

DOI: <https://doi.org/10.33216/1998-7927-2021-270-6-106-114>

УДК 65.012.32:657.011.47

ТЕОРЕТИКО-ПРИКЛАДНІ АСПЕКТИ ЗАСТОСУВАННЯ СИСТЕМИ ЦЕНТРІВ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ В УПРАВЛІННІ ПРОЦЕСОМ РЕАЛІЗАЦІЇ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ГОСПОДАРЧОГО СУБ'ЄКТА

Христенко Л.М., Дмитровський Н.В.

THEORETICAL AND APPLIED ASPECTS OF APPLICATION OF THE SYSTEM OF CENTERS OF RESPONSIBILITY IN MANAGEMENT OF PROCESS OF REALIZATION OF OPERATIONAL ACTIVITY OF THE ECONOMIC ENTITY

Khrystenko L.M., Dmytrovskyi N.V.

У статті, на основі наявних теоретичних досліджень й застосовуваних практик, уточнений й поглиблений поняттєвий апарат сфери застосування центрів відповідальності в управлінні процесом реалізації операційної діяльності, зокрема розкрито зміст понять «операційна діяльність» та «центр відповідальності»; уточнений перелік ключових показників у розрізі циклів реалізації операційної діяльності господарчого суб'єкта, контроль над яким встановлений з боку керівників центрів; розширена класифікація центрів відповідальності за управлінськими й операційними критеріями; сформовані оновлені характеристики центрів відповідальності операційної діяльності залежно від ключових показників за відповідними циклами її реалізації й уточненими класифікаційними ознаками самих центрів.

Ключові слова: операційна діяльність, ключові показники операційної діяльності, цикл процесів операційної діяльності, види операційної діяльності, центр відповідальності, класифікаційні ознаки центрів відповідальності.

Постановка проблеми. Сучасні умови господарювання будь-яких підприємницьких структур: будь-то великі інтегровані компанії, окремі підприємства або фермерські господарства, породжують безліч викликів, перешкод та загроз стабільності їхнього функціонування у діловому середовищі. Складність і велика кількість господарських операцій, і як внаслідок цього стрімке зростання обсягів оперативної інформації й вимушене збільшення кількості й підвищення якості управлінських рішень, особливо у частині виробничо-операційного й комерційного напрямів, призводить до необхідності створення такої системи управління основною діяльністю господарчого суб'єкта, яка б дозволяла завчасно формувати оптимальну інформаційну базу і на її основі здійснювати надійну організацію операційної діяльності і якісний контроль її перебігу, а також діагностику за основними показниками з метою своєчасного вияв-

лення вагомих відхилень, внутрішніх резервів, напрямів покращення результатів і підвищення ефективності діяльності таких суб'єктів. Задовольнити означеним вимогам може система управління за центрами відповідальності, яка ґрунтується на розділі господарського суб'єкта на окремі сегменти або підрозділи з наданням дозволу відповідальним особам діяти самостійно, надаючи їм ступінь незалежності через делегування певних повноважень. Управління підприємством на базі надійно сформованої системи центрів відповідальності надає його керівництву певні переваги, як то узгодженість логістичних і фінансових аспектів перебігу операційних процесів; забезпечення обґрунтованого й ефективного використання ресурсів; оптимізація видів і розмірів витрат діяльності; контроль якості вхідних ресурсів та вихідного продукту (товару або послуги) від операційної діяльності та ін. А отже, дослідження і виявлення значущих аспектів для формування дієвої системи центрів відповідальності як підґрунтя для ефективного управління основною діяльністю господарчого суб'єкта набувають актуальності та потребують постійного моніторингу й розвитку теоретичної й практичної бази.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питанням впровадження ефективної системи управління основною операційною діяльністю господарчих суб'єктів на базі системи центрів відповідальності та впровадження обліку за центрами відповідальності присвячувалися праці таких вітчизняних й закордонних науковців, як П.Й. Атамас, Е. Аткинсон, О.І. Бланк, С.Ф. Голов, М.Г. Грещак, М.А. Вахрушина, В.М. Добровський, К. Друрі, О.Д. Каверіна, В.С. Лен, Л.В. Нападовська, В.Ф. Палій, М.С. Пушкар, В.П. Савчук, І.Б. Садовська, А.Д. Шеремет, В.Я. Хомин, Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер. Тож,

у різні проміжки часу окремими науковцями й практиками за допомогою власних внесків у дослідження були розвинені різні напрями цієї сфери управління. Проте доцільно наголосити, що авторство концепції центрів відповідальності та обліку за центрами відповідальності належить американському економісту Дж. Хіггінсу, який наголошував на необхідності встановлення відповідальності керівників конкретних підрозділів різних рівнів управління над показники їхньої діяльності як ефективного способу становлення контролю за витратами підприємства.

Беручи до уваги теоретичну й практичну різносторонність досліджень у цій сфері, особливо в частині реалізації облікової функції управління, все ж таки залишається певне поле невизначеності у поняттєвому апараті щодо системи центрів відповідальності та їхньої типізації у складі операційної системи як комплексу процесних елементів, які забезпечують поетапну реалізацію операційної діяльності шляхом дотримання ключових показників.

Мета статті полягає в уточненні й поглибленні, на базі наявних теоретичних досліджень й застосовуваних практик, поняттєвого апарату сфери застосування центрів відповідальності в управлінні процесом реалізації операційної діяльності; уточнення ключових показників у розрізі циклів операційної діяльності господарчого суб'єкта, контроль над якими може бути встановлений з боку керівників центрів; розширення класифікації центрів відповідальності за управлінськими й операційними критеріями; і, на цій основі, формування оновлених характеристик центрів відповідальності операційної діяльності залежно від її ключових показників за відповідними циклами й уточненими класифікаційними ознаками самих центрів.

