

ATSAKOMYBĖS CENTRAI KONTROLINGO SISTEMOJE

Daiva Tamulevičienė

Asistentė

Vilniaus universiteto Ekonomikos fakulteto

Apskaitos ir audito katedra

El.paštas: Daiva.Tamuleviciene@ef.vu.lt

Kontrolingas – šiuolaikinė įmonių valdymo koncepcija, pagrįsta planavimu, kontrole, atskaitomybe bei koordinacine ir patariamąja veikla. Viena iš būtinų kontrolingo sistemos diegimo sąlygų – valdymo decentralizavimas steigiant atsakomybės centrus ir taip didinant žemesnio rango vadovų atsakomybę už savo veiklą. Straipsnyje nagrinėjama decentralizacijos bei atsakomybės centrų formavimo reikšmė kontrolingo sistemoje, apskaitos bei atskaitomybės pagal atsakomybės centrus kūrimo principai bei atsakomybės centrų veiklos vertinimui taikytini kriterijai ir rodikliai.

Reikšminiai žodžiai: *kontrolingas, atsakomybės centrai, atsakomybės apskaita, atsakomybės centrų veiklos vertinimas.*

Įvadas

Rinkos ekonomikos sąlygomis įmonės ir organizacijos veikia nestabilioje aplinkoje, todėl, siekiant prisitaikyti prie išorės ir vidaus aplinkos pokyčių, būtina tobulinti funkcionuojančius valdymo būdus, metodus, sistemas ar ieškoti naujų. Kontrolingo sistemą galima priskirti prie tų, kuri yra pajėgi palaikyti organizacijos stabilumą ir jos atsparumą išorės ir vidaus aplinkos pokyčiams bei sušvelninti šių pokyčių įtaką veiklos rezultatams. Kontrolingas, kaip „gerosios praktikos“ pavyzdys, jau seniai yra pripažintas JAV, Vokietijoje, Prancūzijoje ir kitose Vakarų šalyse. Ši sistema taip pat labai sparčiai plinta Kinijos bei Rusijos įmonėse. Lietuvoje kontrolingas moksliniu požiūriu yra analizuotas labai fragmentiškai (paminėtini tokie autoriai kaip V. Lakis, L. Jasūdienė, E. Gimžauskienė), o praktikoje jo įdiegimas apsiriboja tik atskirais elementais, kurių tarpusavio sąsaja dažnai atvejais yra labai menka.

Kontrolingas – tai valdymo sistema, orientuota į ateitį, siekiant ilgalaikio organizacijos ir jos struktūrinių padalinių funkcionavimo (Mann ir Mayer, 2000). Dabar jau nebeužtenka turėti informaciją apie visos įmonės veiklos rezultatus. Būtina nustatyti kiekvieno organizacijos sudedamojo elemento (padalinio, produkto, paslaugos, darbuotojo) indėlį į bendrą rezultatą, o efektyviam organizacijos valdymui yra reikalingi duomenys, kurių pagrindu būtų galima priimti sprendimus pagal atskiras veiklos kryptis ir sritis. Kontrolingas siūlo kolektyvinį įmonės valdymą, kai yra tiksliai apibrėžti pelno ir atsakomybės centrai, kai kiekvienas darbuotojas žino savo teises ir pareigas, o visi kartu siekia to paties

tikslo (Lakis, 2007). Tokiu būdu svarbią reikšmę organizacijoje turi informacinių srautų judėjimo schemas formavimas pagal atsakomybės centrus bei jų veiklos vykdymo vertinimo kriterijų parengimas.

Tyrimo objektas: atsakomybės centrų vieta kontrolingo sistemoje ir jų veiklos vertinimas.

Tyrimo tikslas: ištirti atsakomybės centrų reikšmę kontrolingo sistemoje bei pasiūlyti atsakomybės centrų kūrimo ir jų veiklos vertinimo metodiką.

Tyrimo metodai: mokslinės literatūros analizė, informacijos grupavimo, lyginimo, detalizavimo ir apibendrinimo metodai.

1. Decentralizacijos reikšmė kontrolingo sistemoje

Kontrolingas – palyginti nauja įmonių šiuolaikinio valdymo koncepcija tiek praktinėje, tiek teorinėje plotmėje. Kontrolingą įmonėje galima analizuoti dviem aspektais:

- kaip apskaitos, analizės, planavimo, normavimo ir kontrolės metodų integracijos į vieningą informacijos gavimo, apdorojimo ir apibendrinimo sistemą procesą, siekiant priimti tinkamus sprendimus;

- kaip sistemą, valdančią organizacijos ekonominius procesus ir orientuotą ne tik į pelno gavimą ar išlaidų minimizavimą, bet ir į organizacijos mokumo lygmens palaikymą bei strateginių tikslų pasiekimą (Асаул, Старовойтов, Фалтинский, 2009).

Kontrolingo sistemoje informacija kaupiama ir analizuojama ne visos įmonės atžvilgiu, o pagal atskirus segmentus – atsakomybės centrus, sukuriant atsakomybės sistemą bei suformuojant šios atsakomybės vertinimo kriterijus. Kaip pažymi Lakis, Mackevičius, Gaižauskas (2010), viena iš kontrolingo diegimo sąlygų – valdymo decentralizavimas ir tam tikrų teisių bei atsakomybės perkėlimas žemesnio rango vadovams. Decentralizuota organizacija yra ta, kur sprendimų priėmimo procesas nėra sukoncentruotas vienos rankose, o gerokai paplitęs visoje organizacijoje, kai kiekvieno lygio vadybininkas gali priimti sprendimus iš savo atsakomybės srities.

Įmonės valdymo struktūrą decentralizacijos linkme ėmė keisti pamažu, kai tik suvokė šio proceso reikšmę. XX amžiaus pradžioje Vakarų šalių (planinės ekonomikos šalyse, iš jų ir Lietuvoje, dar ir XX a. viduryje ir antroje pusėje) įmonėse vyravo toks gamybos ir valdymo tipas, kurio esmė buvo griežta visų įmonės valdymo funkcijų centralizacija, vertikali organizacinė struktūra, administracinis–komandinis vadovavimo stilius. Kiekvieną gamybos procesą ir pavaldinių darbą kontroliavo vadovas, kuris asmeniškai buvo atsakingas už visus įmonės veiklos parametrus. Tačiau jau po kelių dešimtmečių situacija pramonės įmonėse ėmė keistis decentralizacijos linkme. Kaip teigia Вандер Вил ir Палий (1997) sprendžiamuoju tokio keitimosi veiksmu tapo dinamiškėjanti rinka, kai pradėjo nykti pastovumas ir stabilumas, t.y. pradėjo keistis ne tik medžiagų ir žaliavų tiekėjai, bet ir gamybos technologijos, rinkos, produkcijos asortimentas, gamybos ir realizacijos geografija ir pan. Visos šios dinamikos padarinys – smarkiai padidėjęs visų administracinių sprendimų tipų skaičius, operatyvinės informacijos srautas, centrinės valdžios perkrovimas darbu, kuris jau tapo

neefektyvus. Kai vadovai pradėjo nesusitvarkyti su visais jiems priskirtais įgaliojimais, atsirado būtinybė nors dalį jų deleguoti žemesniems vadovavimo lygiams. Decentralizuotos organizacijos vadybininkai įgavo teisę savarankiškai, be aukštesnio vadovo pritarimo, priimti sprendimus tam tikrais klausimais ir tam tikrai pinigų sumai.

