

Сокольська Р.Б., Зелікман В.Д.

ДВОКРИТЕРІАЛЬНИЙ ПІДХІД ДО ОЦІНЮВАННЯ РІВНЯ ЦЕНТРАЛІЗАЦІЇ СИСТЕМИ ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

В роботі розглянуті питання оцінки рівня централізації/децентралізації системи обліку на підприємстві. Розглянуті критерії оцінки та визначені параметри, які характеризують ступінь централізації/децентралізації при розподілі функціональних повноважень з виконання облікових робіт та сфер владних повноважень з організації обліку. Встановлені характеристики централізації, поліцентризму та децентралізації системи обліку на підприємстві. Розроблена методика двокритеріального оцінювання рівня централізації/децентралізації обліку, яка базується на оцінці розподілу між центральною бухгалтерією та підрозділами як облікових процесів, так і повноважень з організації роботи облікового апарату.

Ключові слова: облік, організація обліку, централізація, поліцентризм, децентралізація, критерії оцінки, інтегральний показник.

Постановка проблеми. Формування теоретичних засад організації обліку базується, зокрема, на загальних принципах організації як функції процесу управління, яка полягає у створенні та удосконаленні структури підприємства для надання можливості людям ефективно працювати разом з метою досягнення поставлених цілей. Відповідно функція організації діяльності полягає у створенні структури управління підприємства, визначенні завдань підрозділам, встановленні порядку їх взаємодії, підборі працівників для конкретної роботи, наділенні їх повноваженнями та відповідальністю [1 – 3].

Система обліку також є соціально-економічною системою [4], яка потребує певного організаційного забезпечення. При цьому одним з основних організаційних питань при створенні та удосконаленні облікової системи підприємства є аналіз та оптимізація рівня централізації/децентралізації обліку таким чином, щоб забезпечити ефективне здійснення на підприємстві усіх облікових процесів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У більшості літературних джерел [5 – 7] під централізацією обліку здебільшого розуміють таку побудову облікового апарату, за якої усі облікові роботи (обробка документів, аналітичний і синтетичний облік, складання зведеного балансу і звітності) зосереджені в єдиному обліковому підрозділі – у бухгалтерії підприємства. При цьому централізованим

обліком вважається така організація облікового процесу на підприємстві, за якої в окремих підрозділах складають лише первинні документи (виписують прибуткові і видаткові накладні, прибуткові і видаткові касові ордери, інші документи), після чого документацію разом зі звітами матеріальновідповідальних осіб та касовими звітами передають до головної (центральної) бухгалтерії підприємства, у якій складають зведений бухгалтерський баланс та іншу звітність. Відповідно децентралізованим обліком вважається така організація облікового процесу, за якої у підрозділах підприємства (цехах, коморах тощо) є власні бухгалтерії або облікові працівники, які ведуть синтетичний і аналітичний облік, складають звітність, а у центральній бухгалтерії тільки складають зведений баланс і звітність на підставі звітів підрозділів [8].

Найбільш повну класифікацію форм побудови облікового апарату дослідив П.П. Німчинов [9], який виділив чотири організаційні форми побудови облікового апарату:

а) централізовану, за якої на підприємстві створюють єдиний обліковий центр – центральну бухгалтерію або відділ обліку та звітності, до якого матеріально відповідальні особи або інші оперативні працівники передають для обробки оформлені первинні документи; обліковий центр здійснює перевірку та усю обробку отриманих первинних документів до одержання підсумкових зведених показників;

б) децентралізовану, за якої, крім центральної бухгалтерії, у кожному підрозділі (в цеху, бригаді) створюють облікові відділи, куди матеріально відповідальні особи здають первинні документи; у цих відділах документи перевіряють, реєструють, а наприкінці звітного періоду за отриманими даними складають

© Сокольська Рената Борисівна, к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку і аудиту, Національна металургійна академія України, м. Дніпро, тел.: +38(0562)474451, e-mail: rena@email.ua

Зелікман Владислав Давидович, к.т.н., доцент, зав. кафедри обліку і аудиту, Національна металургійна академія України, м. Дніпро, e-mail: zelikman@email.ua

баланси та іншу підсумкову звітність, яку передають до центральної бухгалтерії для узагальнення;

в) неповну централізацію, за якої створюють і центральну бухгалтерію, і облікові осередки в підрозділах, які не ведуть реєстрів аналітичного і синтетичного обліку, а лише приймають, перевіряють і групують документи для передачі їх до центральної бухгалтерії;

г) форму централізованих бухгалтерій, яку використовують у групах економічно однорідних підприємств, підпорядкованих, як правило, одному вищому органу; на цих підприємствах створюють обліково-контрольні групи, підпорядковані централізованій бухгалтерії, які під її керівництвом здійснюють первинну обробку та класифікацію документів.