Матеріали й результати дослідження. Підвищення ефективності виробництва продукції або послуг є одним із найголовніших завдань розвитку будь-якого господарчого суб'єкта. Під виробництвом, як правило, розуміють випуск готового продукту у формі товару або послуги, який отримано шляхом поєднання предметів і засобів виробництва за допомогою живої праці. Однак досягти зміни ефективності діяльності підприємства не можливо, враховуючи лише виробничий процес (процес перетворення ресурсів на готовий продукт) без його узгодження із процесами постачання ресурсів, з одного боку, та збуту готового продукту, з іншого. Основою для поєднання означених ключових процесів у діяльності господарчого суб'єкта (організації, підприємства) є операційна система, яка і реалізує ту основну операційну функцію, що відповідає за ефективність діяльності суб'єкта

А отже, ефективність функціонування будь-якого суб'єкта господарювання залежить від якісно сформованої операційної системи. Операційна система, своєю чергою, є сукупністю пов'язаних між собою підсистем, що забезпечують реалізацію опе-

раційної функції, яка становить собою цілеспрямовану діяльність з перетворення вхідних стосовно операційної системи ресурсів у готовий продукт або послугу для задоволення потреб споживачів з метою отримання бажаного кінцевого результату. Тобто операційна функція проявляється через операційну діяльність у формі комплексу послідовних дій або етапів операційного процесу, завдяки яким операційні ресурси (входи операційної системи) перетворюються на певні кінцеві результати, що можуть набувати вигляду матеріальної продукції чи послуги.

Слід зауважити, що саме операційна діяльність є тим основним її видом на підприємстві, заради якого воно створене. Залежно від особливостей операційної діяльності формується склад відповідних вхідних ресурсів та очікуваних результатів. У наукових джерелах можна зустріти дещо відмінні визначення операційної діяльності, приклад яких подано у табл. 1.

У дослідженні підтримується думка, що операційна діяльність є основним видом діяльності господарського суб'єкта (підприємницької організації або підприємства), що пов'язаний з виробництвом і реалізацією продукції (послуг) та охоплює процеси входу ресурсів, їхнього перетворення на готовий продукт (послугу) та виходу за межі підприємства. Операційна діяльність забезпечує основну частку доходу підприємства і є головною метою його створення.

Характер операційної діяльності визначається через значну кількість чинників, головними серед яких є розміри господарчого суб'єкта, тип його корпоративної структури, галузева належність та ін.

Основу операційної діяльності підприємств, які належать до промислової галузі становить комерційна діяльність (підсистема входу та виходу) та виробнича діяльність (підсистема перетворення входів на виходи), яка доповнюється здійсненням інвестиційної та фінансової діяльності.

В універсальному сенсі, операційна діяльність поділяється на три види: виробничу, допоміжну та обслуговуючу (забезпечувальну).

Виробнича діяльність, як центральна ланка операційної діяльності за профілем підприємства, покликана здійснювати технологічну зміну ресурсів на вироби, або стану споживачів послуг до та після їхнього отримання. Її складають цілеспрямовані й узгоджені процеси, які за допомогою працівників та засобів праці (у деяких випадках природних процесів) перетворюють предмети праці (вхідні ресурси) у готовий продукт, змінюючи при цьому їхній склад, стан, форму й надаючи абсолютно нових властивостей і характеристик.

Допоміжна діяльність має на меті забезпечити безперебійне функціонування основних процесів і пов'язана із технічним і технологічним оснащенням, ремонтом устаткування, забезпеченням різними видами енергії та ін.

Таблиця 1

Підходи до трактування поняття «операційна діяльність»

	Визначення
П.І. Белінський	Операційна діяльність – це діяльність, що приносить дохід і не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю. Величина грошових потоків в результаті операційної діяльності – це індикатор достатності грошових коштів для погашення зобов'язань, підтримання продуктивності компанії, виплати дивідендів та інвестування коштів без залучення зовнішніх джерел фінансування [1]
В.О. Василенко	Операційна діяльність – основний вид діяльності підприємства, з метою здійснення якої вона створена [2]
А.П. Косяк	Операційна діяльність – основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю [3]
Г.І. Капінос	Операційна діяльність здійснюється в рамках операційної системи з метою створення будь-якої корисності шляхом перетворення входів (ресурсів усіх видів) у виходи (готові продукти, послуги) [4]
С.В. Ідельманов, А.С. Ідельманов, С.В. Лобов	Операційна діяльність – як один із видів діяльності компанії, це діяльність по виробітку продукції та послуг [5]
Думка, яка підтримується у дослідженні	Операційна діяльність – це основний вид діяльності господарського суб'єкта (підприємницької організації або підприємства), що пов'язаний з виробництвом і реалізацією продукції (послуг), та охоплює процеси входу ресурсів, їхньої переробки на готовий продукт (товар, послугу) та виходу за межі підприємства. Операційна діяльність забезпечує основну частку доходу підприємства і є головною метою його створення.

