефективності торговельних одиниць за рахунок зміни в кількості постачань на одну торговельну одиницю після відношення до величини нормальної ефективності її функціонування. Збільшуючи кількість постачань, можна підвищити ефективність торговельної діяльності. Слід зазначити, що це можливо до певної межі, яка визначається на етапі первинної ідентифікації об'єкта моделювання. У наведеній моделі величина мультиплікації не може досягати значення більше 1,9, і, як наслідок, ефективність не може бути збільшена більш, ніж у 1,9 раза тільки за рахунок зміни кількості постачань і їх обсягів. Мультиплікатор *EBDR* призначений для визначення реальної величини часової затримки між постачаннями та регулювання на її основі обсягами виконуваних операцій.

На *рис. 1* представлена розроблена автором концептуальна схема моделі в позначеннях системної динаміки, а в *табл. 1* і *табл. 2* наведено опис рівнів і змінних показників, а також констант динамічної моделі управління операційною діяльністю малого торговельного підприємства.

Логіко-формальний опис модельованих процесів представлений на графіках, отриманих у ході проведення експериментів з моделлю управління операційною діяльністю малого торговельного підприємства (*рис. 2* і *рис. 3*).

На *рис. 2* простежуються зміни в динаміці формування нових торговельних одиниць. Зауважимо, що впродовж першого етапу (0 – 38 кроків) існувала потреба у формуванні нових торговельних одиниць, щоб здійснити виконання запланованого обсягу реалізації товарів і послуг. З насиченням попиту потреба в нових торговельних одиницях знижується, і темп сповільнюється, доводячи своє значення до 0.

На *рис. 3* бачимо, що з часом дані потоки прирівнюються, що свідчить про прагнення модельованої системи до стану рівноваги. Водночас слід зазначити, що маятникові коливання кривої *OC* на початковому етапі моделювання обумовлені калібруванням системи. У цей період визначаються такі параметри системи, як відповідність виконання робіт плановому значенню (*рис. 4*).

Поведінка кривої *EBDR* дозволяє констатувати, що до моменту формування потрібної кількості пунктів продажу товарів, коефіцієнт виконання замовлень наближатиметься до одиниці. До настання того моменту він відображає процес адаптації системи. Поведінку мультиплікатора регулювання ефективності торговельних одиниць за рахунок зміни кількості постачань на одну торговельну одиницю після відношення до величини нормальної ефективності її функціонування представлено на *рис. 5*.

