

## МЕТОДИКА ІДЕНТИФІКАЦІЇ ЛОГІСТИЧНОГО ЦЕНТРУ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

© Русановська О. А., 2014

Досліджено сутність центрів відповідальності, необхідний вид організаційної структури для ефективної роботи центрів відповідальності, класифікацію центрів відповідальності та роль організації логістичних центрів відповідальності як об'єкта управлінського обліку, що спрямований на забезпечення потреб логістичного контролінгу. Визначено потребу в застосуванні логістичного контролінгу на підприємстві. Розроблено методику ідентифікації та забезпечення функціонування логістичних центрів відповідальності як джерела інформації про логістичні процеси підприємства.

**Ключові слова:** центри відповідальності, управлінський облік, логістичний контролінг, методика ідентифікації та реалізації логістичних центрів відповідальності.

## METHOD FOR IDENTIFICATION LOGISTICS CENTRE OF LIABILITY

© Rusanovs'ka O. A., 2014

The essence of responsibility centers required for the type of organizational structure of the centers of responsibility, classification of responsibility centers and the role of logistics centers responsibility as an object of management accounting, which aims to meet the needs of logistics controlling. The needs identified in the application of logistics controlling the company. Built identification method and operation of logistics centers of responsibility as a source of information on logistic processes.

**Key words:** centers responsibility, management accounting, logistics controlling, methods of identification and implementation of logistics centers liability.

**Постановка проблеми.** Сьогодні економічна і політична ситуація в Україні складна. За даними Державної служби статистики, в Україні станом на грудень 2014 р. порівняно з тим самим періодом у 2013 р. кількість підприємств в Україні зменшилась з 631184 до 669993 одиниць – це на 5,79 % менше, а обсяг реалізованої промислової продукції збільшився зі 1006280,5 млн. грн. до 1066769,4 млн. грн., проте, врахувавши індекс цін виробників (124,9 % у 2014 р.) – він зменшився на 19,57 % [1]. Враховуючи, що курс долара США станом на 30 грудня 2014 року становив 15,77 грн., а 6 лютого 2015 р. – 23,13 грн., безперечно, можна очікувати зміни – підвищення як споживчих, так і промислових цін, помітна тенденція до втрати цінності гривні й подальшого занепаду економіки країни [1]. Проте досвід зарубіжних держав демонструє, що такі складні економічні кризи завжди сприяли появі нових способів організації підприємства, його вдосконаленій та реорганізованій версії – гнучкішої та стійкішої. До таких нових прогресивних способів реорганізації підприємства можна зарахувати логістичний контролінг підприємства. По-перше, в зв'язку зі скороченням кількості підприємств та ворожими відносинами з Російською Федерацією багатьом українським підприємствам необхідно шукати нових постачальників сировини та нових клієнтів, нові ринки збуту, бо, як відомо, значна частка українських підприємств експортували продукцію в Росію або закуповували там сировину чи напівфабрикати. Це пов'язано з

історичним розвитком українських підприємств. По-друге, а це впливає з першого аргументу, необхідно буде шукати постачальників чи клієнтів не тільки на території України, а й за її межами, де на перше місце виходить вдала організація логістичних процесів. Саме логістичний контролінг дозволяє забезпечити ефективне функціонування логістики підприємства, сприяючи постійному розвитку та вдосконаленню, швидкому виявленню та усуненню допущених помилок, моніторингу ринку тощо, загалом забезпечуючи гнучкість і актуальність підприємства щодо ринкових вимог. Проте саме рішення про впровадження логістичного контролінгу на підприємстві не може дати бажаного успіху. Необхідно розглянути засоби реалізації логістичного контролінгу. Їх кількість значна. Пропонуємо зосередити увагу на одному з найдоступніших засобів логістичного контролінгу – це управлінський облік логістичних процесів підприємства, суть якого полягає у зборі та обробці, аналізі внутрішньої інформації щодо діяльності логістики підприємства, обліку доходів та витрат за логістичними центрами відповідальності [8, 7, 15]. Проте ефективність обліку логістичних центрів відповідальності прямо залежить від вдалої їхньої ідентифікації та розподілу відповідальності, обов'язків та повноважень між конкретними особами. Тому в статті описано побудову методики ідентифікації логістичних центрів відповідальності як одного з основних засобів реалізації логістичного контролінгу.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Дослідженням контролінгу, управлінського обліку, центрів відповідальності займалась значна частина як українських, так і зарубіжних науковців. Заслуговують на увагу праці Л. М. Малярець, яка сформулювала задачі логістичного контролінгу [1]. Ю. М. Попова демонструє спосіб підвищення ефективності логістичних процесів за допомогою використання контролінгу [1]. С. В. Крикавський звернув увагу на спосіб реалізації логістичного контролінгу шляхом обліку логістичних витрат за центрами відповідальності [1, с. 594]. В результаті вивчення літературних джерел встановлено, що не існує єдиної думки щодо визначення центру відповідальності (табл. 1).