Таблиця 2

Підходи до трактування поняття «центр відповідальності»

Джерело / автор	Трактування терміну
Дж. Хіггінс	структурний підрозділ підприємства, який повністю контролює ті або інші аспекти фінансової діяльності, а її керівник самостійно приймає управлінські рішення та несе повну відповідальність за виконання доведених до нього планових показників [6,7]
К. Друрі	підрозділ організації, що управляється менеджером, відповідальним за результат [8]
Білоусова І.	підрозділ або окремих працівників, де мають місце витрати будь-яких ресурсів або доходи, або здійснюються одночасно витрати ресурсів і одержання доходів [9]
Вахрушина М.А.	структурний підрозділ організації, очолений керівником, який несе відповідальність за результати його роботи [10]
Лень В.С.	будь-який підрозділ підприємства, де контролюється поява витрат, одержання доходів чи використання інвестицій і який перебуває під управлінням єдиного керівника [11]
Голов С.Ф., Сфіменко В.І.	сфера (сегмент) діяльності, у межах якої встановлено персональну відповідальність менеджера за показники діяльності, які він повинен контролювати [12]
Бутинець Ф.Ф.	частина господарської діяльності підприємства, характерними рисами якої є відповідальність конкретної посадової особи за контроль та виконання певних показників [13]
Партин Г.О.	сфера (сегмент) діяльності, у межах якої встановлено персональну відповідальність менеджера за показники, які він повинен контролювати [14]
Думка, яка підтримується у дослідженні	структурне групування (підрозділ, служба, сектор та ін.), яке є органічним елементом організаційної структури підприємства та має свого керівника, що повністю контролює перебіг та результати певної сфери (сегменту) діяльності, має повноваження щодо прийняття управлінських рішень у цій сфері та несе персональну відповідальність за ефективність функціонування такого групування та досягнення ним запланованих результатів як сегментарних, так і загальних стосовно підприємства

Основним завданням обслуговуючої (забезпечувальної) діяльності є обслуговування основної та допоміжної діяльності, прикладом якої є: логістика відношенні до транспортних і складських операцій, сервісне обслуговування готового продукту у споживача та ін.

З метою ефективної реалізації операційної діяльності на підприємствах запроваджується операційний менеджмент, під яким у дослідженні розуміється управління процесами, починаючи із забезпечення організації «входами» (необхідними ресурсами усіх видів), та впродовж їх трансформації у «виходи» (готові товари і послуги). Тож, об'єктом операційного менеджменту є операційна система орга-

нізації загалом, її окремі елементи та сукупність послідовних процесів (виробничих, обслуговуючих та допоміжних), що приводять її у рух задля реалізації операційної функції. Дієвим способом реалізації операційного менеджменту є його організація на підприємстві за допомогою системи центрів відповідальності. У відношенні до тлумачення поняття «центр відповідальності» слід наголосити, що думки різних авторів різняться залежно: масштабу охоплення діяльності (частіше за все мова йде про центри відповідальності виробничої діяльності); від структурного чинника (структурний підрозділ або сфера/сегмент діяльності); від кількості контрольованих показників діяльності (найбільш теоретично

досліджуваними є центри відповідальності витрат та ін.

У табл. 2 надані приклади найбільш універсальних трактувань поняття «центр відповідальності» та думка щодо цього поняття, яка підтримується у дослідженні. У дослідженні центр відповідальності розглядається як певне структурне групування (підрозділ, служба, сектор та ін.), яке є органічним елементом організаційної структури підприємства та має свого керівника, що повністю контролює перебіг та результати певної сфери (сегменту) діяльності, має повноваження щодо прийняття управлінських рішень у цій сфері та несе персональну відповідальність за ефективність функціонування такого групування та досягнення ним запланованих результатів як сегментарних, так і загальних відносно до підприємства. Ефективність центру відповідальності, як правило, визначається через ступінь досягнення результатів діяльності підприємства за їх видами у порівнянні із цільовими орієнтирами (цілями), витратами або спожитими ресурсами на досягнення таких результатів.

Практика застосування центрів відповідальності дозволила виділити їхні види за переліком класифікаційних ознак, які наведені на рис. 1 [складено з використанням 15]

У сучасній науковій літературі найбільш розповсюдженим класифікаційним критерієм центрів відповідальності є «сфера впливу на показники діяльності» підприємства. Згідно з цим критерієм виділяють центри відповідальності за витрати, доходи, прибутки та інвестиції. Проте, залишається поза увагою ще один досить важливий показник діяльності підприємства – грошовий потік, який має свої характерні особливості відмінні від інших зазначених показників. Він означає сукупність розподілених у часі надходжень і видатків грошових коштів та їхніх еквівалентів, генерованих його господарською діяльністю, рух яких пов'язаний з факторами часу, простору, структури, ризику і ліквідності [16]. Під час надходження грошових коштів формується вхідний (позитивний) грошовий потік, а при їх вибутті – вихідний (від'ємний).

У науковій праці Е.А. Аткинсона, Р.Д. Банкера, Р.С. Каплана, М.С. Янга запропонована форма визначення характеристик різного типу центрів відповідальності залежно від сфери впливу на показники діяльності суб'єкта господарювання в цілому [17]. На основі попередніх досліджень має сенс розширити форму шляхом додавання нового типу центру, як то «центр відповідальності за грошові потоки». Змінена форма характеристик центрів відповідальності представлена у табл. 3.

Вирізнання центрів відповідальності залежно від рівня управління відповідно до загальної його структури ґрунтується на твердженні про існування трьох рівнів управління [18]: менеджерів низової ланки, або операційних менеджерів, менеджерів середньої та вищої ланок.

Залежно від участі в операційному (виробничому) процесі центри відповідальності поділяються на: центри відповідальності за операційний процес,

центри відповідальності за обслуговуючий процес, центри відповідальності за допоміжний процес.

