

6. Офіційні дані Державної казначейської служби України / [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=185635>.

### Reference

1. *Mayorova T. V.* Investytsiynyy protses i finansovo-kredytni vazheli yoho aktyvizatsiyi v Ukraini: monohrafiya / T. V. Mayorova. — К.: КНЕУ, 2013. — 332 s.

2. *Tkachuk V. R.* Orhanizatsiynyy mekhanizm formuvannya ta naroshchuvannya investytsiynoho potentsialu rehionu: avtoref. dys. k-ta ekon. nauk: 08.00.05 / Poltavs'kyu natsional'nyy tekhnichnyy universytet. — Poltava, 2008. — 20 s.

3. *Kruk V. V.* Investytsiynyy potentsial mistsevykh byudzhetyv: avtoref. dys. k-ta ekon. nauk: 08.00.08 / DVNZ «Kyivys'kyu natsional'nyy ekonomichnyy universytet imeni Vadyma Het'mana». — К., 2013. — 20 s.

4. Prohrama ekonomichnykh reform na 2010-2014 rr. «Zamozhne suspil'stvo, konkurentospromozhna ekonomika, efektyvna derzhava» / [Elektronnyy resurs]. — Rezhym dostupu: [http://www.president.gov.ua/docs/Programa\\_reform\\_FINAL\\_2.pdf](http://www.president.gov.ua/docs/Programa_reform_FINAL_2.pdf).

5. Byudzhетnyy monitorynh: Analiz vykonannya byudzhetu za 2012 rik / Proekt «Zmitsnennya mistsevoyi finansovoyi initsiatyvy (ZMFI-II) vprovadzhennya», USAID. — К., 2013. — 73 s.

6. Ofitsiyini dani Derzhavnoyi kaznacheys'koyi sluzhby Ukrainy / [Elektronnyy resurs]. — Rezhym dostupu: <http://treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=185635>.

Стаття надійшла до редакції 09.12.2014 р.

УДК 658.14

**Паскалова А. Г.**, аспірантка  
кафедри корпоративних фінансів і контролінгу  
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

## ФОРМУВАННЯ ЦЕНТРІВ ФІНАНСОВОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЯК ОСНОВА ПОБУДОВИ СИСТЕМИ КОНТРОЛІНГУ

**Pascalova A. G.**, post-graduate student  
of the department of corporate finance and controlling  
Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman

## THE FORMATION OF RESPONSIBILITY CENTERS AS A BASIS FOR CONSTRUCTING THE SYSTEM OF CONTROLLING

АНОТАЦІЯ. Формування центрів відповідальності підприємства є одним із основних підходів до побудови ефективної системи контролін-

гу. У статті висвітлено сутність поняття «центри відповідальності», розглянуто їх класифікацію за функціональною ознакою. Наведено приклад визначення центрів відповідальності на молокопереробному підприємстві. Запропоновано форму звіту центру витрат для виробничого підприємства.

**КЛЮЧОВІ СЛОВА:** центри відповідальності, центр витрат, центр доходів, центр прибутку, центр інвестицій.

**ANNOTATION.** The formation of responsibility centers of enterprise is one of the main approaches to building an effective system of controlling. This article highlights the essence of the concept «responsibility centers», considers their classification on functional features. The example of determination of responsibility centers in milk processing plants is presented. A report form of cost center for manufacturing enterprises is proposed.

**KEY WORDS:** responsibility centers, cost center, revenue center, profit center, investment center.

**Постановка проблеми.** Сучасний підхід до організації контролінгу на підприємстві має базуватись на використанні центрів відповідальності. Виділення центрів фінансової відповідальності дозволяє підвищити ефективність прийняття управлінських рішень на основі узагальнення інформації про результати діяльності кожного центру відповідальності.

Концепцію центрів відповідальності вперше було сформовано Джоном А. Хіггінсом. На початку 50-х років вона поширюється в США, а згодом і в інших країнах [1].

У вітчизняній практиці дослідженню проблем обліку витрат за центрами відповідальності приділяли увагу вчені-економісти: Бутинець Ф. Ф., Гаркуша Н. М., Голов С. Ф., Губа Н. С., Корнеева Т. І., Мілаш І. В., Нападівська Л. В., Руденко О. О., Савицька О. М., Цал-Цалко Ю. С. та інші.