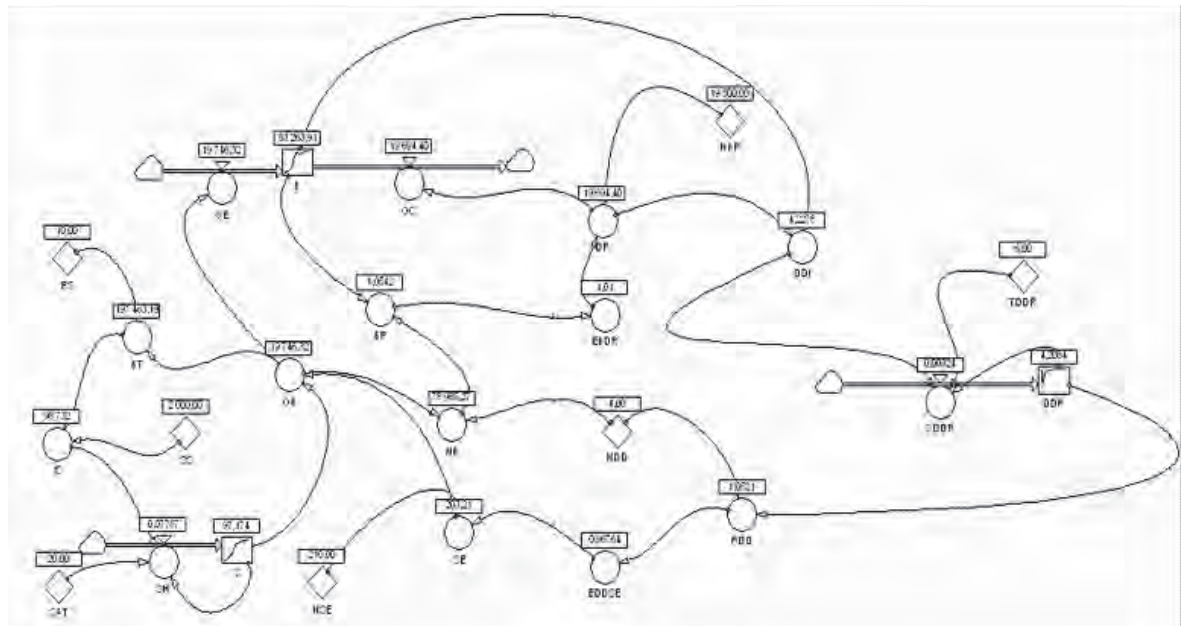


Рис. 1. Концептуальна схема моделі управління операційною діяльністю малого торговельного підприємства в позначеннях системної динаміки

Таблиця 1

Опис рівнів і змінних показників динамічної моделі управління операційною діяльністю малого торговельного підприємства

<i>Основні рівні системно-динамічної моделі</i>	
Опис	B – рівень замовлень в стані виконання (очікувані виконання)
Рівняння потоку	$B = + dt \cdot OE - dt \cdot OC$
Початковий рівень	$B = 800$
Опис	DDR – рівень існуючої часової затримки в постачаннях товарів
Рівняння потоку	$DDR = + dt \cdot CDDR$
Початковий рівень	$DDR = 2$
Опис	S – кількість функціонуючих пунктів продажу товарів / працівників
Рівняння потоку	$S = + dt \cdot SH$
Початковий рівень	$S = 10$
<i>Основні змінні показники системно-динамічної моделі</i>	
Опис	$CDDR$ – N_{avg} зміни часових затримок постачань
Значення змінної	$CDDR = (DDI - DDR) / TDDR$
Опис	OC – темп виконання замовлень (інтенсивність задоволення попиту на товари)
Значення змінної	$OC = DR$
Опис	DR – фактичне виконання замовлень (інтенсивність задоволення попиту на товари)
Значення змінної	$DR = NPR \cdot EBDR$
Опис	$EBDR$ – ефект відношення існуючого рівня замовлень, які знаходяться в стані виконання, до нормального їх значення – визначається за статистичними даними як поліном 5-ого ступеня
Значення змінної	$EBDR = \begin{cases} 0.00001, & BR \leq 0 \\ 1.025, & BR > 1.25 \\ 2.064 \cdot BR + 1.059 \cdot BR^2 - 6.416 \cdot BR^3 + 6.188 \cdot BR^4 - 1.896 \cdot BR^5, & else \end{cases}$
Опис	OE – темп надходження замовлень в обробку (інтенсивність попиту на товари)
Значення змінної	$OE = OB$
Опис	OB – фактичні замовлення в поточному періоді, обумовлені економічною ефективністю здійснення діяльності
Значення змінної	$OB = S \cdot SE$

Опис	S – кількість функціонуючих пунктів продажу товарів / працівників (рівняння потоку); SE – фактична ефективність (продуктивність) одного працівника обсяг реалізації одного пункту продажу товарів
Значення змінної	$SE = EDDSE \cdot NSE$
Опис	$EDDSE$ – ефект від часової затримки в постачаннях товару на фактичну ефективність (продуктивність) одного працівника / обсяг реалізації від одного пункту продажу товарів – визначається за статистичними даними як поліном 5-ого ступеня
Значення змінної	$EDDSE = \begin{cases} 1.9, & RDD < 0 \\ 0.0075, & RDD > 2 \\ 1.9 + 0.26 \cdot RDD - 1.75 \cdot RDD^2 + 0.41 \cdot RDD^3 + 0.31 \cdot RDD^4 - 0.11 \cdot RDD^5, & \text{else} \end{cases}$
Опис	SH – темп залучення нових працівників / відкриття нових пунктів продажу товарів
Значення змінної	$SH = (IS - S) / SAT$
Опис	S – кількість функціонуючих пунктів продажу товарів / працівників (рівняння потоку); IS – максимально можлива кількість працівників / пунктів продажу товарів при заданому бюджеті
Значення змінної	$IS = BT / SS$
Опис	BT – бюджет на відкриття й утримання пунктів продажу товарів
Значення змінної	$BT = OB \cdot RS$, де OB – фактичні замовлення в поточному періоді, обумовлені економічною ефективністю здійснення діяльності
Опис	BR – відношення існуючого рівня замовлень, які знаходяться в стані виконання, до нормального їх значення
Значення змінної	$BR = B / NB$
Опис	DDI – майбутнє значення часової затримки постачань
Значення змінної	$DDI = B / DR$
Опис	NB – нормальна величина рівня замовлень, які знаходяться в стані виконання, відповідна внутрішній і зовнішній економічній ситуації (термін постачання, потенційний попит й ін.)
Значення змінної	$NB = NDD \cdot OB$
Опис	RDD – відношення рівня існуючої часової затримки в постачаннях товарів до нормальної величини часової затримки постачань
Значення змінної	$RDD = DDR / NDD$