Залежно від функціональної спрямованості у складі операційної діяльності центри відповідальності поділяються на ті, що відповідають за загальний результат та функціональні центри відповідальності. Центри відповідальності за загальний результат забезпечують контроль за узагальненими показниками операційної діяльності підприємства секторального (бізнесового) значення. Наприклад, загальні витрати підприємства від певного виду діяльності, позитивний грошовий потік від реалізації певного виду продукції та ін. Функціональні центри поширюють контроль за показниками у межах функціональних напрямів (постачання, виробництво, збут), якщо такі показники формуються під впливом даного центру.

Залежно від характеру участі у процесі управління певним видом діяльності підприємства центри відповідальності поділяються на: провідні, результати яких, як правило, можна виміряти за допомогою кількісних фінансово-економічних показників (сума доходу, сума витрат, прибуток, розмір грошового потоку, сума інвестиції та ін.), та центри відповідальності за інформаційно-аналітичну та комунікаційну підтримку. Результати та ефективність функціонування останніх вимірюються здебільшого за допомогою якісних оцінок.

Залежно від ефективності центру відповідальності виділяють центри, ефективність яких можна виміряти за допомогою оцінки ступеня досягнення цілей їхнього функціонування шляхом відносного порівняння очікуваних результатів за планом та фактично отриманих; центри, ефективність яких вимірюється за допомогою показників ефективності використання ресурсів (як приклад, продуктивність праці, рентабельність матеріальних витрат, рентабельність основних фондів та ін.); змішані центри, ефективність яких вимірюється у показниках ефективності використання ресурсів для яких визначені планові орієнтири.

Переходячи до питання про особливості центрів відповідальності у межах операційної діяльності, слід зауважити наступне [19, 20]:

по-перше, предметом операційної діяльності є не лише виробництво (цикл внутрішньо-виробничих процесів перетворення входу на виходи), а й формування вхідних ресурсів для безперервного протікання виробничих процесів (цикл процесів входу для забезпечення підприємства необхідними видами ресурсів) та реалізація основного продукту (товару або послуги) (цикл процесів виходу готового продукту за межі підприємства за умови отримання доходу від реалізації продукції);

по-друге, набір циклів та структура їх внутрішніх процесів, що визначають операційну діяльність, мають свої специфічні ознаки відповідно до галузевої належності. Так, наприклад, підприємствам сфери торгівлі властива відсутність циклу внутрішньовиробничих процесів; повна специфічність набору виробничих процесів залежить від особливостей конкретної галузі сфери виробництва;