Окрім вказаних форм побудови облікового апарату, Н.М. Грабова [10] виділяє також форму неповної децентралізації обліку. За її застосування в окремих підрозділах підприємства (в цехах, коморах, бригадах, фермах тощо) окрім складання документів ведуть аналітичний облік, підсумкові дані якого періодично зіставляють з даними синтетичного обліку головної бухгалтерії.

Таким чином, більшість науковців розглядають рівень централізації/децентралізації обліку виключно з точки зору розподілу облікових робіт, не розглядаючи питання оцінки рівня централізації/децентралізації повноважень, пов'язаних власне з організацією облікового апарату на підприємстві.

Формулювання цілей статті. Метою даної роботи є розробка комплексного підходу до визначення рівня централізації/децентралізації обліку на підставі інтегрованої оцінки, яка б враховувала як рівень централізації/децентралізації облікових процесів, так і рівень централізації/децентралізації в організації облікового апарату.

Опис основного матеріалу дослідження. На співвідношення централізації і децентралізації для бухгалтерії безпосередньо впливають такі ж фактори, як і для загальної системи управління підприємством у цілому, а саме: розміри організації, технологія виробництва і послуг, навколишнє ділове середовище [11]. При цьому на сьогодні для раціональної організаційної структури характерний високий рівень децентралізації управління [12]. Проте децентралізація не може розглядатися поза зв'язком із централізацією: не може існувати ані повністю децентралізована структура (вона втратить свою цілісність), ані підрозділ, повністю позбавлений децентралізації (з втратою автономності він втратить свою структурність).

Таким чином, істотне значення має саме ступінь децентралізації, що виражається співвідношенням між централізацією і децентралізацією управління на даному підприємстві [12].

Досвід показує [13], що жорстка централізація деактивує працівників підрозділів і веде до падіння результативності діяльності організації; з іншого боку, надмірна децентралізація створює розрив між цілями підрозділів і організації і активність, позитивна на рівні підрозділів, може набувати негативну спрямованість на рівні організації в цілому, що, відповідно, також буде вести до зниження загальної результативності діяльності організації.

Певною формою компромісу між централізацією та децентралізацією є поліцентризм – організаційна структура, за якої зберігається пріоритет єдиного координуючого центру, але при цьому забезпечується висока значимість центрів другого рівня, наближених до периферії організації, які мають більше можливостей для своєчасного адаптивного реагування [12].

Слід зазначити, що у теперішній час для оцінки рівня децентралізації управління існує безліч показників, які ґрунтуються не стільки на розподілі функцій, що виконуються централізовано та у підрозділах, скільки на розподілі влади. Зокрема, Дж. Обер-Кріе в якості показників децентралізації виділяє: число рішень, прийнятих на низових рівнях управління; важливість рішень, прийнятих на низових рівнях управління; кількість функцій, на які впливатимуть рішення, прийняті на низових рівнях управління; ступінь контролю, здійснюваного за даними рішеннями [1]. Більш того, згідно Р.Х. Холлу найважливіше значення для оцінки рівня централізації/децентралізації мають не кількісні показники (обсяг повноважень, що передаються), а якісні характеристики: значимість переданих повноважень у загальній системі управлінських функцій, що реалізуються на підприємстві і ступінь самостійності низового підрозділу в реалізації цих повноважень [3].

Таким чином, при оцінюванні рівня централізації/децентралізації організації обліку необхідно враховувати, наскільки децентралізація облікових процесів супроводжується децентралізацією влади, тобто як розподілене між підрозділами та центральною бухгалтерією підприємства прийняття облікових рішень і здійснення оцінки облікової діяльності.

Об'єктивне оцінювання рівня централізації/децентралізації облікових процесів може бути отримане на основі єдиного показника, який відобразатиме розподіл функціональних

повноважень між керуючим центром (центральною бухгалтерією підприємства) і підрозділами при виконанні робіт зі здійснення обліку. До параметрів, які характеризують розподіл таких функціональних повноважень, можуть бути віднесені: складання первинної звітності; систематизація та групування первинної документації; складання синтетичних регістрів; складання аналітичних регістрів; складання управлінської звітності; складання фінансової звітності.