Таблиця 2

**Опис констант (внутрішніх установчих коефіцієнтів) динамічної моделі управління операційною діяльністю
малого торговельного підприємства**

Опис константи моделі	NDD – нормальна величина часової затримки постачань
Значення константи	$NDD = 4$
Опис константи моделі	NPR – нормальна величина продажів товарів (виконаних замовлень) в одиницю часу всіма пунктами продажу товарів
Значення константи	$NPR = 19500$
Опис константи моделі	NSE – нормальна ефективність (продуктивність) одного працівника / обсяг реалізації від одного пункту продажу товарів
Значення константи	$NSE = 210$
Опис константи моделі	RS – величина виділяється від продажу / реалізації однієї одиниці товарів / послуг на формування бюджету / фонду оплати / утримання пунктів продажу товарів / працівників
Значення константи	$RS = 10$
Опис константи моделі	SAT – час, необхідний на формування нового пункту продажу товарів / наймання нового працівника
Значення константи	$SAT = 20$
Опис константи моделі	SS – сума оплати праці одного працівника за період часу / вартість утримання пункту продажу товарів
Значення константи	$SS = 2000$
Опис константи моделі	$TDDR$ – час реагування на зміну часових затримок постачань
Значення константи	$TDDR = 6$

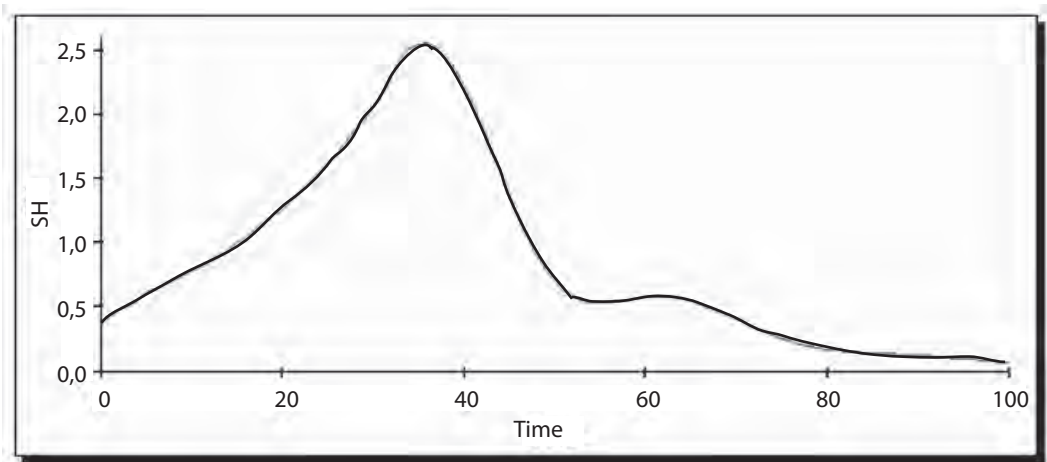


Рис. 2. Динаміка темпу створення нових торговельних одиниць

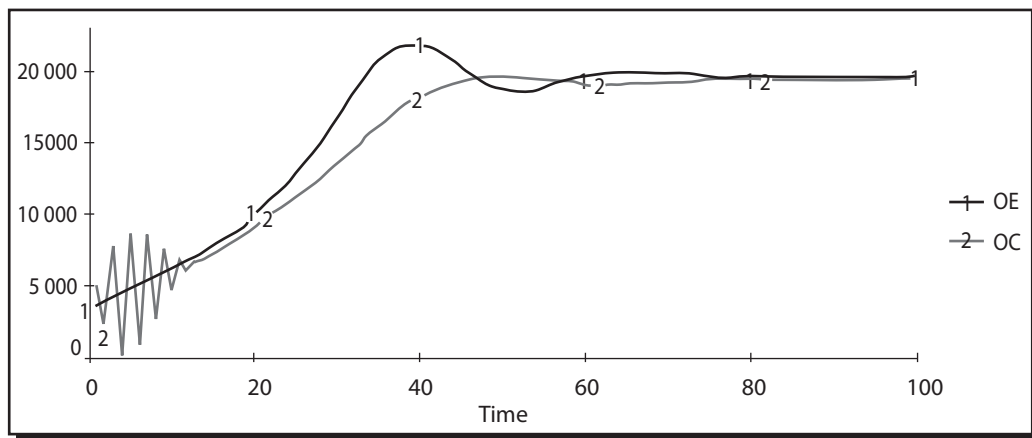


Рис. 3. Динаміка темпів виконання замовлень (OC) і їх інтенсивності надходження в операційний процес (OE)

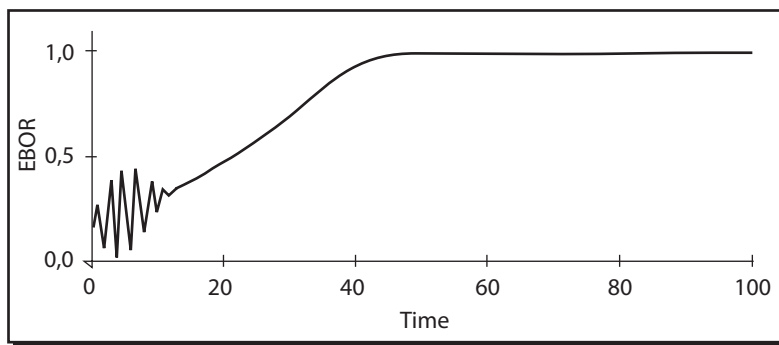


Рис. 4. Динаміка мультиплікатора EBDR

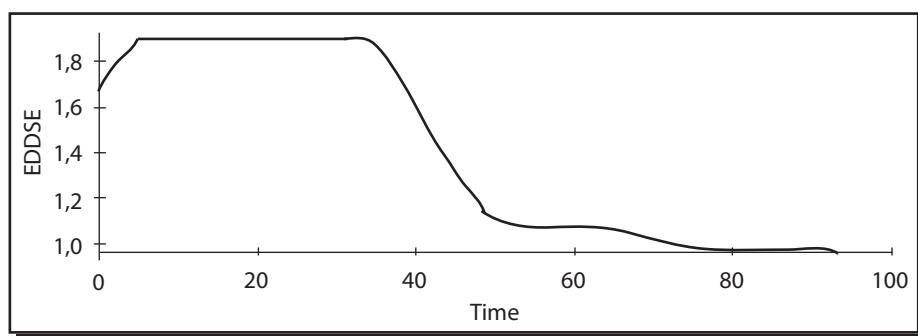


Рис. 5. Динаміка мультиплікатора EDDSE

Виходячи з поведінки кривої *EDDSE*, можна зробити висновок, що до моменту формування необхідної кількості торговельних одиниць коефіцієнт виконання замовлень буде близьким до одиниці (рис. 6). Очевидним є факт, що на період адаптації використовуються всі резерви збільшення ефективності діяльності підприємства, про що свідчить значення *EDDSE*, яке дорівнює 1,9.