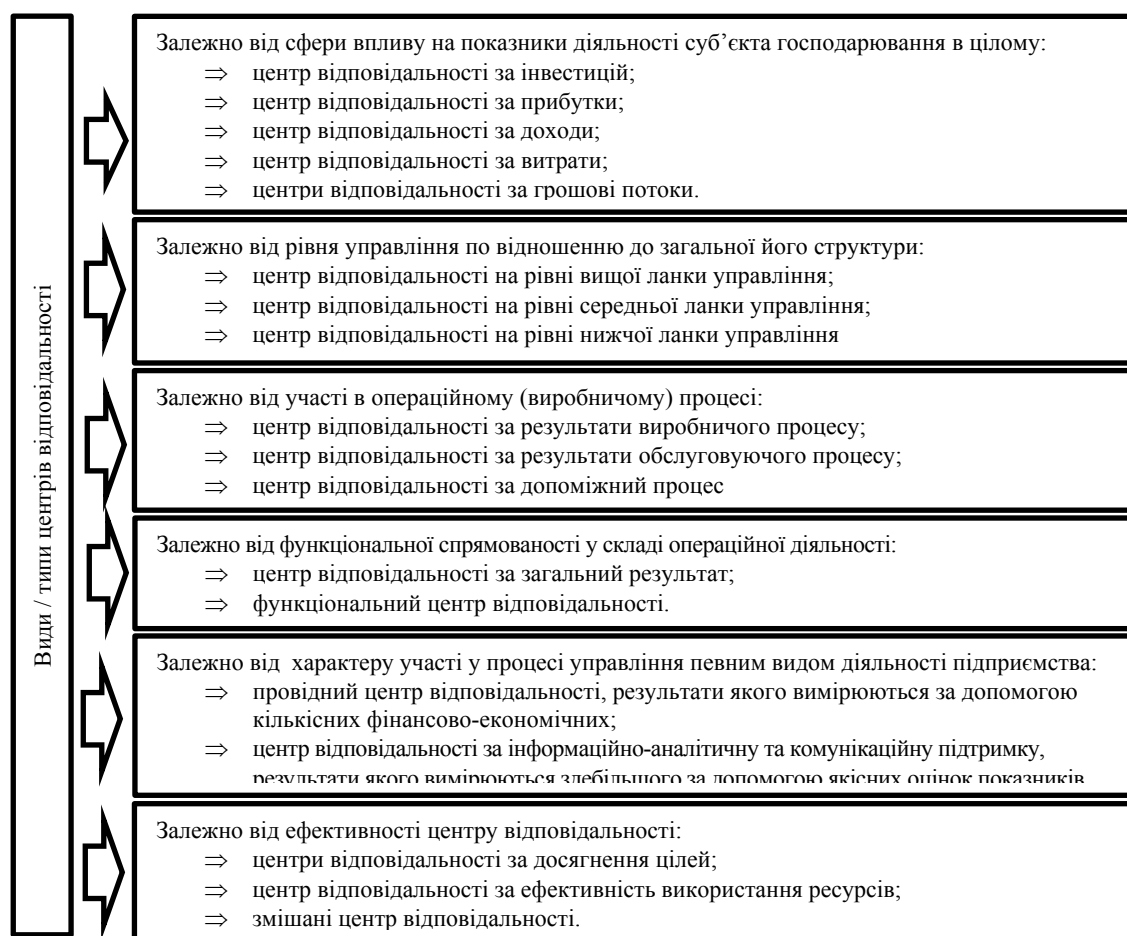


Рис.1. Класифікація центрів відповідальності господарчого суб'єкта

Таблиця 3

Характеристика центрів відповідальності за показниками діяльності підприємства

Фактори	Тип центру відповідальності				
	за витрати	за доходи	за прибутки	за грошові потоки	за інвестиції
Контролюється менеджментом центру	Витрати	Доходи	Витрати, доходи, прибуток	Грошові потоки від доходів та витрат	Витрати, доходи, прибуток, грошові потоки, інвестиції
Не контролюється менеджментом	Доходи, інвестиції у розвиток підприємства	Витрати, інвестиції у розвиток підприємства	Інвестиції у розвиток підприємства	Доходи, витрати та інвестиції у розвиток	-
Вимірюється обліковою системою	Витрати відносно до запланованого значення	Доходи відносно до запланованого значення	Прибуток відносно до запланованого значення	Позитивний та від'ємний грошовий потік відносно до запланованого значення	Рентабельність інвестицій по відношенню до планового значення
Не вимірюється обліковою системою	Виконання по ключових чинниках успіху, крім витрат	Виконання по ключових чинниках успіху, крім виручки	Виконання по ключових чинниках успіху, крім прибутку	Виконання ключових чинників успіху, крім грошових потоків	Виконання по ключових факторах успіху, крім рентабельності інвестицій

Таблиця 4

Характеристика центрів відповідальності операційної діяльності залежно від ключових показників діяльності підприємства та класифікаційних ознак центрів

Ключовий показник операційної діяльності		Цикл процесів операційної діяльності	Класифікаційні ознаки центру відповідальності операційної діяльності					Співпадіння з іншими центрами відповідальності
			Рівень управління підприємства	Участь в операційному процесі	Функціональна спрямованість	Участь в управлінні операційною діяльністю	Період контролю	
Витрати операційної діяльності	Технологічні	Цикл процесів внутрішнього перетворення ресурсів на готовий продукт	Первинна, середня та вища ланки управління	Виробничий, допоміжний і обслуговуючий процеси	ЦВ* за загальний результат, функціональний ЦВ	Провідний ЦВ	Поточний та довгостроковий	ЦВ за витрати на утримання самого центру
	Дискреційні	Усі цикли операційного процесу	Середня та вища ланки управління	Допоміжний і обслуговуючий процеси	Функціональний ЦВ	Провідний ЦВ	Поточний та довгостроковий	ЦВ за витрати на утримання самого центру
	На утримання центру	Усі цикли операційного процесу	Первинна, середня та вища ланки управління	Виробничий, допоміжний і обслуговуючий процеси	ЦВ за загальний результат, функціональний ЦВ	Провідний ЦВ	Поточний	ЦВ за технологічні витрати, ЦВ за дискреційні витрати
Доходи від реалізації продукції		Цикл процесів реалізації основного продукту	Середня та вища ланки управління	Допоміжний і обслуговуючий процеси	ЦВ за загальний результат, функціональний ЦВ	Провідний ЦВ, центр підтримки	Поточний та довгостроковий	ЦВ за витрати на утримання самого центру; ЦВ за позитивним грошовим потоком
Грошовий потік	Від'ємний	Цикл процесів постачання ресурсами	Середня ланка управління	Обслуговуючий процес	Функціональний ЦВ	Провідний ЦВ, центр підтримки	Поточний	ЦВ за витрати на утримання самого центру; ЦВ за витрати; ЦВ за капітальні інвестиції
	Позитивний	Цикл процесів реалізації основного продукту	Середня ланка управління	Обслуговуючий процес	Функціональний ЦВ	Провідний ЦВ, центр підтримки	Поточний	ЦВ за витрати на утримання самого центру; ЦВ за доходи
Капітальні інвестиції у виробничу діяльність		Цикл процесів постачання ресурсами	Вища ланка управління	Виробничий і допоміжний процеси	Загальний центр	Центр підтримки	Довгостроковий	ЦВ за витрати на утримання самого центру

* ЦВ – центр відповідальності

по-третє, перші два цикли етапів операційної діяльності, як то процеси циклу постачання ресурсів та циклу внутрішнього перетворення їх на готовий продукт, пов'язані з формуванням від'ємного грошового потоку та витрат (технологічних і дискреційних), а також витрат на утримання центрів. Своєю чергою етапи третього циклу – реалізація основного продукту у формі товарів або послуг –

пов'язані з формуванням доходів, позитивного грошового потоку і витрат на утримання відповідних центрів.

Тож, підґрунтям ефективного управління операційною діяльністю підприємства виробничої галузі має бути система центрів відповідальності, які беруть участь у формуванні та встановленні контролю над ключовими показниками його діяльності.

При цьому, з огляду на цикли етапів операційної діяльності задля їхнього узгодження у виробничій та фінансовій площині, у статті зроблена спроба уточнення ключових показників діяльності підприємства, контроль над якими може бути встановлений з боку центрів відповідальності, які забезпечують функціонування операційної системи (табл. 4).

Ключовий показник операційної діяльності «витрати». Специфікою операційної діяльності є те, що саме центри контролю над витратами серед усіх центрів відповідальності замають найбільшу питому вагу у загальній їх структурі на будь-якому підприємстві. Їхня кількість, видова різноманітність, місце у загальній структурі залежить безпосередньо від специфіки, виду діяльності, форми ведення бізнесу того господарчого суб'єкта, який приймається за базу. Проте, стосовно операційної діяльності центри витрат поділяються на: центри технологічних витрат та центри дискреційних витрат. У центрах технологічних витрат може бути встановлений оптимальний взаємозв'язок між витратами та результатами діяльності (випуск продукції) як у грошову, так і в натуральному вимірниках. За такого типу центру існує оптимальний зв'язок: «ресурси – процес – випуск продукції» [12]. Прикладами центрів технологічних витрат є підрозділи основного та допоміжного виробництва.