Таблиця 1

**Визначення центру відповідальності**

Автор	Визначення
Л. Б. Прокопович	До центру відповідальності відноситься місце виникнення витрат, контроль надходжень, витрат та інвестицій, а також розподіл та делегування повноважень між керівниками різних центрів відповідальності.
П. Іванечко	“Центр відповідальності – це визначена частина господарської діяльності підприємства, характерними рисами якої є відповідальність конкретної посадової особи за контроль та виконання певних показників”.
Г. О. Партин, І. П. Вознюк	Центр відповідальності – це область діяльності, за яку конкретний керівник відповідає і контролює її.
І. Г. Жукова	Центр відповідальності – це частина підприємства (відділ, підрозділ), де керівник особисто несе відповідальність за результати функціонування даної частини підприємства.
Б. Р. Гареев	Центр відповідальності передбачає накладання персональної відповідальності за функціонування підрозділу на керівника цього підрозділу.

*Джерело: складено автором на основі [3, 5, 6, 13, 15].*

У наведених визначеннях центрів відповідальності усі автори акцентують на “персональній відповідальності”, проте кожна відповідальність повинна бути пов'язана і з додатковими повноваженнями. Це не логічно, коли керівник відповідатиме за показники, на які не має повноважень впливати. Тому, даючи визначення центру відповідальності, необхідно звернути увагу і на додаткові повноваження, тобто на децентралізовану систему управління підприємством. У досліджених літературних джерелах неодноразово трапляється думка про те, що побудова центрів відповідальності та присвоєння відповідальності та повноважень конкретним особам залежить від організаційної структури управління [1, с. 35–36, 1, с. 396, 1, с. 91]. Деякі науковці, такі як П. Іванечко [6], Л. Б. Прокопович [15], Г. О. Партин, І. П. Вознюк [13], звертають увагу на те, що

для ефективної роботи центрів відповідальності необхідно створити децентралізовану систему управління, інакше створення центрів відповідальності не дасть бажаного ефекту.

Ми розділяємо думку тих науковців, які визначають центр відповідальності як окремий підрозділ (відділ) з децентралізованою системою управління, на керівника якого покладається відповідальність за усі витрати, надходження та інвестиції цього підрозділу (відділу), а повноваження та відповідальність делегуються особам, від яких залежить конкретний показник. Саме за такого розуміння та організації центру відповідальності керівник зможе управляти показниками та перекидати відповідальність за показники на тих працівників, від роботи яких прямолінійно залежить значення тих показників. Це може стати певним стимулом, щоб працювати якісно, оскільки працівники знатимуть, що відповідатимуть за свою роботу вони, а не їхній керівник.

У процесі ідентифікації центрів відповідальності варто розглянути їхню класифікацію, що вкаже напрямок пошуку та виділення центрів відповідальності. Г. Г. Вукович та Ю. А. Мишин [1, с. 295], І. Г. Жукова [1, с. 395] та П. М. Іванечко [1, с.141–142] розділяють центри відповідальності та центри витрат, не ототожнюючи ці поняття. Г. О. Партин та І. П. Вознюк [1, с. 254] наводять класифікацію центрів відповідальності (рис. 1).