Decentralizacija organizacijoje turi tiek privalumų, tiek trūkumų. Daugelis autorių (Hansen, Mowen, Guan, 2009; Noreen, Brewer, Garrison, 2014; Kinney, Raiborn, 2011; Drury, 2002; Weetman, 2010 ir kt.) išskiria tokius pagrindinius decentralizacijos privalumus: 1) *greitesnis ir paprastesnis „vietinės“ informacijos, reikalingos sprendimams priimti, surinkimas*. Žemesnio lygmens vadybininkai yra betarpiškai susiję su kasdiene aplinka, todėl turi palankesnes sąlygas surinkti kokybiškus ir tinkamus duomenis, o tai lemia kokybiškesnių sprendimų priėmimą. 2) *Trumpesnis sprendimų priėmimo laikas*. Centralizuotose organizacijose reikia laiko perduoti surinktą informaciją aukščiausio lygmens vadovams ir tiek pat laiko perduoti padaliniam informaciją apie priimtą sprendimą. Dėl ilgo informacijos perdavimo kelio ne tik pailgėja sprendimų priėmimo procesas, bet ir atsiranda potenciali informacijos iškraipymo grėsmė. 3) *Daugiau dėmesio skiriama strateginiam įmonės valdymui*. Decentralizuojant įmonės valdymo sistemą, aukščiausio lygmens vadovai yra išlaisvinami nuo kasdinių problemų sprendimo ir gali susitelkti į strateginį planavimą. Šiems vadovams yra svarbesni ilgo laikotarpio tikslai bei išlikimas, negu kasdienė įmonės padėtis. 4) *Galimybė padalinių vadovams tobulinti vadybines kompetencijas*. Kiekvienai įmonei nuolat reikia gerai paruoštų vadybininkų pakeisti aukščiausio lygio vadovus, kurie palieka įmonę dėl įvairių priežasčių. Decentralizuotose įmonėse žemesnio lygio vadovai yra geriau paruošiami darbui aukštesniuose postuose, nes įtraukti į sprendimų priėmimo procesą gauna daug vertingų žinių ir patirties. 5) *Geresnė žemesnio lygio vadybininkų motyvacija*. Žemesnio lygio vadovai yra įtraukiami į sprendimų priėmimo procesą, jų veikla tampa labiau motyvuota, nes yra įgaliojami parodyti savo iniciatyvą, be to, didinant atsakomybę, vadovai yra skatinami priimti originalius valdymo sprendimus. 6) *Konkurencijos tarp padalinių padidėjimas*. Decentralizuotas požiūris leidžia nustatyti kiekvieno padalinio indėlį į įmonės veiklos rezultatus, taip skatinant kiekvieno padalinio efektyvesnę darbą. Tuo tarpu centralizuotoje įmonėje kai kurių padalinių neefektyvi veikla gali būti „paslėpta“ po bendrai visos įmonės uždirbtu pelnu.

Prie decentralizacijos trūkumų aukščiau paminėti autoriai priskiria išskylančias kompetencijos stokos problemas, sprendžiant tam tikras užduotis. Tokia situacija gali susidaryti, kai padalinio vadovui trūksta informacijos apie bendrą organizacijos veiklą, dėl to jo priimti sprendimai gali turėti neigiamos įtakos kitų padalinių darbui. Taip dažniausiai atsitinka tose įmonėse, kur padalinių savarankiškumas ypač didelis. Kompetencijos trūkumas priimant sprendimus gali pasireikšti ir tada, kai nėra suderinti organizacijos ir jos padalinių tikslai. Dėl to gali atsirasti nepageidaujamų padarinių, nulemiančių blogesnius visos organizacijos rezultatus. Kaip decentralizacijos trūkumas įvardijamas ir darbų bei funkcijų dubliavimas bei aukštesnio lygio vadovų dalies kontrolės praradimas. Kinney ir Raiborn (2011) pažymi, kad decentralizuoti įmonę gali būti gana brangu.

Šių autorių nuomone decentralizacijos išlaidas būtina vertinti ne tik personalui apmokyti išleistų lėšų apimtimi, bet, svarbiausia, įvertinti galimas netinkamai priimtų žemesnio lygmens vadovų sprendimų pasekmes. Kinney ir Raiborn (2011) taip pat atkreipia dėmesį, kad vykdant organizacijos decentralizaciją gali atsirasti informacijos sklaidos ir komunikavimo sunkumų dėl kai kurių vadovų asmeninių savybių, pavyzdžiui, jų nenoro deleguoti savo įgaliojimus žemesnio lygmens vadovams ir pan.

Ir nors organizacijos decentralizavimas turi ne tik pranašumų, bet ir trūkumų, tačiau kontrolingo sistemos diegimas rekomenduojamas būtent decentralizuotose organizacijose, kur tam tikra dalis teisių ir atsakomybės perduodama žemesnio lygio vadovams. Vis dėlto reikia atkreipti dėmesį į įmonių decentralizavimo lygio skirtumus. Tik išimtiniais atvejais organizacija gali būti visiškai centralizuota arba visiškai decentralizuota, realiausias valdymo variantas – centralizacijos ir decentralizacijos derinys. 1 pav. pateikti galimi įmonės požymiai, pagal kuriuos galima spręsti, kuris iš valdymo modelių gali būti priimtinas įmonei.

	Požymiai	Vertinimo kriterijai	Požymiai
Visiška centralizacija	jauna	Įmonės amžius	brandi
	maža	Įmonės dydis	didelė
	pastovi	Išorinė aplinka	kintanti
	rutininės	Taikomos technologijos	inovacinės
	branda	Produkto gyvavimo ciklo stadija	augimas
	lėtas	Įmonės augimo tempas	greitas
	žemas	Aukščiausio lygmens vadovų pasitikėjimas pavaldiniais	aukštas
	stiprus	Įmonės veiklos kontrolės laipsnis	vidutinis
	vietinis	Geografinis veiklos procesų išsidėstymas	plačiai paplitęs
	lengvos	Konfliktų sprendimo galimybės	sunkios
	žemas	Darbuotojų motyvacijos lygmuo	aukštas
	žemas	Įmonės lankstumas	aukštas
	mažas	Reagavimo į pasikeitimus greitis	didelis
			Visiška decentralizacija

1 pav. Įmonių valdymo centralizavimo ir decentralizavimo lygmens požymiai

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Kinney, Raiborn (2011); Organizacijų vadyba (2011)

Jeigu organizacija atitinka visus kairėje ar dešinėje schemas pusėje pateiktus požymius, įmonėje galima arba visiška centralizacija, arba visiška decentralizacija. Tačiau dauguma išvardintų organizacijos funkcionavimo ir jos veiklos organizavimo požymių yra vertintini pateiktų kraštutinių ribose, be to, įmonės veikia nuolat besikeičiančiomis sąlygomis, kur dėl vidaus ar išorės aplinkos veiksmų įtakos priskirti požymiai gali nuolat kisti. Tokiu būdu daugelyje įmonių vyraus tik santykinai centralizuotas arba santykinai decentralizuotas valdymo modelis.