У функціонуванні центрів дискреційних витрат неможливо встановити чіткий зв'язок між витратами й результатами діяльності. Такі витрати виникають протягом попередньо визначеного проміжку часу (тобто це періодичні витрати) в результаті конкретного стратегічного або оперативного рішення, яке може бути прийнято як керівництвом самого центру, так і керівництвом підприємства в цілому. Види та розміри таких витрат за рішенням компетентних керівників можуть бути збільшені, скорочені або усунуті [21]. Прикладами дискреційних витрат є витрати на дослідження і розробки, вартість рекламних засобів і витрати на програми підвищення кваліфікації персоналу. До центрів дискреційних витрат відносяться: адміністративний відділ, відділ продаж, маркетинговий, фінансовий відділ.

Ключовий показник операційної діяльності «доходи». Центр доходів у межах операційної діяльності виявляється у формі структурного підрозділу підприємства (організації), керівник якого в рамках виділеного бюджету відповідає за максимізацію доходу від продажів, не має повноважень щодо захисту за варіювання цінами та обмежений у витрачання коштів (у межах бюджету). Для того, щоб відповідати за дохід, підрозділ повинен мати можливість впливати на його рівень. Тому центром доходу у межах операційної діяльності може виступати підрозділ підприємства, що займається реалізацією готової продукції, товарів і послуг, тобто функціонально призначений для одержання доходу (відділ продажів, склад-магазин, гуртова база, мережа агентів, фірмових магазинів тощо)..

Ключовий показник операційної діяльності

«грошовий потік». Грошовий потік за операційною діяльністю пов'язаний з надходженням і використанням коштів для забезпечення виконання основних виробничо-комерційних функцій [22]. Формування грошових потоків відбувається у двох циклах процесів із загального перебігу операційної діяльності: 1) від'ємний грошовий потік (видатки) формується у межах циклу процесів, що відповідають за «входи» (постачання ресурсів) в операційну систему. Він характеризується грошовими виплатами постачальникам сировино-матеріальних ресурсів; стороннім виконавцям окремих видів послуг, що забезпечують операційну діяльність; заробітної плати персоналу, який зайнятий в операційному процесі й здійснює управління цим процесом; податкових платежів підприємства в бюджети всіх рівнів і до позабюджетних фондів; іншими виплатами; 2) позитивний грошовий потік притаманний циклу процесів з реалізації основного продукту у формі товарів або послуг. Позитивна форма грошового потоку від операційної діяльності показує надходження доходу від реалізації продукції, авансів від покупців, коштів від податкових органів у порядку перерахунку та повернення надлишків сплачених сум і деяких інших платежів, передбачені міжнародними та національними стандартами обліку. Керівництво центру відповідає за розміри грошових надходжень та джерела їх утворення [23]. Прикладом такого центру може бути відділ збуту підприємства, керівництво якого відповідає за ефективну реалізацію продукції покупцям і надходження доходу від них. Досить часто відповідальність за своєчасність надходження грошових коштів від покупців може покладатися на фінансовий відділ підприємства, який здійснює контроль за всіма розрахунковими операціями підприємства [24]. Проте фінансовий відділ є лише центром контролю за грошовими потоками, а не центром їх формування.

Ключовий показник операційної діяльності «капітальні інвестиції у виробничу діяльність». Центри відповідальності за капітальні інвестиції у виробництво займають вищу ланку управління та виступають центрами інформаційно-аналітичної підтримки з огляду на операційну діяльність підприємства.

Висновки. Проведені дослідження дозволяють зрозуміти що, підґрунтям ефективного управління операційною діяльністю господарчого суб'єкта є система центрів відповідальності, які беруть участь у формуванні та встановленні контролю над ключовими показниками у межах процесів операційної діяльності у розрізі трьох циклів (цикл процесів постачання ресурсів, циклу процесів внутрішнього перетворення їх на готовий продукт та цикл процесів реалізації основного продукту у формі товарів або послуг). З огляду на цикли етапів операційної діяльності задля їхнього узгодження за ключовими показниками у виробничій площині і площині виникнення руху грошових потоків, а також детального розкриття характерних ознак центрів відповідаль-

ності за допомогою уточненої класифікації, стає надалі можливим вироблення пропозицій організаційно-методичного характеру щодо формування системи центрів відповідальності у реалізації операційної діяльності господарчого суб'єкта при врахуванні його додаткових специфічних ознак, як то розміру, типу корпоративної структури, галузевої належності та ін. критеріїв. До того ж слід пам'ятати, що результатом доробок по впровадженню центрів відповідальності у процесі функціонування господарчого суб'єкта як цілісної системи, центром якої є операційна складова, має стати не стільки посилення контролю з боку вищого керівництва над певними результатами діяльності підприємства, скільки допомога конкретному керівному персоналу в організації самоконтролю безпосередньо у місці свого прямого управлінського впливу.