Л. Б. Прокопович наводить різні види класифікацій:

1. За витратами та за фінансами.
2. Центр прибутків, центр затрат, центр прибутку та центр стандартної собівартості (Р. Ентоні та Дж. Піс).
3. За відношенням до процесу та за відношенням до внутрішнього господарського механізму (М. С. Пушкар та Т. П. Карпова).
4. Центр затрат, центр продажів, центр прибутку, центр інвестицій (Дж. Фостер і Ч. Т. Хорнгрен) [1].

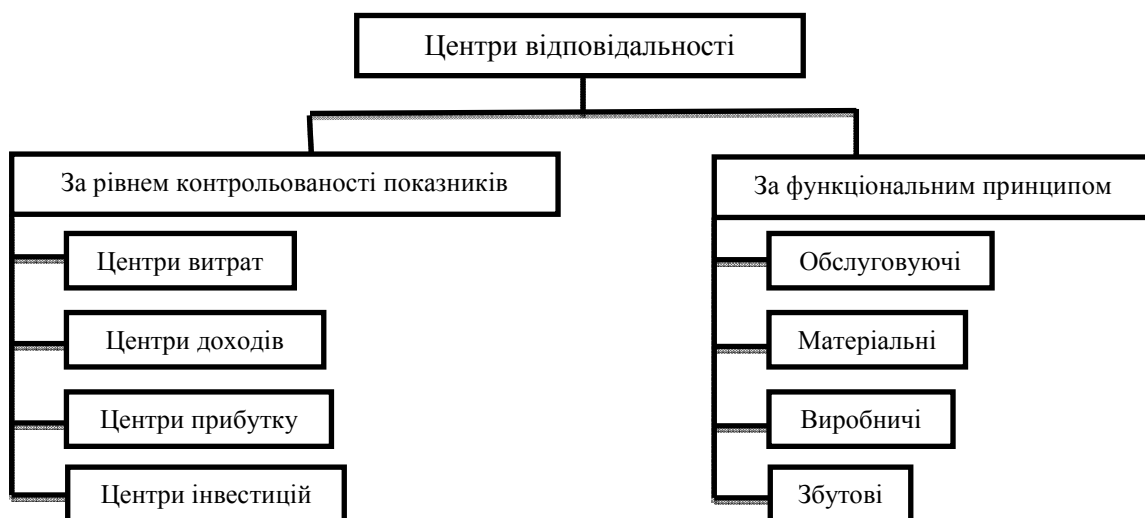


Рис. 1. Класифікація центрів відповідальності

Джерело: побудовано автором на основі [1, с. 254]

Класифікацію центрів відповідальності на центр затрат, доходів, прибутку та інвестицій наводить Б. Р. Гареев [1, с. 37]. М. І. Макаренко [1] поділяє центри відповідальності на центри витрат та центри прибутку.

Наведені класифікації центрів відповідальності ще раз доводять відсутність єдиної думки щодо сутності центрів відповідальності та їхньої ідентифікації. Хоча деякі класифікації між собою дуже подібні, проте у кожній з них є своя відмінність.

Є. В. Крикавський акцентує на тому, що, виявляючи центри відповідальності, можна зіткнутися з проблемою “розпорошеності витрат”. Йдеться про те, що, наприклад, логістичні витрати є і у

виробничому відділі (наприклад, внутрішньовиробниче переміщення продукції), і у відділі маркетингових операцій (наприклад, переміщення продукції всередині супермаркета) та інших. Автор пропонує вирішити цю проблему так: акумулювати логістичний центр відповідальності в тому відділі, де частка логістичних витрат сягатиме найвищого показника. Автор зауважує, що можна обліковувати й усі логістичні витрати, проте в такому випадку будуть значні фінансові витрати на облік тих логістичних витрат, які не виправдають себе, а вигоди менші, ніж затрати на їхню реалізацію [1, с. 91].

