

УДК 657.339

Е.В. РУДНИЦКАЯ

ассистент кафедры учета и анализа,
Национальный университет «Львовская политехника»,
г. Львов, Украина
E-mail: tsrud@bigmir.net

**УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ПРОЦЕССА РЕАЛИЗАЦИИ ТОВАРОВ
НА ТОРГОВЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ**

В статье рассмотрены проблемы учета процесса реализации товаров на предприятиях торговли. Процесс сбыта товаров является одним из основных бизнес-процессов, для которого характерны такие объекты учета, как расходы, доходы и финансовые результаты. Освещены этапы процесса реализации товаров, классификация затрат на сбыт, которые необходимы как для нужд планирования, так и для целей управленческого учета. Исследованы статьи расходов процесса реализации товаров, традиционные и современные подходы к процессу бюджетирования и предложена концептуальная схема центров ответственности на торговых предприятиях.

Ключевые слова: «бизнес-процесс», реализация товаров, классификация затрат, статьи затрат, бюджетирование, методы бюджетирования, центры ответственности.

Введение. Одним из основных бизнес-процессов предприятий торговли является процесс реализации товаров с целью удовлетворения потребностей потребителей и получения дохода. В условиях рыночной экономики реализация товаров сопровождается повышением потребностей населения к качеству товаров и наличием конкуренции между предприятиями.

Эффективное управление процессом реализации товаров на торговых предприятиях в современных условиях хозяйствования в значительной степени зависит от обеспечения менеджеров оперативной учетно-аналитической информацией о доходах, расходах и финансовых результатах данного процесса. Такую информацию можно получить на основе данных внутрихозяйственного (управленческого) учета.

Изучению проблем организации и методики управленческого учета посвящено большое количество научных работ как зарубежных, так и отечественных ученых. Этому вопросу уделяли внимание такие ученые, как В. Бачинский, Ф. Ефимова, С. Голов, Б. Грынив, К. Друри, Г. Железняк, Т. Карпова, П. Куцык, А. Полянская, Н. Левушкина, Л. Макарова, Г. Мюллер, Дж. Фостер, О. Чернин, Ч. Хорнгрен и др.

Однако указанные ученые недостаточно полно раскрывают проблемы управленческого учета процесса реализации товаров предприятиями торговли.

Цель статьи – обосновать этапы процесса реализации товаров. Раскрыть классификацию, методы бюджетирования расходов на сбыт. Разработать концептуальную схему центров ответственности на торговом предприятии и раскрыть методы оценки центров доходов, расходов и прибыли.

Результаты и их обсуждение. Организация сбыта товаров осуществляется в пределах сбытовой политики фирмы, планирование которой происходит по следующим направлениям: определение стратегии и политики организации каналов сбыта; выбор систем и методов сбыта и соответствующих типов каналов; создание сети оптовых и розничных торговых точек, складов, демонстрационных залов и т.п.; определение маршрутов товародвижения; организация транспортировки и погрузочно-разгрузочных работ; обеспечение эффективности сбыта; вопросы логистики.

Процесс реализации товаров предприятиями торговли можно разделить на следующие этапы: маркетинговое исследование рынка сбыта; выбор базы покупателей и согласование соответствующих договоров; планирование процесса реализации; хранение, сортировка, обработка, упаковка и предпродажная подготовка товаров; транспортировка товаров к покупателю и их страхование; ремонт и эксплуатация производственных подразделений сбыта; гарантийный ре-

монт и обслуживание реализованных товаров.

Вышеперечисленные этапы реализации товаров сопровождаются определенными расходами, которые являются важным объектом планирования, маркетингового исследования, логистики, анализа, контроля и управленческого учета.