2. Atsakomybės centrų samprata ir jų rūšys

Įmonės valdymo decentralizavimas reikalauja formalizuoto požiūrio į organizacinę struktūrą ne tik iš visų struktūrinių vienetų pavaldumo taško, bet ypač iš padaliniam deleguotų įgaliojimų ir atsakomybės pozicijų. Kitaip tariant, kiekvieną įmonę valdymo ir kontrolės tikslais, galima suskaidyti į tam tikras organizacines dalis, kurios įvardijamos kaip atsakomybės centrai ir kurių suformavimo tikslas yra atsakomybės už jų vykdomą veiklą priskyrimas ir teisės priimti atitinkamus sprendimus delegavimas. Tokiu būdu įdiegus kontrolingo sistemą, informacija apie įmonės veiklą yra kaupiama ir analizuojama ne visos įmonės mastu, o pagal atskirus atsakomybės centrus, kurie turi savo užduotis, kompetenciją ir veikia iš dalies arba visiškai savarankiškai.

Atsakomybės centrų sampratos požiūrių įvairovė mokslinėje literatūroje yra didelė. Pavyzdžiui Drury (2002) teigia, kad atsakomybės centras – tai organizacijos segmentas, kurio vadovas atsakingas už šio segmento darbą. Panašus požiūris išsakomas ir Bhimani, Horngren, Datar, Foster (2008) bei Анянькина, Данилочкина, Дерипаска (2002) darbuose. Pagal Вандер Вил ir Палий (1997), atsakomybės centras – tai organizacijos dalis, kurioje tikslingai kaupi buhalterinę informaciją apie tokio centro veiklą. Соколов (2011) praplečia šią sampratą teigdamas, kad atsakomybės centras – tai struktūrinė organizacijos dalis (segmentas), kuriai vadovauja motyvuotas asmuo, savo įgaliojimų ribose atsakingas už priimtų sprendimų įtaką veiklos rezultatams. Mackevičius (2003) pateikia dar platesnį ir išsamesnį požiūrį, įvertindamas daugiau aspektų. Remiantis juo, atsakomybės centras – tai tam tikras veiklos padalinys, kuriam vadovauja atsakingas asmuo, turintis konkrečią atsakomybę, įgaliojimus ir teises priimti sprendimus, siekiant padėti įgyvendinti numatytus įmonės tikslus.

Atsakomybės centras gali būti įmonės padalinys, tam tikras veiklos arba geografinis segmentas. Priklausomai nuo to, kokie atsakomybės centrai bus išskirti įmonėje, tai turės įtakos kontrolingo sistemos funkcionavimo efektyvumui. Atsakomybės centrų klasifikavimo požymiai įvairūs. I lentelėje pavaizduotas atsakomybės centrų klasifikavimas pagal pagrindinius požymius.

1 lentelė. Atsakomybės centrų klasifikavimas

Klasifikavimo požymiai	Atsakomybės centrų rūšys
Pagal atsakomybės sritis	Išlaidų, pajamų, pelno, investicijų
Pagal vykdomas funkcijas	Gamybiniai, paslaugų
Pagal pobūdį	Realūs, menami
Pagal sudėtį	Paprasti, sudėtiniai
Pagal pastovumą	Laikini, nuolatiniai
Pagal valdymo tikslus	Strateginiai, operatyviniai
Pagal valdymo lygmenį	Įmonės, įmonės padalinių, cechų, brigadų, produktų
Pagal hierarchiją	Horizontalūs vienaarūšiai, horizontalūs įvairiarūšiai, piramidiniai

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Mackevičius (2004); Kalčinskas, Jagminas (2005); Климович (2012)

Nors klasifikavimo požymių ir rūšių sąrašas yra didelis, tačiau kontrolingo praktikoje labiausiai paplitęs atsakomybės centrų formavimas pagal atsakomybės sritis. Pagal šį požymį įmonėje skirti centrus rekomenduoja ir daugelis analizuotų autorių (Sekhar, Rajagopalan, 2013; Bhimani ir kt., 2008; Hansen, Mowen, Elias, Senkow, 2001; Карминский, Фалько, Жевага, Иванова, 2006). Remiantis jais, galima pateikti tokius šių atsakomybės centrų pagal atsakomybės sritis apibūdinimus:

1. *Išlaidų centras* – organizacijos padalinys, kuriame apskaitomos ir kontroliuojamos išlaidos. Išlaidų centrais gali tapti tiek struktūriniai įmonės padaliniai, pavyzdžiui, tiekimo, projektavimo ar personalo skyriai, tiek atskiri darbo barai, brigados ar netgi įrenginiai, kurie gali ir nebūti teritoriškai išskirti. Pagrindinis reikalavimas, keliamas išlaidų centrams yra tas, kad turi būti užtikrinama šiame centre susidarančių išlaidų apskaita ir kontrolė.

2. *Pajamų centras* dažniausiai atsako už įmonės tam tikros dalies pardavimų pajamų uždirbimą, o kartais ir už įplaukų surinkimą, bet neatsako už išlaidas, patirtas gaminant produktus. Be abejo, pajamų centras gali patirti ir išlaidų, tačiau jam nekeliamas reikalavimas jas mažinti arba lyginti su uždirbamomis pajamomis, skaičiuojant galutinius rezultatus.

3. *Pelno centras* – įmonės padalinys, kurio vadovas atsako tiek už uždirbtas pajamas, tiek už patirtas išlaidas, o veiklos rezultatas apibūdinamas pelnu. Pelno centro vadovo atsakomybė daug didesnė už išlaidų ar pajamų centro vadovo, nes jis, siekdamas uždirbti pelną, turi kontroliuoti išlaidų ir pajamų susidarymą. Savo ruožtu, tokio centro vadovas įgauna ir daug didesnę veiksmų laisvę. Jis turi teisę kontroliuoti tiek išorines, tiek vidines (transferines) kainas, taip pat nustatyti parduodamos produkcijos asortimentą ir kiekį bei visus išlaidų straipsnius.