Однак, незважаючи на достатню теоретичну обробку напряму дослідження, немає єдності думок щодо змісту понять «центр відповідальності», «центр витрат» і «місце виникнення витрат», класифікації центрів відповідальності тощо. Питання залишаються дискусійними та актуальними з огляду на прикладний характер і необхідність врахування особливостей діяльності кожного окремого підприємства, на якому впроваджується система контролінгу.

**Постановка завдання.** Мета даної статті полягає у розкритті сутності поняття «центри відповідальності», визначенні центрів відповідальності на прикладі виробничого підприємства та обґрунтованні можливостей прийняття на їх основі управлінських рішень керівництвом у концепції контролінгу.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Розглядаючи питання щодо визначення центрів відповідальності на виробничому підприємстві, необхідно зупинитись на уточненні понять «центр відповідальності», «центри витрат» і «місця виникнення витрат», так як до цього часу немає чіткого визначення та межі між цими категоріями. Ряд вчених розрізняють ці поняття, інші — ототожнюють.

Так, С.Ф. Голов ототожнює ці поняття, вважаючи, що центр витрат — це центр відповідальності, керівник якого контролює витрати, але не контролює доходи й інвестиції в активи центру [1, с. 407].

На думку І.В. Мілаш, Н.М. Гаркуши, термін «центр відповідальності» є ширшим поняттям, ніж місце виникнення витрат. Останнє припускає тільки контроль і відповідальність за станом витрат. Система ж центрів відповідальності припускає не лише контроль за станом витрат і результатів, а також розподіл, делегування обов'язків і відповідальності між керівниками різних центрів відповідальності [5, с. 114].

Ю.С. Цал-Цалко підтримує ієрархію розглянутих понять (знизу-вверх): «місця виникнення витрат — центри витрат — центри відповідальності» [8, с. 255].

На наш погляд, центри відповідальності, центри витрат і місця виникнення витрат є різними поняттями. Вважаємо, що центри відповідальності — це підрозділи підприємства, керівники яких мають повноваження самостійно приймати рішення та відповідають за наслідки прийняття рішень і за результати роботи цих підрозділів. Під центром витрат слід розуміти структурну одиницю, яка розглядається з точки зору використання цієї структурною одиницею ресурсів [6, с. 26]. Погоджуємося з думкою професора Ф.Ф. Бутинця, який під місцем виникнення витрат розглядає сегмент діяльності підприємства, в якому виникають витрати, при цьому під сегментом діяльності слід розуміти економічну та інформаційну одиницю, в рамках якої регулярно порівнюються можливості та фактична їх реалізація по витратах [2, с. 42].

Залежно від специфіки діяльності підприємства, кожен центр відповідальності може складатись з кількох центрів витрат, але водночас місця виникнення і центри витрат можуть повністю збігатися (цех, бригада). Тому в системі контролінгу важливим є відокремлення центрів відповідальності та центрів витрат.

Для визначення центрів фінансової відповідальності розглянемо фінансову структуру молокопереробного підприємства. В межах системи контролінгу прийнята класифікація центрів відповідальності, що наведена на рис. 1.

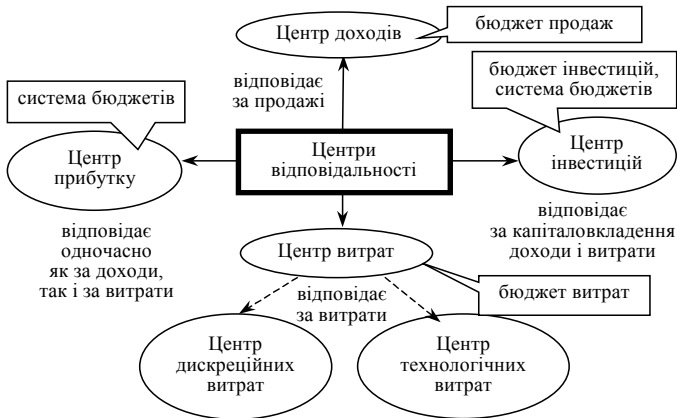


Рис. 1. Класифікація центрів відповідальності за функціональною ознакою

Кожен центр відповідальності має очолювати керівник, який приймає на себе відповідальність за виконання його бюджету. Розподіл сфери повноважень і відповідальності менеджерів кожного центра та одночасне закріплення певних бюджетів підприємства за центрами відповідальності дозволяє підвищити якість контролінгу.