В нормативно-правовых актах Украины выделяются различные виды и статьи расходов, которые касаются процесса сбыта товаров (табл. 1). Как видно из таблицы 1, согласно действующему П(С)БО 16 «Расходы», расходы на сбыт включают: расходы упаковочных материалов; расходы на ремонт тары; оплата труда и комиссионные вознаграждения; расходы на рекламу и исследование

рынка; расходы на предпродажную подготовку товаров; командировочные расходы; расходы на содержание основных средств, других материальных необоротных активов, связанных со сбытом товаров; расходы на транспортировку, перевалку и страхование товаров, транспортно-экспедиционные и другие услуги, связанные с транспортировкой товаров; расходы на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание; расходы на страхование предназначенных для дальнейшей реализации товаров, которые хранятся на складе предприятия и др. Такие расходы относятся к расходам периода основной деятельности, а данная классификация является обязательным для использования в системе финансового учета.

Таблица 1 – Классификация затрат на сбыт в нормативно-правовых актах Украины

№ п/п	П(С)БО 16 «Расходы» [1]	«Методические рекомендации по формированию состава расходов и порядка их планирования в торговой деятельности» [2]
1	2	3
1	Расходы упаковочных материалов для затаривания готовой продукции на складах	Расходы на оплату труда персонала, которые обеспечивают сбыт товаров (продукции)
2	Расходы на ремонт тары	Отчисления на социальные мероприятия
3	Оплата труда и комиссионные вознаграждения продавцам, торговым агентам и работникам подразделений, обеспечивающих сбыт	Расходы на аренду основных средств, других необоротных материальных активов и нематериальных активов, обеспечивающих сбыт товаров (продукции)
4	Расходы на рекламу и исследование рынка (маркетинг)	Расходы на содержание основных средств, других необоротных материальных активов, малоценных быстроизнашивающихся предметов, обеспечивающих сбыт товаров (продукции)
5	Расходы на предпродажную подготовку товаров	Амортизация основных средств, других необоротных материальных активов и нематериальных активов, обеспечивающих сбыт товаров (продукции)
6	Расходы на командировки работников, занятых сбытом	Расходы на хранение, подсортировку, обработку, упаковку и предпродажную подготовку товаров (продукции)
7	Расходы на содержание основных средств, других материальных необоротных активов, связанных со сбытом продукции, товаров, работ, услуг (операционная аренда, страхование, амортизация, ремонт, отопление, освещение, охрана), нематериальных активов	Расходы на транспортировку

Окончание таблицы 1

1	2	3
8	Расходы на транспортировку, перевалку и страхование готовой продукции (товаров), транспортно-экспедиционные и другие услуги, связанные с транспортировкой продукции (товаров) в соответствии с условиями договора (базиса) поставки	Расходы на проведение маркетинговых мероприятий
9	Расходы на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание	Расходы на тару
10	Расходы на страхование предназначенной для дальнейшей реализации готовой продукции (товаров), хранящейся на складе предприятия	Налоги, сборы и другие предусмотренные законодательством обязательные платежи
11	Расходы на транспортировку готовой продукции (товаров) между складами подразделений (филиалов, представительств) предприятия	Другие расходы на сбыт
12	Другие расходы, связанные со сбытом продукции, товаров, работ, услуг	

Для нужд планирования сбытовой деятельности на предприятиях торговли нужно учитывать статьи расходов, которые приведены в «Методических рекомендациях по формированию состава расходов и порядка их планирования в торговой деятельности» [2]. Как видно из таблицы 1, методическими рекомендациями предложено одиннадцать статей расходов на сбыт: расходы на оплату труда персонала; отчисления на социальные мероприятия; расходы на аренду основных средств, других необоротных материальных активов и нематериальных активов и др. Особенностью данной классификации является то, что отчисления на социальные мероприятия выделяется в отдельную статью, а в П(С)БО 16 «Расходы» такая статья расходов вообще отсутствует. На наш взгляд, эту статью расходов целесообразно назвать «Отчисления на единый социальный взнос», что соответствует требованиям действующего налогового законодательства. Кроме этого, в методических рекомендациях также выделяется статья «Налоги, сборы и другие предусмотренные законодательством обязательные платежи».