4. *Investicijų centras* – toks atsakomybės centras, kurio vadovas atsako už įmonės veiklos strategiją, politiką, investavimo efektyvumą bei visos organizacijos veiklos pelningumą. Šio centro pagrindinis uždavinys – užtikrinti įmonės vertės padidėjimą.

Vis dėlto keletas autorių (Noreen ir kt., 2014; Zimmerman, 2014; Warren, Reeve, Duchac, 2009; Вандер Вил, Палий, 1997) siūlo skirti tik išlaidų, pelno ir investicijų centrus, atsisakant pajamų centrų formavimo įmonėje. Tuo tarpu Needles, Crosson (2011) bei Щиборщ (2001) siūlo įmonėms skirti penkių tipų pagal atsakomybės sritis centrus: investicijų, pelno, pajamų bei standartinių (normatyvinių) išlaidų ir valdymo (diskretinių) išlaidų centrus. Toks skirstymas turi privalumų, nes skirtingo pobūdžio išlaidų centruose patiriamų išlaidų kontrolei turi būti taikomi skirtingi reikalavimai. Standartiniais išlaidų centrais autoriai siūlo įvardinti tuos, kurie susiję su produkto ar paslaugos gamyba, o jų veiklos vertinimą tiesiogiai sieti su veiklos rezultatais. Tokiuose išlaidų centruose yra aiškus išlaidų ir gaunamos naudos ryšys. Standartinių išlaidų centrų išskirtinis bruožas yra tas, kad jiems keliami išlaidų mažinimo reikalavimai. Valdymo išlaidų centrai yra tie, kurie dalyvauja uždirbant įmonės pajamas, bet beveik neįmanoma atsekti įdėtų lėšų ir gautų rezultatų sąveikos. Tai gali būti buhalterija ar juridinis skyrius. Šiems centrams nekeliamas reikalavimas nuolat mažinti išlaidas, o tik patvirtinamas biudžetas, kurį privalu vykdyti.

Atsakomybės centrų kūrimas kiekvienoje organizacijoje yra individualus procesas, reikalaujantis kvalifikuoto vadovų ir kontrolingo tarnybos darbuotojų požiūrio bei išsamios veiksmų, galinčių turėti įtakos formuojamų atsakomybės centrų skaičiui ir sudėčiai, analizės pagal įvairius aspektus, pavyzdžiui: įmonės veiklos sritys, veiklos apimtis, gaminamų produktų ir teikiamų paslaugų asortimentas, darbuotojų skaičius, įmonės organizacinė struktūra, jos teisinė forma ir pan.

3. Atsakomybės centrų apskaitos ir atskaitomybės sistemos kūrimas

Atsakomybės centrų kūrimas įmonėje yra neatsiejamas nuo apskaitos pagal atsakomybės centrus, dar kitaip įvardijamos kaip atsakomybės apskaita. Atsakomybės apskaita – sistema, kuri matuoja atsakomybės centro veiklos rezultatus, atsižvelgiant į tą informaciją, kurią centro vadovas gali valdyti (Hansen ir kt., 2001). Tokiu būdu atsakomybės apskaitos sistemos paskirtį galima apibūdinti kaip informacijos apie atskirų organizacijos segmentų, įvardijamų kaip atsakomybės centrai, rinkimą, analizavimą ir įvykdymo ataskaitų pateikimą. Pati atsakomybės apskaitos sistemos sukūrimo idėja yra grindžiama teiginiu, kad organizacija – tai darbuotojų, siekiančių tų pačių organizacijos tikslų, visuma. Kuo geriau kiekvienas darbuotojas atliks pavestas užduotis, tuo didesnės galimybės įmonei pasiekti savo tikslus. Atsakomybės apskaitos sistema identifikuoja kiekvieną organizacijoje dirbantį asmenį, turintį bet kokią įtaką kontroliuoti išlaidas ar pajamas, ir kuris įvardijamas kaip atskiras atsakomybės centras, galintis savo veiklą apibrėžti, išmatuoti ir už ją atsiskaityti.

Alpesh (2013) įvardija tokius pagrindinius atsakomybės apskaitos uždavinius:

1. Nustatyti ir įvertinti kiekvieno organizacijos subvieneto, įvardijamo kaip atsakomybės centras, indėlį siekiant bendrų organizacijos tikslų.
2. Suteikti pagrindą vertinti organizacijos atsakomybės centrų vadovų veiklos kokybę, t.y. atsakomybės apskaitos pagrindu yra matuojama vadybininkų veikla, taigi tuo pačiu daroma įtaka jų veiksmams.
3. Motyvuoti organizacijos atsakomybės centrų vadovus veikti derinant savo centro ir visos organizacijos tikslus.

Norint įgyvendinti šiuos uždavinius, kiekvienas atsakomybės centras turi turėti aiškiai apibrėžtą jų veiklos vertinimo kriterijų sistemą, atsižvelgiant į numatytą atsakomybę.

Atsakomybės apskaitos įdiegimą įmonėje galima suskirstyti į keturis pagrindinius etapus: įmonės esamos organizacinės struktūros diagnostika; atsakomybės centrų išskyrimas; vidinės atskaitomybės pagal atsakomybės centrus kūrimas bei atsakomybės centrų vertinimo ir motyvavimo kriterijų, rodiklių ir priemonių numatymas (žr. 2 pav.).

Pasak Климкович (2013), reikšmingiausią vaidmenį formuojant atsakomybės centrų sistemą turi esama įmonės organizacinė struktūra, t.y. padalinių ir juose dirbančių darbuotojų sudėtis, darbuotojų pavaldumas, jų tarpusavio ryšiai ir pan. Todėl atsakomybės centrų formavimą ir apskaitos pagal šiuos centrus diegimą tikslinga pradėti nuo įmonės organizacinės struktūros diagnostikos ir lygia greta