Література

- Белінський П.І. Менеджмент виробництва та операцій. К.: ЦУЛ, 2006. 684 с.
- Василенко В. О. Ткаченко Т. І. Виробничий (операційний) менеджмент: навчальний посібник / За заг. ред. В.О. Василенко. К.: ЦУЛ, 2003. 532
- Тлумачний словник бухгалтерських та суміжних економічних термінів. Харків. нац. ун-т міськ. госп-ва ім. О. М. Бекетова; уклад. А. П. Косяк. Харків: ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2020. 71 с.
- Капінос Г. І. Бабій Г. І. Операційний менеджмент: навч. посіб. К.: Центр учбової літератури, 2013. 352 с.
- Идельманов С. В., Идельманов А. С., Лобов С. В. Операционный менеджмент. М.: ИНФРА. М., 2005. 337 с.
- Бочаров В. В. Коммерческое бюджетирование. – СПб.: Питер, 2003. 368 с.
- Вербовецька С. Г. Формування центрів відповідальності в системі бюджетування підприємства. Вісник Хмельницького національного університету, 2011. С. 344–356.
- Друри К. Введение в управленческий и производственный учет. М.: Аудит, ЮНИТИ, 2006. 560 с.
- Білоусова І. Роль управлінського обліку в підвищенні ефективності виробництва. Бухгалтерський облік і аудит. № 4,5, 2005. С. 44–47, 31–34.
- Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для студентов вузов, обучающихся по экон. специальностям. М.: Омега-Л, 2007. 570 с.
- Лень В. С. Управлінський облік: навч. посіб. К.: Знання-Прес, 2006. 317 с.
- Голов С. Ф. Управлінський облік: підручник. К.: Лібра, 2003. 704 с.
- Бухгалтерський управлінський облік: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. Житомир: ПП «Рута», 2005. 480 с.
- Партин Г.О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій: Монографія. К.: УБС НБУ, 2008. 219 с.
- Миронова Ю.Ю. Облік витрат за «центрами відповідальності» та «центрами витрат» на підприємстві. Науковий вісник Ужгородського

- університету. Серія: Економіка. Ужгород: УжНУ, 2010. № 29. Ч. 1. С. 174–178.
- Ясишена В. Сутність грошових потоків підприємств та їх класифікація. Вісник ТНЕУ. Економічний аналіз. 2008. Вип. 2(18). С. 321–324.
 - Энтони А. Аткинсон, Раджив Д. Банкер, Роберт С. Каплан, Марк С. Янг Управленческий учет / пер. с англ. 3-е изд. М.: Издательский дом «Вильямс», 2005. 878 с.
 - Моргулець О. Б. Менеджмент у сфері послуг: навч. посіб. К.: Центр учбової літератури, 2012. 384 с.
 - Кравцова О. А., Христенко Л. М. Значення центрів відповідальності для функціонування операційної системи підприємства. Технологія-2021: XXIV матеріали міжнар. Наук.-техн. конф., 16 квіт. 2021 р., м. Северодонецьк / укл.: Тарасов В. Ю. Северодонецьк: СХУ ім. В. Даля. С. 237–239.
 - Матвієнко А.В., Христенко Л. М. Напрями удосконалення системи операційного менеджменту на підприємстві. Матеріали XXIII Міжнародної науково-технічної конференції «Технологія-2020», 24 – 25 квітня 2020 р. Северодонецьк: СХУ ім. В. Даля, 2020. С. 211–213.
 - Давидович І. Є. Контролінг Навчальний посібник. К.: Центр учбової літератури, 2008. 552 с.
 - Білик М. Д., Павловська О. В., Притуляк Н. М., Невмержицька Н. Ю. Фінансовий аналіз: навч. посіб. К.: КНЕУ, 2005. 592 с.
 - Ходзицька В. В., Івченко Л. В. Стратегічний управлінський облік в системі комплексного менеджменту суб'єктів господарювання. Облік і фінанси. 2014. № 1. С. 50–55.
 - Чуприна Л. В. Управлінський облік у сучасному менеджменті підприємства. Вісник Національного технічного університету «ХПІ». Сер.: Технічний прогрес та ефективність виробництва. 2014. № 34. С. 154–158

References

- Belinskij P.I. Menedzhmentvirobnictvataoperacij. K.: CUL, 2006. 684 s.
- Vasilenko V. O. Tkachenko T. I. Virobnichij (operacijnij) menedzhment: navchal'nijposibnik / Zazag. red V.O. Vasilenko. K.: CUL, 2003. 532
- Tlumachniji slovník buhgalters'kihtasumizhnihekonomicnih terminiv. Harkiv. nac. un-t mis'k. gosp-vaim. O. M. Beketova; uklad. A. P. Kosjak. Harkiv: HNUMG im. O. M. Beketova, 2020. 71 s.
- Kapinos G. I. Babij G. I. Operacijnijmenedzhment: navch. posib. K.: Centruchbovoiliteraturi, 2013. 352 s.
- Idel'manov S. V., Idel'manov A. S., Lobov S. V. Operacionnyjmenedzhment. M.: INFRA. M., 2005. 337 s.
- Bocharov V. V. Kommercheskoebjudzhetrovanie. – SPb.: Piter, 2003. 368 s.
- Verbovec'ka S. G. Formuvannjacentrivvidpovidal'nosti v sistemibjudzhetrovannjapidpriemstva. VisnikHmel'nic'kogonacional'nogouniversitetu, 2011. S. 344–356.
- Druri K. Vvedenie v upravlencheskij i proizvodstvennyjuchet. M.: Audit, JuNITI, 2006. 560 s.
- Bilousova I. Rol' upravlinskogoobliku v pidvishhenniefektivnostivirobnictva. Buhgalters'kijoblik i audit. № 4,5, 2005. S. 44–47, 31–34.
- Vahrushina M. A. Buhgalterskijupravlencheskijuchet: ucheb. dljastudentovvuzov, obuchajushhihsjapojekon. special'-nostjah. M.: Omega-L, 2007. 570 s.
- Len' V. S. Upravlinskijoblik: navch. posib. K.: Znannja-Pres, 2006. 317 s.