Изучение специальной экономической литературы по проблемам расходов на сбыт и их классификации показывает, что среди зарубежных и отечественных ученых нет еди-

ного мнения относительно состава таких расходов. Как видно из таблицы 2, Пузанова И. А. для нужд логистики процесса сбыта выделяет только пять статей расходов на сбыт [3].

Проф. Грынив Б.В. отмечает, что «издержки обращения – это основная часть расходов операционной деятельности торгового предприятия, которые не включаются в себестоимость реализованных товаров. П(С)БО 16 «Расходы» предусмотрено, что в торговле издержки обращения включаются в состав расходов на сбыт (за исключением тех, что теперь относятся к административным, другим операционным и финансовым расходам)» [6]. Это, по его мнению, повлияло на состав издержек обращения и изъяты некоторые элементы, которые ранее недостаточно обоснованно к ним были отнесены. Мы с этим согласны и считаем, что предложенная Грынивым Б.В. классификация статей издержек обращения в торговле может использоваться не только для анализа статей издержек обращения, но и для целей управленческого учета. Вместе с тем классификацию статей затрат на сбыт целесообразно дополнить статьями: расходы на содержание менеджеров по продажам, расходы на содержание отдела сбыта. Отметим, что для управленческих нужд эта классификация может быть более подробной.

Таблица 2 – Статьи расходов процесса реализации товаров на предприятиях торговли

№ п/п	Состав расходов	[3]	[4]	[5]	[6]	Предложения автора
1	2	3	4	5	6	7
1	Расходы на получение заказа	+				
2	Расходы на оформление заказа	+				
3	Коммуникационные расходы на поддержку связей с потребителями и посредниками	+				
4	Расходы на складские операции (в т. ч. упаковку, маркировку)	+				
5	Расходы на вложенный капитал	+				
6	Оплата труда		+		+	
7	Транспортные расходы		+			
8	Расходы на содержание, аренду помещений		+			
9	Расходы на содержание подразделений сбыта предприятия			+		
10	Расходы на содержание, ремонт и эксплуатацию основных средств, других необоротных материальных активов и нематериальных активов			+		
11	Расходы, связанные с транспортировкой, перевалкой и страхованием готовой продукции			+	+	+
12	Расходы, связанные с обеспечением правил техники безопасности и охраны труда			+		
13	Фактические расходы на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание товаров или гарантийные изменения проданных товаров, если на предприятии не создавался резервный фонд			+		+
14	Расходы на проведение предпродажных и рекламных мероприятий и на исследование рынка (маркетинга) в отношении товаров (работ, услуг), проводимых предприятием			+		
15	Расходы на хранение, погрузку, разгрузку и упаковки продукции			+		
16	Налоги и сборы, установленные законодательством Украины, связанные со сбытом продукции			+		
17	Расходы на аренду, содержание основных средств, других необоротных материальных активов, материальных активов, амортизацию, ремонт основных средств				+	
18	Расходы на хранение, сортировку, обработку и предпродажную подготовку товаров				+	+
19	Расходы на тару				+	+
20	Расходы на рекламу и проведение маркетинговых мероприятий				+	+
21	Расходы на содержание менеджеров по продажам					+
22	Расходы на содержание отдела сбыта					+

По нашему мнению, для нужд управленческого учета большое значение на стадии

реализации товаров и определения финансовых результатов операционной деятельности

имеет классификация по следующим признакам: по отношению к объему деятельности, по релевантности, по элементам торгового процесса, по товарным группам, по статьям калькуляции и по центрам ответственности.

Классификация затрат имеет важное значение для составления различных видов бюджетов на торговом предприятии. К операционным бюджетам торговых предприятий относятся: бюджет продаж, бюджет закупки товаров, бюджет себестоимости реализованных товаров, бюджет издержек обращения, бюджетный отчет о прибыли. Относительно процесса реализации товаров, то здесь следует выделить бюджет продаж, бюджет себестоимости реализованных товаров и бюджет издержек обращения.