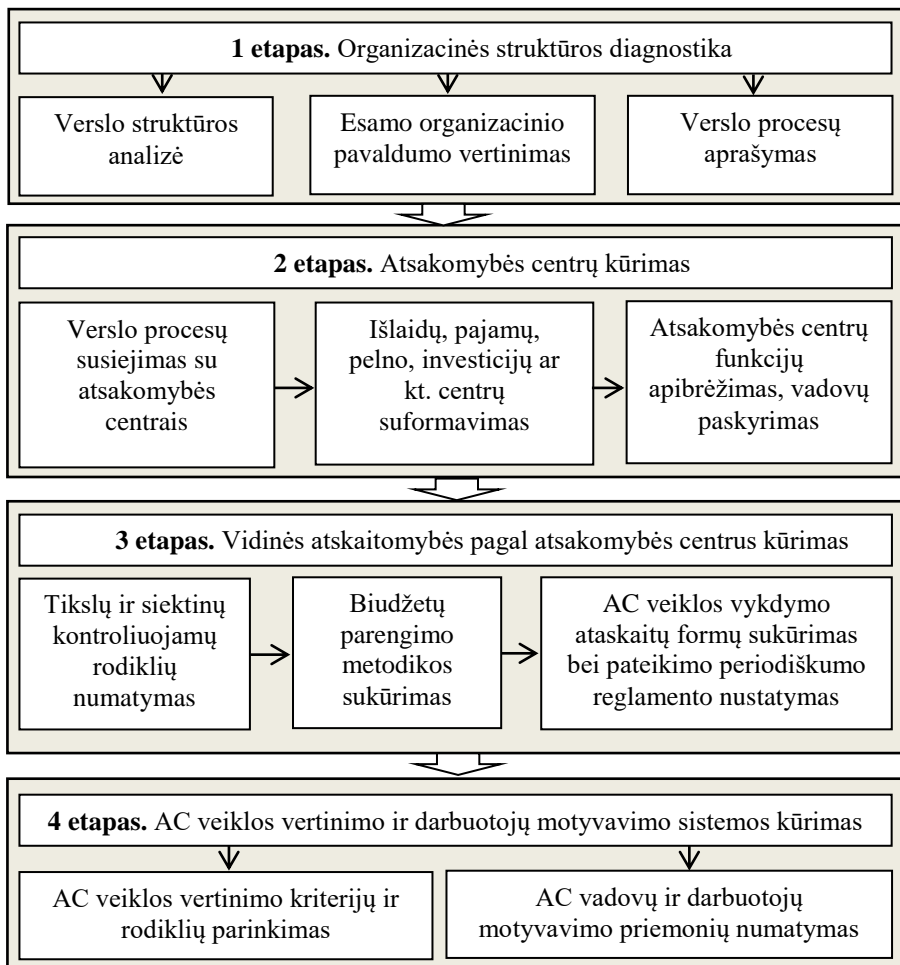
atlikti verslo struktūros analizę pagal ūkinės veiklos sritis, gaminamą ir parduodamą produkciją, teikiamas paslaugas, įvertinti esamos organizacinės struktūros atitikimą realiai egzistuojančiam darbuotojų atsakomybės bei įgaliojimų pasiskirstymui, o taip pat aprašyti verslo procesus bei nustatyti sąsajas tarp jų. Būtent verslo procesų pagal visas organizacijos veiklos kryptis aprašymas suteikia pirminę informaciją įgyvendinant antrąjį atsakomybės apskaitos įdiegimo etapą – *formuojant atsakomybės centrus*. Remiantis šiais aprašymais galima nustatyti, kur ir kokios išlaidos formuojasi, kas atsakingas už šių išlaidų susidarymą, kokie įgaliojimai gali būti suteikti vykdant išlaidų kontrolę ir pan. Analogišku principu išskiriami ir pajamų, pelno, investicijų centrai, lygia greta apibrėžiant šių centrų funkcijas, priskiriant atsakingus asmenis bei numatant jų įgaliojimus.

Formuojant atsakomybės centrus įmonėje, be abejo, bus atveju, kuomet iškils klausimas, kuriam centrui priskirti vieną ar kitą padalinį ar procesą, nes pagal savo veiklą jis gali atitikti keleto centrų kriterijus ar tenkinti tiems centrams keliamus reikalavimus. Шиборщ (2001) siūlo tokiais atvejais kurti „mišrų“ centrą, jam suteikiant keleto centrų įgaliojimus ir veiklą vertinant pagal tiems centrams keliamus kriterijus. Kitas dažnai praktikoje išskylančias klausimas, kiek giliai formuoti atsakomybės centrų sistemą, kiek jų kurti, kaip detalai juos išskirti. Vienareikšmio atsakymo nėra, tačiau bendrai priimtina nuostata yra taikyti išlaidų – naudos principą, kad centro valdymo išlaidos neviršytų jų sukuriamo ekonominio efekto. Ткачук (2014) siūlo šią problemą spręsti, nustatant konkrečius kiekybinius kriterijus, kurie apibrėžtų galimą atsakomybės centro minimalų dydį: pavyzdžiui, nustatyti, jog organizacijoje galima formuoti išlaidų centrą, jeigu jame kontroliuojamos išlaidos sudaro ne mažiau kaip 2 proc. organizacijos išlaidų. Be abejo, šių rodiklių lygio pasirinkimas labai priklauso nuo organizacijos dydžio ir jos veiklos ypatumų. Šiuos ir kitus praktikoje išskylančius klausimus, susijusius su atsakomybės centrų kūrimu, turėtų spręsti kontrolingo tarnyba, nes jos kompetencijos ribose be visų kitų funkcijų yra organizacinės–informacinės sistemos sukūrimas atsakomybės centrų pagrindu, siekiant valdymo sistemą padaryti lankstesnę.

Būtinąs elementas kuriant atsakomybės centrus kontrolingo sistemoje – *vidinės atskaitomybės pagal atsakomybės centrus* įdiegimas ir taikymas. Kiekvienas atsakomybės centras turi rengti tokias ataskaitas, kuriomis remiantis būtų galima įvertinti išlaidų, pajamų, pelno ar investicijų centro atsakomybę. Ypač svarbi šio etapo užduotis – kiekvienam atsakomybės centrui nustatyti kontroliuojamus rodiklius. Tai susiję su tuo, kad atsakomybės centrų išskyrimas sąlygotas būtinumu reguliuoti išlaidas ir galutinius finansinius rezultatus vertinamųjų rodiklių pagrindu, už kuriuos atsakomybę tenka struktūrinių padalinių vadovams. Tik nustatius tikslus ir siektinus kontroliuojamus rodiklius įmanoma įvertinti atsakomybės centrų darbo rezultatus ir operatyviai koordinuoti padalinio veiksmus bei sukurti kompetentingą motyvacijos sistemą, siekiant įgyvendinti iškeltas užduotis, dėl ko padidėja valdymo sprendimų priėmimo operatyvumas ir pagrįstumas.

Siektini kontroliuojami rodikliai turi būti formalizuoti ir pateikti biudžetuose, kurių parengimas yra viena iš būtinų vidinės apskaitos pagal atsakomybės centrus

įgyvendinimo sąlygų. Lakis (2007) pažymi, kad nors biudžetų rengimo darbus organizuoja ir koordinuoja kontrolieris, bet jis neturi įtakos biudžetų rodiklių dydžiams, o tik rūpinasi, kad tokie rodikliai būtų laiku patvirtinti. Taip pat jis pabrėžia, kad kontroliuojamos ir nekontroliuojamos išlaidos atsakomybės centrų biudžetuose turi būti rodomos atskirai, nes atsakomybės centrų vadovai gali būti atsakingi tik už kontroliuojamas išlaidas. Būtent dėl šios priežasties atsakomybės centrų vykdymo ataskaitos turi būti suformuotos taip, kad jose aiškiai matytųsi kontroliuojami siektini rodikliai, faktiniai rodikliai, nuokrypiai nuo biudžetuose numatytų bei priežastys, dėl kurių šie nuokrypiai susidarė. Atsakomybės centrų ataskaitų formas ir periodiškumą turi reglamentuoti kontrolieris.