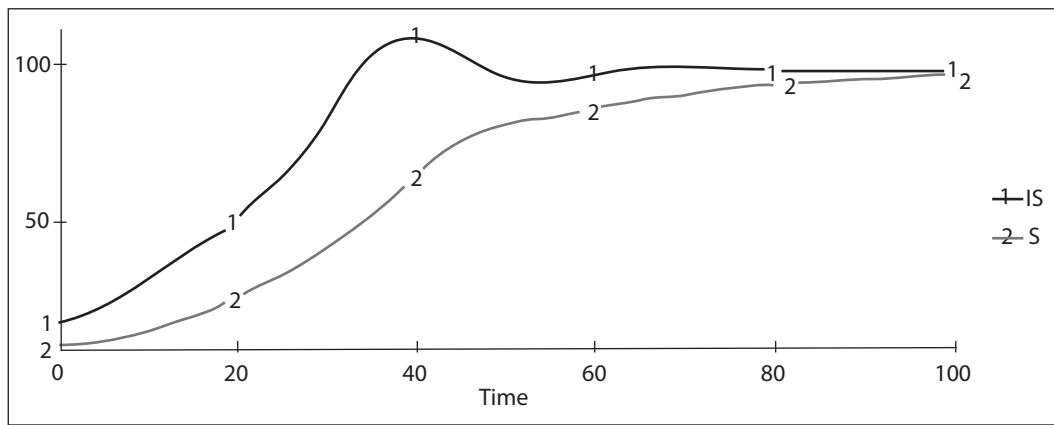


Рис. 6. Динаміка кількості можливих і функціонуючих торговельних одиниць

Рис. 6 демонструє, що система має рівноважне значення, яке чітко детермінує зі значенням торговельних одиниць. Оптимальність даного значення залежатиме від рівня обґрунтованості економічних показників, заданих у моделі константами.

Таким чином, запропонована модель дозволить визначитися з оптимальною кількістю пунктів продажу товарів з урахуванням впливу як внутрішніх, так і зовнішніх чинників функціонування малого торговельного підприємства.

В умовах ринкових стосунків, коли ціни на товари в основному формуються попиту і пропозицією, прийняття управлінських рішень у сфері ціноутворення базується на маркетингових дослідженнях і вивченні питання, чи покриті всі витрати торговельного підприємства цінами, запропонованими ринком. При цьому в рамках управлінського обліку має бути обчислена повна собівартість товарів. Розрахунок здійснюється у декілька етапів.

Спочатку всі структурні підрозділи торгового підприємства слід об'єднати в дві групи: до головних секцій відносяться торговельні зали або інші пункти продажу товарів; решта служб, не задіяних безпосередньо в торговельному процесі, вважається за додаткові. Витрати останніх «скидаються» на головні секції за допомогою одного з варіантів посекційного методу розподілу витрат:

1) *метод прямого розподілу*, при якому признаються тільки послуги, надані додатковими секціями головним секціям, і не враховуються взаємні послуги між додатковими секціями;

2) *метод послідовного розподілу (каскадний метод)*, що передбачає визнання частини послуг, наданих додатковими секціями іншим додатковим секціям, але не враховує взаємні послуги. При цьому «спорожняють» одну за іншою секції, що надають послуги, у секціях, які одержують послуги, після чого про них «забувають». На

початку розподіляють витрати секцій, які надають послуги найбільшому числу інших секцій. При рівності кількості секцій-одержувачів пріоритет віддається тій з секцій, де є найбільша сума витрат до розподілу;

3) *метод одночасного розподілу*, завдання зарахування витрат при якому вирішується через систему рівнянь з невідомими. Тому використання алгебраїчного

методу можливе тільки тоді, коли обмежено число додаткових секцій з взаємними послугами і підприємство має в своєму розпорядженні розроблену систему розрахунків і комп'ютерну техніку;

4) *метод взаємних послуг*, який передбачає повний розподіл взаємних послуг між додатковими секціями шляхом додавання певної суми витрат до витрат кожного підрозділу, який отримав послуги, і віднімання з витрат кожного підрозділу, який надає послуги. Після цього витрати додаткових секцій списуються на головні секції прямим або каскадним методом.

На другому етапі непрямі витрати головних секцій, які включають їх непрямі витрати, і витрати, списані з додаткових секцій, розподіляються між окремими видами товарів пропорційно базі розподілу, що встановлюється підприємством виходячи зі специфіки торгової діяльності (чол.-год., основна заробітна плата продавців та ін.).

На третьому етапі розподілені непрямі витрати підсумовуються з прямими витратами, пов'язаними із закупівлею окремих видів товарів у головних секціях. Отримана загальна сума витрат ділиться на кількість проданих товарів, і таким чином визначається повна собівартість їх одиниці. Вона зіставляється з її ринковою ціною, що дозволяє зробити висновок про те, чи покриваються всі витрати торговельного підприємства завдяки встановленим цінам на товари, що реалізуються.