З іншого боку, оцінювання рівня централізації/децентралізації з розподілу владних повноважень при прийнятті управлінських рішень і здійснення оцінки діяльності в обліковій системі на підприємстві може бути здійснене на основі аналізу таких сфер повноважень з організації обліку, як: рух кадрів; оцінка персоналу; оплата праці; організація праці; техніка і технологія обліку; схема руху документів.

Таким чином, має здійснюватися двокритеріальне оцінювання рівня централізації/децентралізації обліку за розподілом облікових процесів

між центральною бухгалтерією та підрозділами, з одного боку, та розподілом повноважень з організації роботи облікового апарату, з іншого.

Для оцінювання рівня централізації/децентралізації облікових процесів та організації обліку по кожному з напрямків здійснення цих процесів та прийняття управлінських рішень щодо організації роботи облікового апарату може використовуватися спеціальна шкала, кількісні оцінки якої знаходяться в однозначній відповідності з певними якісними характеристиками розподілу функціональних повноважень (за першим критерієм) та владних повноважень (за другим критерієм) між центральною бухгалтерією та підрозділами.

Для кількісного оцінювання пропонується трирівневий діапазон оцінки, який відповідає трьом рівням можливого ступеню централізації/децентралізації: 1 (централізація), 2 (поліцентризм), 3 (децентралізація). Ознаки для визначення відповідності стану облікових процесів певному рівню наведені в таблиці 1.

Таблиця 1

Шкала оцінки рівня централізації/децентралізації облікових процесів*

Рівень централізації/децентралізації	Оцінка, бали	Характеристика стану розподілу	
		функціональних повноважень (процесу обліку)	владних повноважень (організації облікового апарату)
Централізація	1	у підрозділі складаються тільки первинні документи	рішення приймаються тільки у центральній бухгалтерії
Поліцентризм	2	у підрозділі ведеться синтетичний та аналітичний облік	рішення приймаються у підрозділі за узгодженням із центральною бухгалтерією
Децентралізація	3	у підрозділі складається управлінська та фінансова звітність	рішення приймаються у підрозділі самостійно

* Авторська розробка

Зрозуміло, що оцінка рівня централізації/децентралізації системи обліку на певному підприємстві за станом розподілу функціональних повноважень (процесу обліку) та владних повноважень (організації облікового

апарату) може суттєво відрізнятися. У простішому випадку комплексне двокритеріальне оцінювання рівня централізації/децентралізації системи обліку може бути здійснене за допомогою матриці, наведеної у таблиці 2.

Таблиця 2

Матриця двокритеріального оцінювання рівня централізації/децентралізації системи обліку*

Рівень централізації/децентралізації функціональних повноважень (процесу обліку)	Рівень централізації/децентралізації владних повноважень (організації облікового апарату)		
	Централізація (1 бал)	Поліцентризм (2 бали)	Децентралізація (3 бал)
Централізація (1 бал)	1 (централізація)	1,5 (неповна централізація)	2 (поліцентризм)
Поліцентризм (2 бали)	1,5 (неповна централізація)	2 (поліцентризм)	2,5 (неповна децентралізація)
Децентралізація (3 бал)	2 (поліцентризм)	2,5 (неповна децентралізація)	3 (централізація)

* Авторська розробка

Проте для умов певного підприємства вагомість впливу на загальну оцінку рівнів централізації/децентралізації функціональних повноважень (процесу обліку) та владних

повноважень (організації облікового апарату) може бути різною. Тому для більш об'єктивного комплексного двокритеріального оцінювання рівня централізації/децентралізації системи

обліку пропонується інтегральний показник $I_{ц}$, який може бути розрахований за формулою:

$$I_{ц} = K_{\Phi} \cdot I_{\Phi} + K_{B} \cdot I_{B}, \quad (1)$$

де I_{Φ} , I_{B} – оцінка рівня централізації/децентралізації певної системи обліку за станом розподілу функціональних повноважень (процесу обліку) та владних повноважень (організації облікового апарату) відповідно;

K_{Φ} , K_{B} – вагові коефіцієнти впливу на загальну оцінку рівня централізації/децентралізації певної системи обліку стану розподілу функціональних повноважень (процесу обліку) та владних повноважень (організації облікового апарату) відповідно.

Значення вказаних коефіцієнтів може бути визначене методом експертної оцінки і мають задовільняти умові:

$$K_{\Phi} + K_{B} = 1, \quad (2)$$

Очевидно, що значення інтегрального показника $I_{ц}$ буде знаходитись в діапазоні від 1 до 3 балів.