12. Golov S. F. Upravlins'kijoblik: pidruchnik. K.: Libra, 2003. 704 s.
13. Buhgalters'kijupravlins'kijoblik: pidruchnikdljastudentivspecial'nosti «Oblik i audit» vishhihnavchal'nihza-kladiv / Zared. prof. F.F. Butincja. Zhitomir: PP «Ruta», 2005. 480 s.
14. Partin G.O. Upravlinnjavitratamidpriemstva: konceptual'nizasadi, metoditainstrumentarij: Monografija. K.: UBS NBU, 2008. 219 s.
15. MironovaJu.Ju. Oblikvitratza «centramividpovidal'nosti» ta «centramivitrata» napidpriemstvi. NaukovijvisnikUzhgorodskogouniversitetu. Serija: Ekonomika. Uzhgorod: UzhNU, 2010. № 29. Ch. 1. C. 174–178.
16. Jasishena V. Sutnist' groshovihpotokivpidpriemstvataihklasifikacija. Visnik TNEU. Ekonomichnijanaliz. 2008. Vip. 2(18). S. 321–324.
17. Jentoni A. Atkinson, Radzhiv D. Banker, Robert S. Kaplan, Mark S. JangUpravlencheskijuchet / per. s angl. 3-e izd. M.: Izdatel'skijdom "Vil'jams", 2005. 878 s.
18. Morgulec' O. B. Menedzhment u sferiposluga: navch. posib. K.: Centruchbovoiliteraturi, 2012. 384 s.
19. Kravcova O. A., Hristenko L. M. Znachennjacentrivvidpovidal'nostidljafunkcionuvannjaoperacijnoisistemipidpriemstva. Tehnologija-2021: XXIV materialimizhinar. Nauk.-tehn. konf., 16 kvit. 2021 r., m. Severodonec'k / ukl.: Tarasov V. Ju. Severodonec'k: SNU im. V. Dalja. S. 237–239.
20. Matvienko A.V., Hristenko L. M. Naprjamiudoskonallenasistemioperacijnogomenedzhmentunapidpriemstvi. Materiali XIII Mizhnarodnoinukovotekhnichnokonferencii «Tehnologija-2020», 24 -25 kvitnja 2020 r. Severodonec'k: SNU im. V. Dalja, 2020. S. 211–213.
21. Davidovich I. E. KontrolingNavchal'nijposibnik. K.: Centruchbovoiliteraturi, 2008. 552 s.
22. Bilik M. D., Pavlovs'ka O. V., Prituljak N. M., Nevmerzic'ka N. Ju. Finansovijanaliz: navch. posib. K.: KNEU, 2005. 592 s.
23. Hodzic'ka V. V., Ivchenko L. V. Strategichnijupravlins'kijoblik v sistemikompleksnogomenedzhmentusub'ektivgospodarjuvannja. Oblik i finansi. 2014. № 1. S. 50–55.
24. Chuprina L. V. Upravlins'kijoblik u suchasnomumenedzhmentipidpriemstva. VisnikNacionalnogotekhnichnogouniversitetu «HPI». Ser.: Tehnichnijprogrestartefektivnist' virobnictva. 2014. № 34. S. 154–158

Khrystenko L.M., Dmytrovskyi N.V. Theoretical and applied aspects of application of the system of centers of responsibility in management of process of realization of operational activity of the economic entity

The article proves the importance of the system of responsibility centers in the management of the enterprise. This system allows you to divide the enterprise into separate segments or divisions, allowing those responsible persons to act

independently, giving them a degree of independence through the delegation of certain powers. On the basis of the available theoretical researches and the applied practices in article the conceptual device of sphere of application of the centers of responsibility in management of process of realization of operational activity is specified and deepened. Operating activities are considered as the main activity of the business entity, which covers the processes of entry of resources, their processing into a finished product (good or service) and its exit from the enterprise. Operating activities provide the bulk of the company's income and are implemented on the basis of cycles in the main processes. Each cycle of operational activities has its own key indicators, control over which can be established by the heads of responsibility centers. The article clarifies the list of key indicators in terms of cycles of operating activities of the business entity. The center of responsibility is considered as a structural component of the organizational structure of the enterprise and has its own head, who fully controls the implementation of a particular area of activity and is responsible for the results of such a center. The article presents a refined and expanded classification of responsibility centers according to management and operational criteria. The result of the study was the formation of updated characteristics of the centers of responsibility of operational activities, depending on the key indicators for the relevant cycles of its implementation and refined classification features of the centers themselves. Given the characteristics of the centers of responsibility, it becomes possible to further develop proposals of organizational and methodological nature for the formation of a system of centers of responsibility in the implementation of operational activities of the enterprise. In addition, such a system should be formed considering additional specific features of the enterprise: its size, type of corporate structure, industry affiliation, etc. The result of improvements in the implementation of centers of responsibility in the operational activities of the enterprise should be increased control by senior management over certain results of the enterprise and advisory assistance to management in organizing such control in places of direct management influence.

Keywords: operational activity, key indicators of operational activity, cycle of operational activity processes, types of operational activity, responsibility center, classification features of responsibility centers.

Христенко Лариса Миколаївна – к.е.н., доцент кафедри «Публічного управління, менеджменту та маркетингу» Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля, e-mail: hristenkoln@gmail.com
Дмитровський Назар Володимирович – здобувач 1 курсу магістратури за спеціальністю «Менеджмент» Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля, e-mail: nazar181971@gmail.com

Стаття подана: 10.10.2021