На основі такого порівняння приймаються управлінські рішення в сфері цінової політики торгового підприємства, зміни асортименту і структури, оновлення товарів, капітальних інвестицій і т. ін.

Таким чином, бюджетування, як складова моделі управління операційною діяльністю торговельного підприємства малого бізнесу, дозволить отримати бюджет продажів, який містить інформацію про запланований обсяг реалізації, ціну і очікувану виручку від продажу кожного виду товарів, що входить в асортиментний ряд.

Виходячи з бюджету продажів і очікуваної зміни товарних запасів складається бюджет закупівель у натуральних показниках. Основною метою підготовки цього бюджету є забезпечення обсягу товарів для задоволення попиту і підтримки необхідного рівня товарних запасів. Від бюджету закупівель відштовхуються при розробці плану собівартості товарів, оскільки його метою є визначення планових мінімальних, але забезпечуючих нормальний хід торговельного процесу, економічно обґрунтованих загальних витрат на його здійснення. Для досягнення поставленої мети бюджетування необхідно вирішити такі завдання: 1) обчислення собівартості закупівель кожного виду товарів, що є критерієм нижнього рівня цін, а також рентабельності виробів як умови формування програми закупівель і дослідження можливості для її виконання з найменшими витратами; 2) визначення загальної величини витрат торговельного підприємства; 3) створення основи для визначення внутрішніх економічних стосунків: організації оренди, підряду, інших форм оплати і стимулювання праці.

До плану закупівель висуваються такі вимоги: 1) оптимізація структури складських запасів і умов зберігання товарів; 2) оптимізація процесу реалізації товарів, вдосконалення його організації і управління, підвищення технічного рівня; 3) раціональний вибір товарів, що продаються; 4) взаємозв'язок витрат з торговельним процесом; 5) виключення витрат, які не включаються в розрахунок собівартості товарів і відшкодовуються за рахунок інших джерел.

Бюджетування товарних запасів на кінець планованого періоду необхідне для визначення собівартості реалізованих товарів і для відображення інформації про товари в балансі.

Бюджет грошових коштів у частині майбутніх платежів буде неповним без кошторису адміністративних і збутових витрат. Адміністративний кошторис відображає очікування менеджменту щодо суми витрат, необхідних для управління бізнесом, а витрати на збут повинні відображати не тільки витрати, безпосередньо пов'язані з продажами, але і зусилля фірми з просування товарів на ринок. Бюджет грошових коштів допомагає не тільки виявити зайву грошову готівку або її нестаток, але і дозволяє управляти грошовими потоками так, щоб, з одного боку, мати необхідну суму грошових коштів, а з іншого – інвестувати зайву грошову готівку для отримання доходу.

Первинний облік трудових витрат, заснований на принципах системи «стандарт-кост», доцільно організувати таким чином. Спеціальною документацією оформляються відхилення від норм трудових витрат, які обумовлені недоліками в організації торгівлі, необхідністю збереження гарантованого мінімуму заробітку тощо. У сигнальних документах слід указувати код, відповідний причині, що викликала відхилення, і код винуватця (у разі перевитрати) або ініціатора (при економії), що дасть можливість оперативно контролювати витрачання трудових ресурсів. По основних витратах враховуються також зміни норм. Вони можуть бути обумовлені

впровадженням заходів щодо наукової організації праці, зміною обсягу і структури продажів і іншими причинами. Зміни норм повинні заноситися в сповіщення про зміни норм.

Перевага представленої системи управління витратами полягає в тому, що він без складних вибірок, додаткових зведень і проміжних документів надає всі необхідні відомості, які витікають із самої системи обліку, акцентуючи увагу на негативних моментах. Маючи розгорнену інформацію про відхилення від норм за причинами і винуватцями, можна контролювати роботу будь-якого підрозділу торгового підприємства. Проводячи на цій основі ретроспективний і оперативний економічний аналіз, можна виявити недоліки в організації торгівлі, постачанні, нормуванні, використанні товарних і трудових ресурсів, а також визначити наявні внутрішні резерви. Позитивним є і те, що до аналітичної роботи залучаються не тільки працівники економічних служб, але і продавці.