2 pav. Apskaitos ir atskaitomybės pagal atsakomybės centrus kūrimo etapai

Šaltinis: sudaryta autorės

Paskutiniame atsakomybės apskaitos diegimo etape suformuojamas *atsakomybės centrų vertinimo kriterijų ir rodiklių rinkinys* bei numatomos *atsakomybės centrų darbuotojų motyvavimo priemonės*. Atsakomybės centrų veiklos vertinimo kriterijų ir rodiklių parinkimas yra labai svarbi kontrolingo tarnybos užduotis, nes turi būti siūlomi taikyti tik tie rodikliai, kurie labiausiai atskleidžia analizuojamo centro atsakomybę. Tačiau net ir parinkus tinkamus kriterijus ir rodiklius, jų pasiekimas gali tapti sudėtinga užduotimi, jeigu atsakomybės centro vadovas nebus asmeniškai suinteresuotas juos vykdyti ir jeigu nebus numatytos motyvavimo priemonės. Tokiu būdu ne mažiau svarbi užduotis kontrolieriui tampa motyvavimo priemonių numatymas.

4. Atsakomybės centrų veiklos vertinimo kriterijai ir rodikliai

Atsakomybės centrų kūrimo ir atskaitomybės apskaitos diegimo kontrolingo sistemoje tikslas – užtikrinti efektyvų organizacijos funkcionavimą ir jos veiklos rezultatų maksimizavimą tiek ilgalaikėje, tiek trumpalaikėje perspektyvoje. Tikslas gali būti pasiektas tik tuomet, jeigu bus įvertintas kiekvieno atsakomybės centro indėlis į bendrą rezultatą.

Kiekvienam atsakomybės centrui vertinti turi būti taikomi individualūs vertinimo kriterijai ir rodikliai, atsižvelgiant į vertinamo centro ypatumus. Rodiklių kiekis kiekvienoje įmonėje gali ženkliai skirtis, o vertinimo kriterijai taip pat gali būti labai įvairūs, priklausomai nuo išskirtų atsakomybės centrų tipų, vadovų atsakomybės pobūdžio, jiems suteiktų įgaliojimų lygmens ir pan.

Nors galimų taikyti rodiklių įvairovė yra didelė, tačiau Ткачук, (2014) pažymi, kad pirmiausia jų rinkinys turėtų būti sudaromas remiantis šiais principais:

- atsakomybės centro vertinimo rodikliai turi būti susieti su visos organizacijos tikslais. Tokiu būdu bendri organizacijos tikslai turi būti kiekybiškai išskaidyti pagal įmonės pagrindines veiklos kryptis, o vėliau detalizuoti pagal atsakomybės centrus;
- pajamų ir išlaidų pokyčius vertinamieji rodikliai turi sudaryti reikšmingą dalį visoje atsakomybės centrų vertinimo rodiklių sistemoje.
- parinkti vertinimo kriterijai ir rodikliai turi atspindėti vertinamo centro vadovo įgaliojimus.

Be to, vertinamųjų rodiklių kiekis neturi būti labai didelis, kitaip jų numatymas, faktinių rezultatų pasiekimų registravimas ir vertinimas gali tapti komplikuoatas ir brangus, lyginant su teikiama nauda. 3 pav. pateikti autorių siūlomi ir praktikoje taikytini pagrindiniai atsakomybės centrų vertinimo kriterijai, atsižvelgiant į atsakomybės sritis.

Didžiąją dalį organizacijoje sukurtų atsakomybės centrų sudaro išlaidų centrai. Jų veiklos vertinimo kriterijų ir rodiklių parinkimas, siekiant efektyviai valdyti išlaidas, pirmiausia priklauso nuo išlaidų centro tipo. Valdymo (diskretiniams) išlaidų centrams taikomas faktinių išlaidų palyginimo su biudžete numatytomis kriterijus. Tokiems centrams netaikomas išlaidų ekonomijos reikalavimas, o išlaidų nuokrypių analizė pagal veiksnius paprastai neatliekama. Standartinių (normatyvinių) išlaidų centrai yra vertinami pagal faktinių gamybos išlaidų nuokrypį nuo normatyvinių, atliekant detalią analizę pagal tuos nuokrypius

lėmusius veiksnius. Priklausomai nuo to, už ką atsakingas padalinys, gali būti nustatomi tokie pagrindiniai vertintini rodikliai: tiesioginių medžiagų (žaliavų) sunaudojimo išlaidų nuokrypis dėl kainos pokyčio; tiesioginių medžiagų (žaliavų) sunaudojimo išlaidų nuokrypis dėl naudojimo normų pokyčio; tiesioginio darbo išlaidų nuokrypis dėl įkainių pokyčio; tiesioginio darbo išlaidų nuokrypis dėl efektyvumo pokyčio.

<p style="text-align: center;">Išlaidų centras</p> <p>Tiesioginių medžiagų sunaudojimo išlaidų nuokrypis Tiesioginio darbo išlaidų nuokrypis Pridėtinių išlaidų nuokrypis</p>	<p style="text-align: center;">Pajamų centras</p> <p>Pardavimų kainos nuokrypis Pardavimų apimties nuokrypis Pardavimų asortimento nuokrypis</p>
<p style="text-align: center;">Pelno centras</p> <p>Ribinis pelnas Kontroliuojamas pelnas</p>	<p style="text-align: center;">Investicijų centras</p> <p>Grynosios pajamos Investicijų pelningumas Likutinės pajamos Kapitalo pridėtinė vertė</p>

3 pav. Galimi taikyti atsakomybės centrų veiklos vertinimo rodikliai ir kriterijai

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Sekhar, Rajagopalan (2013); Zimmerman (2014); Tamulevičienė, Subačienė (2013)

Įmonė gali vertinti išlaidų centrus ir pagal pridėtinių išlaidų nuokrypius, tačiau reikia atkreipti dėmesį, kad norint teisingai nustatyti pridėtinių išlaidų nuokrypių vertinimo kriterijus, būtina išlaidas įmonėje skaidyti tiek pagal jų „elgesį“ (kintamos, pastovios), tiek pagal kontroliavimo galimybę (kontroliuojamos, nekontroliuojamos). Pastarasis klasifikavimo požymis sutelkia dėmesį tik į tas išlaidas, už kurias tiesiogiai atsakingas vertinamas centras, o išlaidų skaidymas į kintamas ir pastovias leidžia pasirinkti teisingą skaičiavimo metodiką, kurios pagrindu apskaičiuoti pridėtinių išlaidų nuokrypiai analizuojami pagal nuokrypius dėl gamybos apimčių pokyčio, dėl efektyvumo pokyčio bei pagal nuokrypius, atsirandančius dėl pačių pastovių ar kintamų pridėtinių išlaidų lygio pasikeitimo. Šalia šių siūlomų išlaidų centrų vertinimo kriterijų gali būti naudojami ir kiti, tiek finansiniai, tiek nefinansiniai kriterijai, pavyzdžiui: darbo kokybė, produkcijos kokybė, įvairūs našumo ir efektyvumo rodikliai.