Проф. Голов С.Ф. отмечает, что бюджет продаж – это «операционный бюджет, содержащий информацию о запланированном объеме продаж, цене и ожидаемом доходе от продажи каждого вида продукции (товаров, услуг)» [7, с. 345].

В процессе прогнозирования объемов реализации товаров целесообразно использовать информацию о состоянии рынка, а также статистические данные, прогнозы специалистов о развитии торговли соответствующими товарами и перспективы ценовой политики. Вместе с бюджетом продаж на торговых предприятиях разрабатывают график ожидаемых денежных поступлений от реализации товаров, отражающий периодичность получения выручки с учетом наличия дебиторской задолженности.

Следующим этапом процесса бюджетирования является составление бюджета себестоимости реализованных товаров. Этот бюджет формируют на основании бюджетов запасов товаров на складе на начало и конец периода и себестоимости закупленных товаров по формуле:

$$\begin{array}{r} \text{Себестоимость} \quad \text{Остаток} \quad \quad \quad \text{Себестоимость} \quad \quad \quad \text{Остаток} \\ \text{реализованных} = \text{товаров на} \quad + \text{закупленных} - \text{товаров на} \\ \text{товаров} \quad \quad \quad \text{начало периода} \quad \quad \quad \text{товаров} \quad \quad \quad \text{конец периода} \end{array}$$

При определении стоимости остатков товаров на конец отчетного периода нужно учитывать метод оценки выбытия запасов, который используется на торговом предприятии согласно приказа «Об учетной политике».

Важным элементом операционных бюджетов для предприятий торговли является

бюджет издержек обращения. Эти расходы включаются в состав расходов на сбыт.

При формировании данного вида бюджета необходимо отдельно определить статьи переменных и постоянных затрат.

По мнению проф. Грынива Б. В., «лучшим решением проблемы разделения издержек обращения в зависимости от изменения объема товарооборота является нахождение коэффициентов эластичности, которые выражают зависимость каждой статьи расходов от влияния этого фактора. При отсутствии таких коэффициентов в практике аналитической работы используют простое разделение затрат на переменные и условно-постоянные, распределяя при этом комплексные статьи на переменную и постоянную компоненты» [6, с. 181].

Завершающим этапом процесса операционного бюджетирования является составление «Бюджетного отчета о прибыли», который составляется на основании бюджетов продаж, себестоимости реализованных товаров, издержек обращения, административных расходов, прочих операционных расходов и суммы косвенных налогов.

При традиционном подходе к процессу бюджетирования составляют формы отчетов, которые составляются различными отделами. В этих отчетах отражается обобщенная информация о закупленных ресурсах, соответствующих понесенных расходах, полученных доходах от реализации товаров, а также уплаченных налогах. На основании месячного или поквартального анализа результатов работы торгового предприятия данные за отчетный период сравнивают с данными бюджета и выявляют отклонения. Такие отклонения часто носят исключительно финансовый характер. С помощью традиционного бюджетирования не всегда удается получить ожидаемый результат для управления.

По мнению Макаровой Л.М. и Левушкиной Н.В. [8], «ранее в структуре затрат предприятия преобладали прямые переменные затраты на труд основных рабочих и расходы на материалы. Традиционное бюджетирование легко удовлетворяло потребности менеджмента. Сегодня работа современного предприятия связана со значительными затратами на такие виды деятельности, как маркетинг, обслуживание потребителей, разработка продукта и технологического исследования ...».

Вышеупомянутое требует не ограничиваться только традиционными методами

бюджетирования, а использовать современные: например АБВ («Activity-based budgeting») или ДБВ («Driver-based budgeting»). Методология АБВ является обратной к методике АВС–калькулирования (на основе бизнес–процессов).

АБВ целесообразно рассматривать как следующий шаг после внедрения методики «Activity-based costing» (АВС), так как создается на предприятии система бюджетирования, которая основана на бизнес–процессах после внедрения АВС–калькулирования. Однако метод АБВ может использоваться и без предварительного внедрения АВС.