Перманентний моніторинг, при якому фактичні дані порівнюються зі стандартними, дозволяє виявити та проаналізувати відхилення від норм і з'ясувати причини цих відхилень. Аналіз відхилень проводиться за твердим і гнучким бюджетом. Коли розраховують відхилення від твердого (статичного) бюджету, то не роблять ніяких поправок на звітні показники. Гнучкий кошторис складається після завершення періоду з метою перерахунку запланованої витрати ресурсів, виходячи з фактичного обсягу проданих товарів. Відхилення, обчислені за гнучким бюджетом, надають менеджерам ціннішу інформацію, ніж відхилення, визначені з використанням статичного кошторису.

Управління за відхиленнями передбачає, що аналіз звіту про виконання бюджету повинен звернути увагу менеджерів, перш за все, на значні відхилення. Саме тому слід враховувати суму відхилень; повторюваність відхилень; контрольованість; позитивні відхилення; вартість і корисність дослідження. На практиці менеджери достатньо часто застосовують «правило великого пальця», згідно з яким відхилення треба досліджувати, якщо його абсолютний розмір перевищує певну суму або відношення відхилення до суми стандартних витрат перевищує заздалегідь встановлений відсоток. Інший підхід до рішення про дослідження ділить їх з погляду повторюваності.

Ще одним важливим аспектом моніторингу відхилень є їх контрольованість. Це означає, що менеджер більш охоче досліджуватиме відхилення, які контролюються певними посадовими особами (наприклад, відхилення витрат по зарплаті), ніж відхилення, на які підприємство впливати не може (наприклад, відхилення витрати товарів за рахунок цін). При цьому необхідно досліджувати не тільки значні негативні відхилення, але й позитивні. Наприклад, дослідження позитивного відхилення витрат на оплату праці за рахунок продуктивності дозволяє вивчити і розповсюдити передовий досвід усередині підприємства. Приймаючи рішення про вивчення відхилень, слід зіставити витрати на проведення моніторингу і можливу вигоду.

ВИСНОВКИ

Вищеописана реорганізація системи управління операційною діяльністю торговельного підприємства малого бізнесу відкриває принципово нові можливості в трактуванні бюджетування, обліку, моніторингу доходів і витрат операційної діяльності і дає можливість не тільки отримувати інформацію про процес продажу товарів, але й оперативно використовувати її при прийнятті управлінських рішень. ■

ЛІТЕРАТУРА

1. **Атамас П. Й.** Управлінський облік / П. Й. Атамас. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 440 с.
2. **Вахрушина М. А.** Бухгалтерский управленческий учет / М. А. Вахрушина. – М. : ЗАО «Финстатинформ», 1999. – 359 с.
3. **Голов С. Ф.** Управлінський облік / С. Ф. Голов. – К. : ЛІБРА, 2009. – 704 с.
4. **Друри К.** Учет затрат методом «Стандарт-костинг» / К. Друри. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1998.
5. **Ивашкевич В. Б.** Бухгалтерский управленческий учет / В. Б. Ивашкевич. – М. : Экономистъ, 2003. – 618 с.
6. **Карпенко О. В.** Управлінський облік: організація, методологія, методика, викладання : монографія / О. В. Карпенко. – Полтава : РВЦ ПУСКУ, 2005. – 341 с.
7. **Карпова Т. П.** Основы управленческого учета / Т. П. Карпова. – М. : ИНФРА-М, 1997. – 392 с.
8. **Корецький М. Х.** Управлінський облік : навч. посібник / М. Х. Корецький, Н. В. Дацій, Л. В. Пельтек. – К. : Центр навчальної літератури, 2007. – 296 с.
9. **Лень В. С.** Управлінський облік / В. С. Лень. – К. : Знання-Прес, 2006. – 317 с.
10. **Маляревський Ю. Д.** Перспективи управлінського обліку: організаційно-економічний механізм як основа ефективної операційної діяльності підприємства : монографія / Ю. Д. Маляревський, С. В. Лабунська, Л. В. Безкоровайна. – Харків : Вид ХНЕУ, 2008. – 164 с.
11. **Нападівська Л. В.** Управлінський облік : монографія / Л. В. Нападівська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 450 с.
12. **Николаева С. А.** Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-костинг» / С. А. Николаева. – М. : Финансы, 1996. – 112 с.
13. **Сердюк В. Н.** Управленческий учет / В. Н. Сердюк. – Донецк: ДонНУ, 2009. – 407 с.
14. **Сухарева Л. А.** Контроллинг – основа управления бизнесом / Л. А. Сухарева, С. Н. Петренко. – К. : Эльга, Ника-Центр, 2002. – 208 с.
15. **Управленческий учет** / Под ред. В. Паляя и Р. Вандер Вила. – М. : ИНФРА-М, 1997. – 480 с.
16. **Управленческий учет** / Под ред. А. Д. Шеремета. – М. : ФБК-ПРЕСС, 2000. – 512 с.
17. **Хорнгрен Ч. Т.** Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 416 с.
18. **Череп А. В.** Управління собівартістю / А. В. Череп. – Харків : ВД «НЖЕК», 2005. – 376 с.