Загалом більшість авторів вказують на те, що центри відповідальності є основною складовою управлінського обліку, який є інструментом контролінгу. Щодо усіх інших питань, то немає єдиної думки, немає чітко сформульованої методики ідентифікації центрів відповідальності, що і зумовлює актуальність вибраної теми та потребу в дослідженнях.

**Цілі статті.** Мета статті – потреба у створенні методики ідентифікації логістичних центрів відповідальності.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Центри відповідальності започатковані в Італії, де застосовувати облік витрат за центрами відповідальності запропонував ді Піетро (1550–1590) [1, с. 35]. Джон А. Хіггінс вперше сформулював концепцію обліку витрат за центрами відповідальності [1, с. 394, 1, 139]. Сьогодні облік витрат за центрами відповідальності широко застосовується у практиці зарубіжних підприємств. Ми прагнемо побудувати методику ідентифікації центрів відповідальності як способу реалізації логістичного контролінгу підприємства.

Управлінський облік можна свідомо зарахувати до засобів реалізації логістичного контролінгу, тому що він дозволяє зібрати інформацію та проаналізувати її для побудови контролінгових висновків. Проте цінність результатів управлінського обліку залежатиме від інформації, яку він обліковуватиме та аналізуватиме. Оскільки діяльність управлінського обліку спрямована на контроль та аналіз центрів відповідальності, то правильна ідентифікація логістичного центру відповідальності впливатиме на якість інформації, отриманої в процесі реалізації логістичного контролінгу.

По-перше, варто зауважити, що логістичні операції передбачають виникнення як витрат, так і доходів та пов'язані з продажем. Витрати виникають у процесі реалізації логістичних потреб, наприклад перевезення вантажу з точки А в точку Б. Доходи виникають, коли логістичним сервісом нашої компанії користуватимуться інші компанії. Наприклад, у разі акумулювання власних вантажів з вантажем однієї компанії або коли автомобіль на підприємство повертається порожнім, а менеджер знайшов можливість його завантажити. Розглядаючи центр продажів, необхідно згадати про поставку товарів кінцевим споживачам тощо.

Тому виділення центру відповідальності, який відображатиме логістичні процеси з розподілом центрів відповідальності підприємства на центри витрат, доходів, інвестицій тощо, не буде раціональним рішенням. Проте можна розділити центри відповідальності за функціональним призначенням (рис. 2).

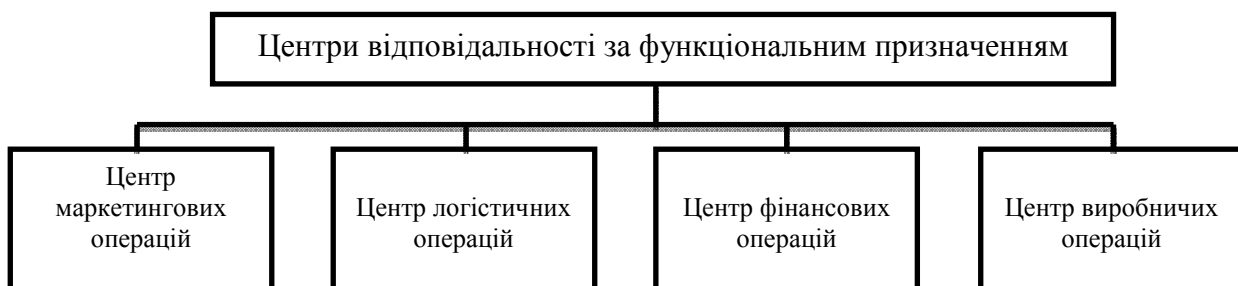


Рис. 2. Центри відповідальності за функціональним призначенням

Джерело: власна розробка

Отже, виділення серед центрів відповідальності підприємства центра відповідальності логістичних операцій дозволить організувати роботу управлінського обліку, враховуючи усі логістичні вхідні та вихідні потоки.