Система ДБВ акцентирует внимание на установлении причинно–следственной связи между драйверами и конечными объектами управленческого учета, что используется менеджерами и бухгалтерами–аналитиками в процессе моделирования плановых затрат в постатейном разрезе.

В рамках бюджетирования на основе метода ДБВ под драйвером понимают составляющую финансовой и нефинансовой информации (критерии), от изменений которой напрямую зависят объемы тех или иных доходов и расходов. Вследствие этого формируются основные показатели финансового бюджетирования. Бюджетирования на основе драйверов существенно упрощает взаимодействие между центрами ответственности и менеджментом торгового предприятия.

Отметим, что метод ДБВ является упрощенным вариантом системы бюджетирования расходов по видам деятельности (метода АБВ).

Обычно при реализации бюджетирования на основе метода АБВ важно выделить четыре вида действий с бизнес–процессами, которые осуществляются по отношению к товару на торговых предприятиях: основные; обеспечивающие; административные; развивающие.

Макарова Л.Н. и Левушкина Н.В. считают, что «обязательной составляющей» Activity-based budgeting «есть драйверы, которые рассчитываются продолжительность (количество) действий (часы, раза и т. д.). После этого рассчитываются потребности в ресурсах, которые используются для выполнения запланированных действий, а также расходы, необходимые для обеспечения работы. Финальным этапом АБВ является группировка статей затрат по центрам финансовой ответственности или по бизнес–процессам» [8].

К преимуществам традиционного бюджетирования можно отнести: осуществление положительного влияния на мотивацию и настрой коллектива; координацию работы предприятия в целом; возможность своевременного внесения корректирующих изменений в бюджет; сравнение достигнутых и желаемых результатов. Недостатками данного метода бюджетирования является то, что основное внимание уделяется затратам, а не результатам; не контролируются расходы в период роста масштабов хозяйственной деятельности и другое.

Преимуществами метода бюджетирования АБВ являются: формирование бюджета на основе глубокого анализа причинно–следственных связей; установление целевого значения эффективности каждого процесса, которое выражается себестоимостью результативной единицы процесса – драйвера процесса; позволяет увидеть компанию «изнутри» и понять, из–за чего возникают расходы, где «узкие» места и процессы наименее эффективны.

Недостатками метода бюджетирования АБВ является высокая трудоемкость работ, поскольку в основе лежит АВС–модель; высокие затраты на функционирование системы АБВ.

К преимуществам бюджетирования по системе ДБВ относятся: отсутствие четкой последовательности процесса планирования; применение сокращенных логических цепочек прослеживания расходов к продукту или потребителю; использование только тех драйверов, которые в реальности рассчитываются или без труда могут быть рассчитаны в подразделениях предприятия; повышение частоты составления управленческих отчетов, снижение уровня детализации и аналитики затрат, охватывание большего числа пользователей информации, которая генерируется в системе ДБВ; низкие затраты на содержание системы при высокой точности планирования.

К недостаткам процесса бюджетирования по системе ДБВ можно отнести малую степень изученности; недостаточный опыт апробации и сложность практического внедрения.

Наряду с бюджетированием, большое значение для организации управленческого учета имеет учет затрат по центрам ответственности. Бокова Б.Б. разделяет центры ответственности на предприятиях торговли на основные и вспомогательные. К основным цен-

трам ответственности данный автор предлагает относить «те сегменты, которые непосредственно занимаются процессами реализации товаров» [9, с. 20].

Предприятия торговли имеют собственную организационную структуру, которая характеризуется наличием различных подразделений, отделов, секций, служб, выполняющих свойственные им функции. Данные подразделения возглавляют, согласно утвержденного штатного расписания, руководители (заведующие). Кроме того, могут в структуре торгового предприятия, например малого, существовать самостоятельные рабочие места–должности. Лицо, занимающее эту должность, само управляет процессами, «привязанными к этому рабочему месту».