Pajamų centro veiklos vertinimo rodiklių rinkinio formavimas priklauso nuo šiam centrui suteiktų įgaliojimų. Pirmiausia šio centro vadovas yra atsakingas už parduodamos produkcijos ar teikiamų paslaugų kiekį, todėl jo veikla turi būti vertinama pagal pardavimų apimties ir asortimento plano vykdymą, atliekant faktinės pardavimų apimties nuokrypių nuo biudžete numatytos analizę. Jeigu pajamų centras turi galimybę įtakoti pardavimų kainas bei suteikti nuolaidas klientams, tuomet šio centro veiklos vertinimo kriterijų rinkinį papildys ir faktinės kainos, lyginant su biudžetine, nuokrypių skaičiavimas ir analizė. Tokiu būdu pajamų centras tampa atsakingas už pardavimų pajamų plano vykdymą bei informacijos apie tai pateikimą kontroliingo tarnybai. Dažniausiai tokie duomenys

yra kaupiami ir teikiami kontrolieriui pagal atskirus segmentus (gaminius, paslaugas, klientus, rinkas) ar kitus parametrus (suteiktas nuolaidas, pardavimų pajamų pasikeitimą, palyginti su ankstesniais laikotarpiais ir kt.)

Galima situacija, kai pajamų centro vadovui yra suteikiami įgaliojimai kontroliuoti įplaukų už išsiųstą produkciją ar suteiktas paslaugas surinkimą, tuo pačiu suteikiant teisę nustatyti atsiskaitymų terminus bei galimybę taikyti diskontus. Tokiais atvejais pajamų centro vertinimo rodikliai gali būti papildyti pirkėjų įsiskolinimo trukmės, pradelstų įsiskolinimų su bendra įsiskolinimų suma santykio ar gautinų sumų ir pardavimo pajamų santykio vertinimu. Tačiau, kaip pažymi Jagminas (2001), pajamų centrai perdavus atsakomybę surinkti įplaukas, visuomet iškyša sukčiavimo pavojaus galimybę. Taip yra todėl, kad šio centro darbuotojai atsiduria pernelyg arti pirkėjo ir jo mokamų pinigų, todėl atsiranda pagunda susitarti tarpusavyje, tik, deja, ne įmonės naudai. Būtent todėl atsakomybę už įplaukų surinkimą tikslinga perduoti buhalterijai ar finansų skyriui.

Lakis ir kt. (2010) siūlo papildyti pajamų centro vertinimo rodiklių rinkinį ir nefinansiniais vertinimo kriterijais, tokiais kaip: užsakymų įvykdymas laiku, nepriimtų užsakymų skaičius, klientų pasitenkinimo lygis, vidutinė užsakymo įvykdymo trukmė dienomis ar vidutinė pretenzijų nagrinėjimo trukmė dienomis.

Pelno centrai rūpinasi einamosios veiklos rezultatais ir neatsako už tolesnę perspektyvą, tokiu būdu jų veikla turėtų būti vertinama pagal uždirbto pelno dydį bei jo pokyčių tendencijas. Tačiau šiems centrams vertinti taikytini pelno rodikliai turi būti susieti tik su pelno centro kontroliuojamais dydžiais. Geriausiai reprezentuojantis pelno centro veiklą yra ribinio pelno rodiklis, kuris apskaičiuojamas iš pelno centro pardavimo pajamų atėmus kintamas išlaidas, bei kontroliuojamo pelno rodiklis, gaunamas iš ribinio pelno atėmus kontroliuojamas pastovias išlaidas. Pelno centro veiklos vertinimo ataskaitos dažniausiai pateikiamos ribinio pelno ataskaitos formatu pagal segmentus.

Investicijų centro veikla pirmiausia turi būti vertinama pagal šio centro gebėjimą kurti pelną bei didinti įmonės vertę. Grynujų pajamų dydis yra dažniausiai naudojamas rodiklis vertinant investicijų centro efektyvumą, tačiau jis ne visada atskleidžia tikrąją tokio centro padėtį, todėl lygia greta yra skaičiuojamas investicijų pelningumo (angl. *Return of Investment*) rodiklis, padedantis tiksliau nustatyti realią investicijų centro padėtį. Kartais tokių centrų vertinimui tikslinga taikyti likutinių pajamų (angl. *Residual Income*) rodiklį, apskaičiuojamą iš grynujų pajamų atėmus reikalaujamą investicijų grąžą. Likutinės pajamos yra reikšmingos vertinant investicijų centro rezultatus, nes:

- 1) eliminuoja investicijų pelningumo rodiklio taikymo trūkumą, kai dėl absoliučių sumų ignoravimo gali būti klaidingai interpretuojama investicijų centro veikla;
- 2) eliminuoja prieštaravimus tarp įmonės ir investicijų centro tikslų (Hansen ir kt., 2001)

Įmonės investiciniais centrų vertinti įmonės gali pasirinkti ir kitus plačiai paplitusius rodiklius, pavyzdžiui, kapitalo pridėtinė vertė (angl. *Economic Value Added*) ar pardavimų pelningumas (angl. *Return on Sales*).

Apibendrinant pažymėtina, kad kontrolingo tarnyba atsakinga ne tik už atsakomybės centrų suformavimą organizacijoje, vidinės atskaitomybės pagal atsakomybės centrus sukūrimą, bet ir už tinkamų rodiklių atsakomybės centro veiklai vertinti parinkimą bei motyvavimo priemonių už jų pasiekimą numatymą.

Išvados

Kontrolingo sistema efektyviai veikia tada, kai įmonės organizacinė struktūra yra suformuota atsakomybės centrų pagrindu, o apskaita ir atskaitomybė paremta atsakomybe. Egzistuoja daug atsakomybės centrų klasifikavimo požymių, pagal kuriuos šie centrai skiriami į įvairias rūšis, tačiau, atlikus literatūros šaltinių analizę, galima konstatuoti, kad visi autoriai pirmiausia siūlo įmonėms atsakomybės centrus kurti pagal veiklos sritis, išskiriant išlaidų, pajamų, pelno ir investicijų centrus.

Atsakomybės centrų ir atskaitomybės sistemą tikslinga kurti ir diegti pasiūlytu keturių etapų nuoseklumu, ypatingą dėmesį skiriant verslo procesams aprašyti, tikslams ir siektiniams rodikliams numatyti bei atsakomybės centrų veiklos vertinimo ir darbuotojų motyvavimo sistemai kurti. Kontrolingo tarnybos užduotis yra išspręsti visas praktikoje pasitaikančias problemas, kuriant atsakomybės centrus ir atsakomybės centrų atskaitomybę bei parinkti tokius kiekvieno centro vertinimo rodiklius, kurie geriausiai atspindėtų atitinkamo centro darbuotojų veiklą ir jų pasiektų rezultatų sąsają su organizacijos tikslais.