Приклад визначення центрів відповідальності на молокопереробному підприємстві представлено на рис. 2.

*Центрами витрат* є цехи виробництва (приймально-апаратний цех, цільномолочний цех, сироробний цех, маслоцех, сухого молока), відділ технічного забезпечення, транспортний відділ, відділ постачання, відділ контролю та якості, відділ маркетингу, відділ закупівель, відділ реклами, центральний склад, відділ кадрів, служба фінансів та адміністративна служба. Відповідальними за даними центрами встановлено директора з виробництва, фінансового директора, директора з персоналу, адміністративного директора.

Центри витрат поділяють на центри технологічних витрат і центри дискреційних витрат.

*Центр технологічних витрат* — центр витрат, в якому встановлено оптимальний взаємозв'язок між витратами та результатами діяльності [7, с. 352]. Це означає, що витрати виражені в грошовому вимірнику, а результати діяльності — в натуральних вимірниках. Наприклад, на молокопереробному підприємстві центром технологічних витрат є приймально-апаратний цех і цільномолочний цех.

*Центр дискреційних витрат* — центр витрат, у якому неможливо визначити оптимальний зв'язок між витратами і результатами діяльності центру. Прямий зв'язок між витраченими ресурсами й отриманим результатом відсутній. Центрами дискрецій-

них витрат на молокопереробному підприємстві визначено бухгалтерію та адміністративні підрозділи.

*Центром доходу* є відділ продажу. Керівник даного центру несе відповідальність за розмір виручки підприємства.

*Центром прибутку* молокопереробного підприємства є компанія в цілому, в особі генерального директора, який є відповідальним за фінансовий результат від поточної діяльності компанії. Керівник має повноваження приймати управлінські рішення від яких залежить прибуток компанії.

*Центр інвестицій компанії* представлений Радою директорів компанії в цілому, оскільки керівництво компанії відповідальне за ефективність інвестиційної діяльності. Остаточні рішення інвестиційного характеру приймає керівництво компанії і несе за них всю повноту відповідальності. У масштабах всього підприємства центр інвестицій збігається з центром прибутку і тому в компанії центр відповідальності визначають як центр прибутку й інвестицій. Центром інвестицій підприємства є також ремонтно-будівельний цех.

Таким чином, кожен ЦФВ повинний мати відповідальну особу, яка здійснює управління ним. Характер відповідальності менеджера залежить від змісту його функціональних обов'язків та можливості контролювати певну сферу діяльності.

Якщо прийнято рішення про створення бюджетів ЦФО першого, другого і третього рівня, тоді витрати ЦФО третього рівня будуть входити окремим рядком у бюджети ЦФО вищих рівнів.

Як підкреслює Н. І. Климкович, звітність за центрами відповідальності повинна бути досить оперативною для здійснення впливу на динаміку результатів діяльності підрозділів, містити інформацію про відхилення від бюджету, які могли б бути віднесені на відповідальну особу і надавати доступ до цієї інформації для подальшого аналізу [3].

Позитивні результати діяльності підприємства залежать від прийняття ефективних управлінських рішень його керівників, основою для яких є відповідне інформаційне забезпечення.

Автором статті запропонована форма звіту центру витрат для молокопереробного підприємства за відповідний період року (табл. 1).

Як видно з табл. 1, центр витрат нижчого рівня забезпечує керівника центру витрат вищого рівня якісною, достовірною та своєчасною інформацією про результати діяльності центру. Чим нижче рівень, тим детальнішими мають бути контрольовані витрати, і навпаки, чим вищий рівень, тим інформація, що представлена у звітах за цими витратами, стає узагальненішою. Керівники вищого рівня на підставі даних такого звіту оцінюють діяльність кожного підрозділу та його керівника.