Слід зазначити, що в окремих випадках певної системи обліку оцінка рівня її централізації/децентралізації за станом розподілу функціональних повноважень для різних об'єктів обліку може суттєво відрізнятись. У свою чергу, оцінка рівня централізації/децентралізації за різними сферами повноважень з організації облікового апарату також може бути різною. Тому у найбільш загальному випадку формула (1) набуватиме вигляду:

$$I_{ц} = K_{\Phi} \cdot \sum_{i=1}^n (K_{\Phi_i} \cdot I_{\Phi_i}) + K_{B} \cdot \sum_{j=1}^m (K_{B_j} \cdot I_{B_j}), \quad (3)$$

де I_{Φ_i} – оцінка рівня централізації/децентралізації певної системи обліку за станом розподілу функціональних повноважень (процесу обліку) для i -го виду об'єктів обліку;

K_{Φ_i} – ваговий коефіцієнт впливу на загальну оцінку рівня централізації/децентралізації певної системи обліку стану розподілу функціональних повноважень (процесу обліку) для i -го виду об'єктів обліку;

n – загальна кількість визначених видів об'єктів обліку на підприємстві;

I_{B_j} – оцінка рівня централізації/децентралізації певної системи обліку за станом розподілу владних повноважень (організації облікового апарату) у j -й сфері повноважень з організації обліку;

K_{B_j} – ваговий коефіцієнт впливу на загальну оцінку рівня централізації/децентралізації певної системи обліку стану розподілу владних повноважень (організації облікового апарату) у j -й сфері повноважень з організації обліку;

m – загальна кількість виділених сфері повноважень з організації обліку на підприємстві.

Зрозуміло, що значення вказаних вагових коефіцієнтів, які можуть бути визначені методом експертних оцінок, мають відповідати умовам:

$$\sum_{i=1}^n K_{\Phi_i} = \sum_{j=1}^m K_{B_j} = 1, \quad (4)$$

Підсумкова оцінка за результатами двокритеріального оцінювання рівня централізації/децентралізації облікових процесів здійснюється за п'ятирівневою шкалою (згідно матриці з таблиці 2) або трирівневою шкалою («централізація-поліцентризм-децентралізація»). Відповідність розрахункових значень інтегрального двокритеріального показника $I_{ц}$ вказаним рівням централізації/децентралізації системи обліку за запропонованими шкалами наведено у таблиці 3.

Таблиця 3

Підсумкова оцінка рівня централізації/децентралізації системи обліку за результатами двокритеріального оцінювання*

Діапазон значень інтегрального показника $I_{ц}$	Рівень централізації/децентралізації системи обліку	
	за п'ятирівневою шкалою	за трирівневою шкалою
$1,0 \leq I_{ц} < 1,4$	централізація	централізація
$1,4 \leq I_{ц} \leq 1,6$	неповна централізація	
$1,6 < I_{ц} < 2,4$	поліцентризм	поліцентризм
$2,4 \leq I_{ц} \leq 2,6$	неповна децентралізація	децентралізація
$2,6 < I_{ц} \leq 3,0$	децентралізація	

* Авторська розробка

Отримана оцінка буде достатньо повно і об'єктивно характеризувати загальний рівень централізації/децентралізації системи обліку.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Таким чином, на основі запропонованого двокритеріального підходу може бути здійснене оцінювання рівня централізації/децентралізації системи обліку на підприємстві з урахуванням як рівня централізації/децентралізації облікових процесів, так і рівня централізації/децентралізації організації облікового апарату.