Проте організація центрів відповідальності не завершується на ідентифікації того чи іншого центру відповідальності. Для ефективного функціонування центру відповідальності необхідно встановити показники, які підлягатимуть контролюванню, та управління, від діяльності якого безпосередньо залежить значення вибраних показників. Своєю чергою, керівник повинен розподілити відповідальність та повноваження між працівниками логістичного центру відповідальності залежно від того, на який зі створеного переліку показників вони безпосередньо впливають.

Діяльність центрів відповідальності полягає і в тому, що показники, які підлягають обліку, перевіряються на відповідність установленим планам, зокрема бюджетам. Тому, якщо керівництво вирішить розподілити підприємство на центри відповідальності, необхідно здійснювати бюджетування з урахуванням створених центрів відповідальності. Порівняння планових показників і фактичних повинно здійснюватись в один вибраний спосіб, відхилення необхідно розраховувати за єдиною, чітко встановленою формою. А для аналізу показників логістичного центру відповідальності треба побудувати перелік інструментів та методів, які забезпечуватимуть проведення необхідного аналізу для отримання інформації, яка задовольнятиме поставлені вимоги. Отже, перед створенням центрів відповідальності потрібно визначити мету та цілі створення центру відповідальності.

Загалом, методику ідентифікації та реалізації центрів відповідальності на підприємстві, спрямовану на забезпечення потреб логістичного контролінгу, можна зобразити у вигляді табл. 2.

Таблиця 2

#### Методика ідентифікації та реалізації центрів відповідальності

№	Назва кроку	Характеристика
1	Вибір мети та цілей створення центру відповідальності	Чітко сформульована мета та цілі дозволять визначити, відповідно до якої класифікації необхідно створювати центри відповідальності на підприємстві.
2	Поділ підрозділів підприємства на центри відповідальності	Розподіл підприємства на центри відповідальності дасть змогу скласти перелік створених центрів відповідальності та на їхній основі будувати підконтрольні показники.
3	Побудова підконтрольних показників	Визначення переліку показників, за якими проводитиметься контроль, порівняння та аналіз.
4	Бюджетування	Бюджетування повинно здійснюватись з врахуванням зміненої організаційної структури (появи центрів відповідальності) та створеного переліку підконтрольних показників. Тобто необхідно будувати бюджети для конкретних центрів відповідальності з введенням до нього переліку підконтрольних показників.
5	Облік, єдина інформаційна система	Фіксація фактичних результатів підконтрольних показників, створення єдиної інформаційної системи з різними рівнями доступу до інформації з урахуванням посадових обов'язків та повноважень.
6	Аналіз	Аналіз необхідно здійснювати з врахуванням цілей та мети створення центрів відповідальності та з допомогою чітко встановлених інструментів.
7	Порівняння	Порівняння планових показників з фактичними повинно враховувати допустимі межі відхилення та проводитись на основі встановлених формул.
8	Створення звітів	Необхідно створити певні стандартизовані бланки для звітності, що спростить і пришвидшить опрацювання звітної інформації керівником вищої ланки.

*Джерело: власна розробка.*

Використання запропонованої методики ідентифікації та реалізації центрів відповідальності дозволить забезпечити управлінський облік необхідним джерелом інформації про функціонування логістики підприємства, що безпосередньо впливатиме на ефективність застосування логістичного контролінгу, який, своєю чергою, забезпечує керівництво підприємства актуальною інформацією про логістичні процеси з висновками та рекомендаціями для спрощення та прискорення прийняття рішень у динамічних ринкових умовах. Така інформація зменшує ризик, пов'язаний з невизначеністю, та підвищує гнучкість логістичних процесів.

**Висновки і перспективи подальших досліджень.** У результаті проведених досліджень було встановлено, що не існує єдиної думки щодо сутності центрів відповідальності чи їхньої класифікації. Єдине, на чому сходяться думки науковців, – це те, що на облік, аналіз та контроль центрів відповідальності спрямований управлінський облік і для ефективної організації роботи центрів відповідальності необхідно побудувати децентралізовану систему управління. В процесі досліджень встановлено, що не існує методики ідентифікації логістичних центрів відповідальності для забезпечення потреб логістичного контролінгу. В цьому і полягає цінність проведених досліджень, що підсилюється складною економічною ситуацією в державі і потребою впровадження нових організаційних рішень задля підвищення гнучкості підприємства в нестабільних ринкових умовах. Поки що залишаються невизначеними питання щодо побудови інформаційної системи на основі функціонування центрів відповідальності, визначення способів аналізу та порівняння інформації, складання переліку підконтрольних показників тощо, що і зумовлює перспективу подальших досліджень.