В управленческом учете выделяется отдельная ответственность за финансовые показатели, на основе которой формируется так называемая «финансовая структура субъекта хозяйствования». В контексте такой структуры выделяют специальные центры ответственности. Такие центры ответственности не всегда могут совпадать с рамками действующих подразделений согласно функциональной организационной структуре предприятия.

По нашему мнению, для процесса закупки характерным будет центр затрат, а например для процесса реализации товаров – центр затрат и центр доходов. Итак, подразделения (процессы) торгового предприятия могут иметь один, два или более центров ответственности различных видов. В связи с этим мы поддерживаем мнение ученых, которые к видам центров ответственности относят: центры затрат; центры доходов; центры прибыли; центры инвестиций.

Концептуальная схема системы центров ответственности на торговом предприятии отражена на рисунке. Как видно из этого рисунка, основными центрами ответственности в торговле, как и на предприятиях других отраслей, есть центры затрат, центры дохода, центры прибыли, центры инвестиций. Для рассмотренных нами предыдущих основных процессов торговли (закупки, транспортировки и хранения) исполнительными центрами ответственности будут центры затрат, а для процесса реализации (сбыта) товаров центрами ответственности являются центры затрат и центры доходов. Из данного рисунка видно, что руководитель, который контролирует доходы, не отвечает за расходы на приобретение товаров, предназначенных для продажи, не отвечает за расходы

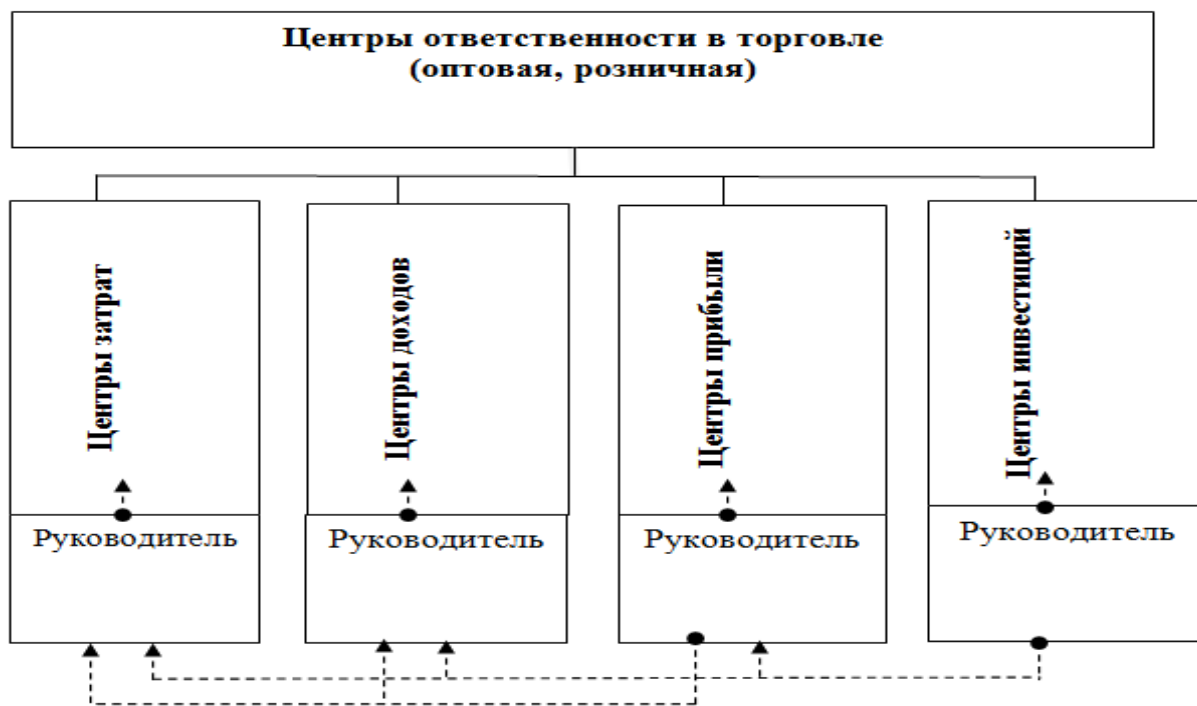


Рисунок – Концептуальная схема системы центров ответственности в торговле в контексте их контроля руководителями