Literatūra

- Alpesh, T. P. (2013). Responsibility Accounting: A Study in Theory and Practice // Indian Journal Applied Research, Vol.3(3). Prieiga per internetą: <http://www.theglobaljournals.com/ijar/file.php?val=MTA4OQ==>
- Bhimani, A., Horngren, C. T., Datar, S. M., Foster, G. (2008). Management and Cost Accounting. Prentice Hall. 959 p.
- Drury, C. (2002). Management & Cost Accounting (5th ed.). London: Thomson. 1194 p.
- Hansen, D. R., Mowen, M. M., Elias, N. S., Senkow, D. W. (2001). Management Accounting (5th ed.). Nelson Thomson Learning. 933 p.
- Hansen, D. R., Mowen, M. M., Guan, L. (2009). Cost Management. Accounting & Control (6th ed.). Natorp Boulevard Mason, USA: South-Western Cengage Learning. 865 p.
- Jagminas, V. (2001). Nėra atsakomybės, nebūs ir rezultatų. // *Vadovo pasaulis*, Nr.2. Prieiga per internetą: <http://www.vakarai.lt/article.php?id=29>
- Kalčinskas, G., Jagminas, V. (2005). Kaštų apskaita ir produktų savikainos kalkuliavimas: audio kursas. Vilnius: UAB "Pačiolis."
- Kinney, M. R., Raiborn, C. A. (2011). Cost Accounting. Foundations and Evolutions (8th ed.). Natorp Boulevard Mason, USA: South-Western Cengage Learning. 912 p.
- Lakis, V. (2007). Audito sistema: raida ir problemos. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla. 386 p.
- Lakis, V., Mackevičius, J., Gaižauskas, L. (2010). Valdymo apskaitos teorija ir praktika. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla. 360 p.
- Mackevičius, J. (2003). Valdymo apskaita: koncepcija, metodika, politika. Vilnius: TEV. 410 p.
- Mackevičius, J. (2004). Išlaidų apskaita ir produkcijos savikainos kalkuliavimas // *Ekonomika*, 67(2).
- Mann, R., Mayer, E. (2000). Controlling For Beginners. Allied Publishers Pvt Ltd. 125 p.

- Needles, B. E., Crosson, S. V. (2011). *Managerial Accounting*. South-Western Cengage Learning. 647 p.
- Noreen, E. W., Brewer, P. C., Garrison, R. H. (2014). *Managerial Accounting for Managers* (3rd ed.). McGraw-Hill/Irwin. 596 p.
- Organizacijų vadyba. (2011). Kaunas: Vytauto Didžiojo universitetas. 430 p.
- Sekhar, R. C., Rajagopalan, A. V. (2013). *Management Accounting*. New Delhi: Oxford University Press. 645 p.
- Tamulevičienė, D., Subačienė, R. (2013). *Valdymo apskaita*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla. 438 p.
- Warren, C. S., Reeve, J. S., Duchac, J. E. (2009). *Accounting*. South-Western Cengage Learning. 1344 p.
- Weetman, P. (2010). *Management Accounting* (2nd ed.). London: Pearson Education Limited. 617 p.
- Zimmerman, J. L. (2014). *Accounting for Decision Making and Control* (8th ed.). New York: McGraw-Hill/Irwin. 680 p.
- Ананькина, Е. А., Данилочкин, С. В., Данилочкина, Н. Г., Дерипаска, О. В. (2002). *Контроллинг как инструмент управления предприятием*. Москва: ЮНИТИ. 279 с.
- Асаул, А. Н., Старовойтов, М. К., Фалтинский, Р. А. (2009). *Управление затратами в строительстве*. Санкт-Петербург: «АНО ИПЭВ». 392 с.
- Вандер Вил, Р., Палий, В. (1997). *Управленческий учёт*. Москва: ИНФРА-М. 476 с.
- Карминский, А. М., Фалько, С. Г., Жевага, А. А., Иванова, Н. Ю. (2006). *Контроллинг*. Москва: “Финансы и статистика.” 334 с.
- Климкович, Н. (2012). Классификация центров ответственности. // *Globalization, Contemporary Problems of International Business and Development Trends: International Scientific-Practical Conference*. 225–229 с. Ivane Javakhishvili Tbilisi State University. Prieiga per internetą: <http://www.simst.bsu.by/main/departments/realstate/staff/klimkovich/publications/6.pdf>
- Климкович, Н. (2013). Центры ответственности как инструмент контроллинга. // *International Business in the World Economic System: International Collection of the Scientific Works*. Tbilisi: Publishing House “Universal”. 111–123 с.
- Соколов, Я. В. (2011). *Управленческий учёт*. Москва: Магистр ИНФРА-М. 717 с.
- Ткачук, Е. В. (2014). Как правильно разработать систему учета по центрам ответственности. // *Корпоративный менеджмент*. Prieiga per internetą: http://www.cfin.ru/ias/manacc/activity_based_accounting.shtml
- Щиборщ, К. В. (2001). *Бюджетирование деятельности промышленных предприятий России*. Москва: “Дело и Сервис.” 541 p.

RESPONSIBILITY CENTRES IN THE SYSTEM OF CONTROLLING

Daiva Tamulevičienė

Summary

Controlling is the new concept of modern management based on planning, control, accountability, and coordinate and consultative activity. One of the essential conditions of the installation of controlling is decentralization of management. The information in the system of controlling is accumulated and analysed not at the level of the whole company, but at the separate segments called

as responsibility centres. The aim of the article is to examine the significance of the responsibility centres in the system of controlling and to propose the methodology of responsibility centres establishment and evaluation of their activity.

The responsibility centre might be a division of the company or some segment of activity or geography. Depending on what responsibility centres would be created in the company, that would have an effect on efficiency of the controlling system's behaviour. Although there exist many different features of the classification of responsibility centres, it is appropriate, in the companies' practice, to make responsibility centres in accordance with the fields of activity: cost, revenue, profit and investment centres. It is appropriate to make and install the system of responsibility centres and internal reporting by suggested sequence of four stages: organizational structure diagnostics; establishment of responsibility centres; establishment of internal reporting by the responsibility centres and establishment of the system of evaluation of the responsibility centres activity and motivation of employees.

The purpose of responsibility centres and installation of responsibility accounting in the controlling system is to ensure an efficient behaviour of the organization and the maximization of its results both in short-term and in long-term perspective. The only way to reach the purpose is by evaluating the input of each responsibility centre's to the overall result. The controlling service's task is to solve all the problems that occur in practice when establishing the responsibility centres and the reporting of responsibility centres and to select such indicators of the evaluation of each centre that would reflect the connection of activity of corresponding centre's employees and their achievements to the goals of organization in the best possible way.