REFERENCES

Atamas, P. I. *Upravlinskyi oblik* [Management Accounting]. Kyiv: Tsentr navchalnoi literatury, 2006.

Cherep, A. V. *Upravlinnia sobivartistiu* [Management cost]. Kharkiv: INZhEK, 2005.

Druri, K. *Uchet zatrat metodom «Standart-kosting»* [Cost accounting method "Standard costing"]. Moscow: Audit; YUNITI, 1998.

Holov, S. F. *Upravlinskyi oblik* [Management Accounting]. Kyiv: LIBRA, 2009.

Ivashkevich, V. B. *Bukhgalterskiy upravlencheskiy uchet* [Accounting Management Accounting]. Moscow: Ekonomist, 2003.

Karpenko, O. V. *Upravlinskyi oblik: orhanizatsiia, metodolohiia, metodyka, vykladannia* [Management Accounting: організація, методологія, методика, викладання]. Poltava: RVTs PUSKU, 2005.

Karpova, T. P. *Osnovy upravlencheskogo ucheta* [Fundamentals of management accounting]. Moscow: INFRA-M, 1997.

Koretskyi, M. Kh., Datsii, N. V., and Peltek, L. V. *Upravlinskyi oblik* [Management Accounting]. Kyiv: Tsentr navchalnoi literatury, 2007.

Khorngren, Ch. T., and Foster, Dzh. *Bukhgalterskiy uchet: upravlencheskiy aspekt* [Accounting: administrative aspect]. Moscow: Finansy i statistika, 1995.

Len, V. S. *Upravlinskyi oblik* [Management Accounting]. Kyiv: Znannia-Pres, 2006.

Maliarevskiy, Yu. D., Labunska, S. V., and Bezkorovina, L. V. *Perspektyvy upravlinskoho obliku: orhanyzatsiino-ekonomichnyi mekhanizm yak osnova efektyvnoi operatsiinoi diialnosti pidpriemstva* [Prospects for management accounting: ORGANIZING-economic mechanism as a basis for effective operations of the enterprise]. Kharkiv: KhNEU, 2008.

Nikolaeva, S. A. *Osobennosti ucheta zatrat v usloviakh rynka: sistema «direkt-kosting»* [Features of cost accounting in the market: the system of "direct costing"]. Moscow: Finansy, 1996.

Napadovska, L. V. *Upravlinskyi oblik* [Management Accounting]. Dnipropetrovsk: Nauka i osvita, 2000.

Sukhareva, L. A., and Petrenko, S. N. *Kontrolling – osnova upravleniia biznesom* [Controlling – the basis of business management]. Kyiv: Elga; Nika-Tsentr, 2002.

Serdiuk, V. N. *Upravlencheskiy uchet* [Managerial Accounting]. Donetsk: DonNU, 2009.

Upravlencheskiy uchet [Managerial Accounting]. Moscow: FBK-PRESS, 2000.

Upravlencheskiy uchet [Managerial Accounting]. Moscow: INFRA-M, 1997.

Vakhrushina, M. A. *Bukhgalterskiy upravlencheskiy uchet* [Accounting Management Accounting]. Moscow: Finstatinform, 1999.