на приобретение товаров, предназначенных для реализации и инвестиций в активы центра, а руководитель центра прибыли является ответственным за расходы и доходы, но не контролирует инвестиции в активы центра.

Наиболее широкой является функция руководителя центра инвестиций, который одновременно контролирует доходы, расходы (соответственно и прибыль) и инвестиции.

Отметим, что ответственность за конкретные финансовые показатели центра должна регламентироваться специальными внутренними документами предприятия.

Важным вопросом наряду с определением видов центров ответственности и контрольных функций их руководителей в «финансовой структуре» предприятия является выделение и характеристика методов оценки этих центров ответственности.

По мнению Поликарповой О.С., методами оценки результатов для центра дохода является отклонение от продажной цены, отклонение количества продаж, отклонение смешанной цены; для центра затрат – отклонение сырья и материалов; отклонение заработной платы, отклонение накладных расходов; центра прибыли – валовая прибыль, маржинальная прибыль; центра инвестиций – отдача инвестиций; остаточный доход [10, с. 97–98].

Однако для торговых предприятий нужно учитывать особенности их деятельности: предлагаем для центра затрат вместо отклонений сырья и материалов использовать отклонения закупочной цены товаров от плановых и среднерыночных показателей.

Для правильной оценки центров ответственности торговых предприятий необходимо не только определить виды центров ответственности, но и методы и показатели оценки результатов деятельности этих центров с учетом отраслевых особенностей.

Управленческий учет затрат в торговых предприятиях имеет свою специфику. Если на промышленных предприятиях расходы учитываются на счете 23 «Производство» (по видам производства), то в торговле расходы на приобретение и транспортно-заготовительные расходы – на счете 28 «Товары».

Проф. Куцык П.А., проф. Бачинский В.И., доц. Полянская О.А. рассматривают структуру счета управленческого учета «Расходы» по следующим видам: «расходы по видам товаров», «расходы по бизнес-процессам»;

«расходы по центрам ответственности»; «ответственные за расходы менеджеры» [11, с. 187].

На наш взгляд, целесообразнее в структуру счета управленческого учета «Расходы предприятия» включать следующие элементы: «расходы по видам товаров»; «расходы по бизнес-процессам»; «расходы по центрам ответственности»; «расходы по статьям себестоимости товаров и издержки обращения», «другие расходы». При этом следует заметить, что расходы по видам товаров включают статьи расходов, которые формируют себестоимость реализованных товаров.

С целью проведения постатейного анализа издержек обращения для эффективного управленческого учета в процессе реализации товаров целесообразно в рабочем плане счетов открыть следующие счета: 931 «Расходы на оплату труда, связанные со сбытом товаров»; 932 «Расходы на социальные мероприятия, которые относятся к процессу реализации товаров»; 933 «Расходы на транспортировку товаров, связанных со сбытом товаров»; 934 «Расходы на аренду, содержание основных средств, других необоротных материальных активов, нематериальных активов, относящихся к процессу сбыта товаров»; 935 «Расходы на хранение, подсортировку, обработку и предпродажную подготовку товаров в составе расходов на сбыт»; 936 «Расходы на тару, связанные с процессом реализации товаров»; 937 «Расходы на рекламу и проведение маркетинговых мероприятий»; 938 «Прочие расходы процесса сбыта товаров».

В структуре счета 70 «Доходы от реализации» целесообразно выделить аналитические счета: доходы по видам и наименованиям товаров; доходы по каналам сбыта; доходы за рынками сбыта; доходы по центрам ответственности.