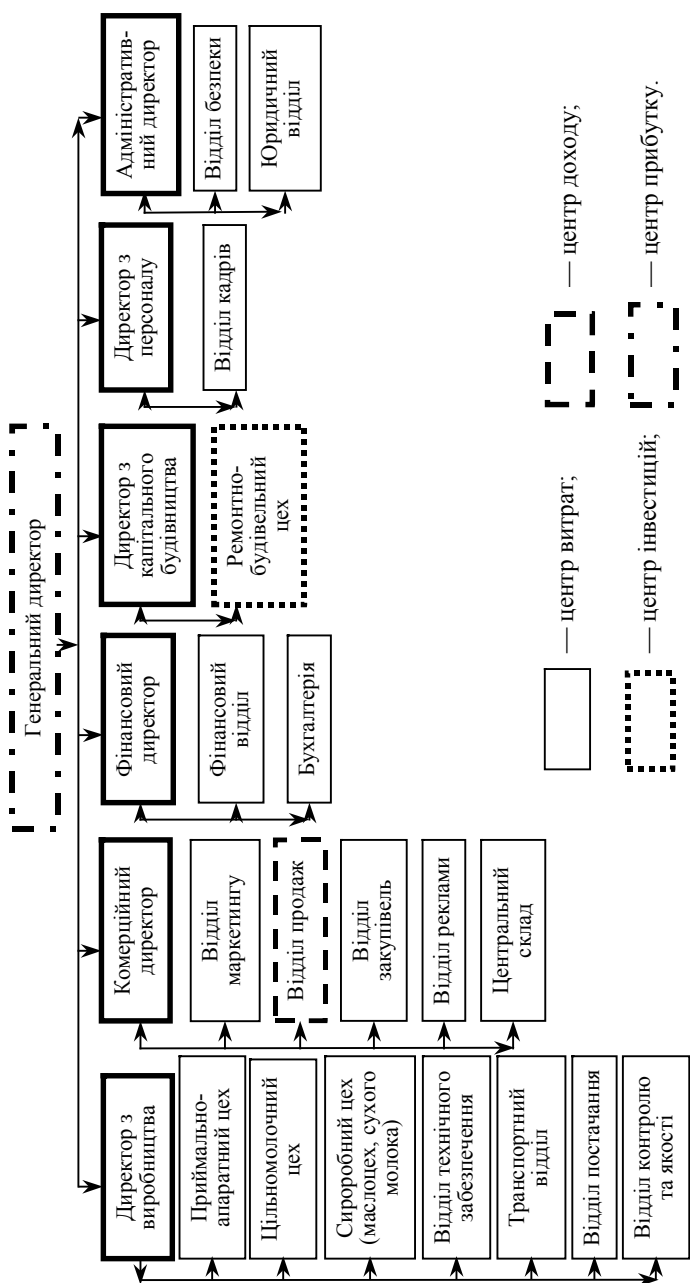


Рис. 2. Центри відповідальності в структурі підприємства (на прикладі молокопереробного підприємства)

## ЗВІТ КЕРІВНИКА ЦЕНТРУ ВИТРАТ ЗА \_\_\_\_\_ 20\_\_ року, тис. грн

Контрольовані витрати	План	Факт	Відхилення		Причини відхилень
			Сума	Відсоток	
<b>Звіт директора з виробництва</b>					
Приймально-апаратний цех					
Цільномолочний цех					
Сироробний цех					
Відділ технічного забезпечення					
Транспортний відділ					
Відділ постачання					
Відділ контролю та якості					
Заробітна плата начальників					
Загальновиробничі витрати					
Разом витрат					
<b>Звіт завідуючого приймально-апаратним цехом</b>					
Бригада 1					
Бригада 2					
Бригада 3					
Цехові витрати:					
— заробітна плата адміністрації цеху					
— комунальні послуги					
— амортизація					
— поточний ремонт					
— інші витрати цеху					
Разом витрат					

Контрольовані витрати	План	Факт	Відхилення		Причини відхилень
			Сума	Відсоток	
<b>Звіт майстра бригади 1</b>					
Заробітна плата					
Амортизація					
Енерговитрати					
Інші контрольовані витрати					
Разом витрат					

**Висновки з проведеного дослідження.** Система контролінгу дозволяє керівництву приймати ефективні управлінські рішення, велике значення при цьому має формування центрів відповідальності, які забезпечують надання інформації про витрати, необхідної для прийняття управлінських рішень.

У статті висвітлено сутність поняття «центри відповідальності», розглянуто їх класифікацію за функціональною ознакою. Наведено приклад визначення центрів відповідальності на молокопереробному підприємстві. Запропоновано форму звіту центру витрат для виробничого підприємства.