1. Васелевський М. Економіка логістичних систем: монографія / М. Василевський, І. Білик, О. Дейнега, М. Довба, О. Костюк, Є. Крикавський, С. Кубів, С. Леонова, П. Малолєпий, О. Мних, С. Нікишич, І. Петецький, О. Попко, І. Рикованова, Н. Савіна, Л. Сопільник, Н. Чорнописька, Л. Юрченко, Л. Якимішин, Л. Янковська; за наук. ред. Є. Крикавського та С. Кубіва. – Львів: Видавництво Національного університету “Львівська політехніка”, 2008. — 596 с. 2. Вукович Г. Г. Компаративистський аналіз отечественного опыта формирования и использования управленческой информации в бухгалтерском учете / Г. Г. Вукович, Ю. А. Мишин // Теория и практика общественного развития. – 2011. – № 2. – С. 294–296. 3. Гареев Б. Р. Центры ответственности в финансовой структуре компании, их роль в системе бюджетирования / Б. Р. Гареев // Вестник Казанского государственного аграрного университета. – 2008. – Том 3, № 2 (8). – С. 35–39. 4. Державна служба статистики України [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>. 5. Жукова І. Г. Сучасне поняття центрів відповідальності в системі управління витратами / Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. – 2012. – Вип. 9(1). – С. 393–398. 6. Іванечко П. М. Облік витрат за “місяцями виникнення” та за “центрами відповідальності” як основа побудови управлінського обліку витрат / П. М. Іванечко // Галицький економічний вісник. – 2009. – № 2. – С. 139–143. 7. Ільченко Л. Системний підхід до обліку витрат на виробництво / Л. Ільченко // Наукові записки. – 2005. – № 14. 8. Кравченко О. В. Напрями організації управлінського обліку в банку / О. В. Кравченко // Економічні науки. Серія “Облік і фінанси”: зб. наук. праць. Луцький національний технічний університет. – 2010. – № 7 (25) Ч. 4. – С. 359–367. 9. Крикавський Є. В. Логістика: посібник. – Львів: Видавництво Державного університету “Львівська політехніка”, 1999. – 264 с. 10. Макаренко М. І. Система трансферного ціноутворення в комерційних банках [Текст]: монографія / М. І. Макаренко, Т. Г. Савченко. – Суми: ДВНЗ “УАБС НБУ”, 2008. – 238 с. 11. Малярець Л. М. Формалізація задач у контролінгу логістичної діяльності підприємства: монографія / Л. М. Малярець, Г. Л. Матвієнко-Біляєва. – Харків: Вид. ХНЕУ, 2010. – 228 с. 12. Офіційний сайт Національного банку України [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.bank.gov.ua/control/uk/index>. 13. Партин Г.О. Управління витратами за центрами відповідальності та оцінювання його ефективності / Г.О. Партин, І. П. Вознюк // Управління у сфері фінансів, страхування та кредиту : тези доповіді Всеукраїнської науково-практичної конференції, 8–10 листоп. 2009 р. – Львів : Видавництво Національного університету “Львівська політехніка”, 2009. – С. 252–255. 14. Попова Ю. М. Підвищення ефективності логістичної системи за рахунок використання контролінгу / Ю. М. Попова // Збірник наукових праць “Економічні науки”. Серія “Економіка та менеджмент”. – 2010. – № 7 (26). – С. 27–34. 15. Прокопович Л. Б. Центри відповідальності та облік витрат / Л. Б. Прокопович // Економічні науки. – 2000. – Том IX. – С. 41–42.