Выводы. Процесс реализации товаров относится к основным бизнес-процессам предприятий торговли. Для этого процесса объектами учета выступают: доходы, расходы и финансовые результаты.

Для налаживания эффективной системы управленческого учета процесса реализации товаров и финансовых результатов операционной деятельности необходимо осуществить научно обоснованную классификацию затрат на сбыт, конкретизировать расходы процесса реализации товаров предприятий торговли, определить новые методы бюджетирования расходов. Выделить центры ответ-

ственности с учетом организационной структуры предприятия.

Литература

1. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 16 «Расходы» [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>. – Дата доступа : 10.07.2016.
2. Методические рекомендации по формированию состава расходов и порядка их планирования в торговой деятельности, утвержденных Приказом Министерства экономики Украины от 22.05.2002 г.. № 145 (с изменениями от 02.03.2010 г.. № 226) [Электронный ресурс]. – режим доступа : <http://www.prou4ot.info/index.php?section=browse&CatID=154&ArtID=989&ArtPage=1&PHPSSESSIONID=p7m5nqcaghfs1n6ctu98gc6sr6>. – Дата доступа : 15.07.2016.
3. Пузанова, И. А Интегрированное планирование целей поставок / И.А. Пузанова. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://stud.com.ua/53505/logistika/planuvannya_vitrat_lantsyuzi_postachan. – Дата доступа : 10.07.2016.
4. Экономическая энциклопедия: В трех томах. Т. 2 / Редкол. ... С. В. Мочерний (отв. ред.) и др. – К.: Издательский центр «Академия», 2001. – 864 с.

5. Крупка, Я.Д. Финансовый учет / Я.Д. Крупка, З. В. Задорожный, Н.Я. Микитюк. – К.: «Хай-Тек Пресс», 2011. – 544 с.

6. Грынив, Б.В. Экономический анализ торговой деятельности / Б.В. Грынив. – К.: Центр учебной литературы, 2011. – 392 с.

7. Голов, С.Ф. Управленческий учет: [учебник] / С.Ф. Голов. – К.: Либра, 2003. – 704 с.

8. Макарова, Л.Н. Сравнительная характеристика методик бюджетирования деятельности предприятий / Л.Н. Макарова, Н.В. Левушкина // Молодой ученый. – 2013. – №4. – с. 253–257.

9. Бокова, Б.Б. Развитие управленческого учета на предприятиях оптовой торговли: Автореф. ... к.э.н.: Специальность 08.00.12. – Бухгалтерский учет, статистика / Б.Б. Бокова. – М., 2013. – 25 с.

10. Поликарпова, О.С. Особенности внедрения управленческого учета на основе «центров ответственности» / О.С. Поликарпова. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://eztuir.ztu.edu.ua/6970/1/97pdf>. – Дата доступа : 15.07.2016 г.

11. Куцык, П.А. Управленческий учет операционной деятельности предприятий оптовой торговли: монография [под общ. ред. проф. П. А. Куцика]. П.А. Куцык, В.И. Бачинский, А.А. Полянская. – Львов: Издательство «Растр-7», 2015 – 312 с.

RUDNYTSKA Helena

ACCOUNT OF THE IMPLEMENTATION OF THE GOODS AND FINANCIAL RESULTS OF OPERATIONS

Summary. *The article deals with the problem of taking into account the implementation of the process of goods in trade. The process of distribution of goods is one of the key business processes, which is characterized by such accounting items as – expenses, revenues and financial performance. When covering the stages of the process of the sale of goods, classification of costs to sell, which are necessary for the needs of planning, and for internal management purposes. Abstract Article process implementation costs of goods, traditional and modern approaches to the process of budgeting and the conceptual diagram of the centers of responsibility in trade.*

Key words: *«business process», sale of goods, classification of costs, cost items, budgeting, budgeting techniques, responsibility centers.*

© Рудницкая Е.В.
Статья поступила 13 октября 2016г.