Подальших досліджень потребує розгляд системи контролінгу витрат як інформаційної підтримки менеджменту у галузі оптимізації витрат.

### **Література**

1. *Голов С. Ф.* Управлінський облік. Підручник / 4-те вид. — К. : Лібра, 2008. — 704 с.
2. *Бутинець Ф. Ф. та ін.* Бухгалтерський управлінський облік: Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, З. Ф. Канурна, Н. М. Малюга, Л. В. Чижевська; За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. — 3-тє вид., доп. і перероб. — Житомир: ПП «Рута», 2005. — 480 с.
3. *Климкович Н. И.* Центры ответственности как инструмент контроллинга // International Business in the World Economic System: International Collection of the Scientific Works. — Tbilisi: Publishing House «Universal», 2013. — С. 111—123. — // [Електронний ресурс]: — Режим доступу: <http://www.simst.bsu.by/main/departments/realestate/staff/klimkovich/publications/12.pdf>.



4. Корнєєва Т. І. Організація обліку витрат на природохоронну діяльність за центрами відповідальності // Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. — 2012. — № 4 (62). — С. 122—126.
5. Мілаш І. В., Гаркуша Н. М. Управління витратами підприємств роздрібною торгівлі за центрами відповідальності // Проблеми економіки. — № 4. — 2011. — С. 113—117.
6. Руденко О. О. Визначення понять «центр витрат» і «центр відповідальності» в діяльності виробничих підприємств / О. О. Руденко // Управління розвитком. — 2013. — № 23. — С. 24—27.
7. Савицька О. М., Губа Н. С. Центри відповідальності підприємства як основні механізми в системі контролінгу // Економічний вісник НТУУ «КПІ». — № 4. — 2007. — С. 350—356.
8. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства: Навч. посібник. — К. : ЦУЛ, 2002. — 656 с.

### Reference

1. Holov S. F. Upravlins'kyy oblik. Pidruchnyk. — 4-te vyd. — K. : Libra, 2008. — 704 s.
2. Butynets' F. F. ta in. Bukhhalters'kyu upravlins'kyu oblik: Pidruchnyk dlya studentiv spetsial'nosti «Oblik i audyt» vyshchyykh navchal'nykh zakladiv / F. F. Butynets', T. V. Davydyuk, Z. F. Kanurna, N. M. Malyuha, L. V. Chyzhevs'ka; Za red. prof. F. F. Butyntsa. — 3-tye vyd., dop. i pererob. — Zhytomyr: PP «Ruta», 2005. — 480 s.
3. Klymkovych, N.Y. Tsentry otvetstvennosti kak ynstrument kontrolynha // International Business in the World Economic System: International Collection of the Scientific Works. — Tbilisi: Publishing House «Universal», 2013. — S. 111—123. — // [Elektronnyy resurs]: — Rezhym dostupu: <http://www.simst.bsu.by/main/departments/realestate/staff/klimkovich/publications/12.pdf>.
4. Kornyeveva T. I. Orhanizatsiya obliku vytrat napryrodokhoronnu diyal'nist' za tsenramy vidpovidal'nosti // Visnyk ZhDTU. Seriya: Ekonomichni nauky. — 2012. — № 4 (62). — S. 122—126.
5. Milash I. V., Harkusha N. M. Upravlinnya vytratamy pidpryyemstv rozdribnoyi torhivli za tsenramy vidpovidal'nosti // Problemy ekonomiky. — № 4. — 2011. — S. 113—117.
6. Rudenko O. O. Vyznachennya ponyat' «tsentr vytrat» i «tsentr vidpovidal'nosti» v diyal'nosti vyrobnychyykh pidpryyemstv / O. O. Rudenko // Upravlinnya rozvytkom. — 2013. — № 23. — S. 24—27.
7. Savyts'ka O. M., Huba N. S. Tsentry vidpovidal'nosti pidpryyemstva yak osnovni mekhanizmy v systemi kontrolinhu // Ekonomichnyy visnyk NTUU «KPY». — № 4. — 2007. — S. 350—356.
8. Tsal-Tsalko Y. S. Vytraty pidpryyemstva: Navch. posibnyk. — K. : TsUL, 2002. — 656 s.

Стаття надійшла до редакції 12.12.2013 р.