Напрямами подальших досліджень має стати визначення груп об'єктів обліку, сфер повноважень та значень вагових коефіцієнтів для умов діяльності конкретних вітчизняних підприємств та розробка рекомендацій з оптимізації розподілу функціональних повноважень та структури облікового апарату.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Обер-Крие Дж. Управление предприятием / Дж. Обер-Крие // М.: Сирин, 1998. – 257 с.
2. Томпсон А.А. мл. Стратегический менеджмент: концепции и ситуации для анализа / А.А. Томпсон мл., Ш.А. Дж. Стрикленд // 12-е изд. – М.: Издательский дом «Вильмс», 2007. – 928 с.
3. Холл Р.Х. Организации: структура, процессы, результаты / Р.Х. Холл // СПб.: Питер, 2001. – 512 с.
4. Сокольська Р. Особливості системного підходу до визначення поняття фінансовий облік / Р. Сокольська // Економічний аналіз: зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол.: С.І. Шкарабан (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету “Економічна думка”, 2012. – Вип. 11. – Частина 4. – 305 с. – С. 289 – 292.
5. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів / Ф.Ф. Бутинець та ін.; під заг. ред. [і з передм.] Ф.Ф. Бутиця. – 8-ме вид., доп. і перероб. // Житомир: ПП "Рута", 2009. – 912 с.
6. Лень В.С. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика: Навч. пос. // В.С. Лень, В.В. Гливенко – 3-тє видання // К.: Центр учбової літератури, 2008. – 608 с.
7. Скирпан О.П. Фінансовий облік: Навчальний посібник / О.П. Скирпан, М.С. Палюх // Тернопіль: ТНЕУ, 2008. – 407 с.
8. Бутинець Т.А. Документування господарських операцій: Теорія, методологія, комп'ютеризація: Наук. вид. / Т.А. Бутинець // Житомир: ЖИГ, 1999. – 412 с.
9. Німчинов П.П. Загальна теорія бухгалтерського обліку / П.П. Німчинов // К.: Вища шк., 1977. – 240 с.
10. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку / Н.М. Грабова // К.: А.С.К., 2005. – 266 с.
11. Ivakhnenkov S. Information Technologies in Accounting and Auditing: A Post-Soviet Approach / S. Ivakhnenkov // Saarbrücken: VDM Verlag Dr. Müller GmbH&Co, 2010. – 159 p.
12. Куликов В.И. Оценка централизации/децентрализации управления предприятием / В.И. Куликов // Российское предпринимательство. – 2012. – № 12 (210). – с. 56-62.
13. Куликов В.И. Системный анализ управления / В.И. Куликов // Иваново: Иван. гос. ун-т, 2000. – 138 с.

REFERENCES

1. Ober-Krie, Dzh. (1998). *Upravlenie predpriatiem [Enterprise Management]*. M.: Sirin [in Russian].
2. Tompson, A.A. & Strickland, Sh. A. (2007). *Strategicheskii menedzhment: kontsepcii i situatsii dlia analiza [Strategic Management: Concepts and Situation for Analysis]* (12nd ed.). M.: Izdatelskii dom «Vilms [in Russian].
3. Khol, R. Kh. (2001). *Organizatsii: struktura, protsessy, rezultaty [Organizations: Structure, Processes, Results]*. SPb.: Piter [in Russian].
4. Sokolska, R. (2012). Osoblyvosti systemnoho pidkhodu do vyznachennia poniattia finansovyi oblik [Peculiarities of Systematic Approach to the Definition of Financial Accounting]. *Ekonomichnyi analiz: zb. nauk. prats / Ternopil'skyi natsionalnyi ekonomichnyi universytet – Economic Analysis: The Collection of Scientific Works / Ternopil National Economic University*, Issue 11, Part 4, 289 – 292 [in Ukrainian].
5. Butynets, F.F. (2009). *Bukhhalterskyi finansovyi oblik: pidruchnyk dlia studentiv spetsialnosti "Oblik i audyt" vyshchikh navchalnykh zakladiv [Financial Accounting: a Textbook for Students of Specialty "Accounting and Audit" of Higher Educational Institutions]* (8th ed.). Zhytomyr: PP "Ruta" [in Ukrainian].
6. Len', V.S. & Hlyvenko, V. V. (2008). *Bukhhalterskyi oblik v Ukraini: osnovy ta praktyka: Navch. pos. [Accounting in Ukraine: Fundamentals and Practice: Scientific Textbook]* (3rd ed.) K.: Tsentr uchbovoi literatury [in Ukrainian].
7. Skyrpan, O.P. & Paliukh, O. P. (2008). *Finansovyi oblik: Navchalnyi posibnyk [Financial Accounting: Scientific Textbook]*. Ternopil: TNEU [in Ukrainian].
8. Butynets, T.A. (1999). *Dokumentuvannia hospodarskykh operatsii: Teoriia, metodolohiia, kompiuteryzatsiia: Nauk. vyd. [Documenting of Business Transactions: Theory, Methodology, Computerization: Scientific Edition]*. Zhytomyr: ZhYH [in Ukrainian].
9. Nimchynov, P.P. (1977). *Zahalna teoriia bukhhalterskoho obliku [General Theory of Accounting]*. K.: Vyshcha shk. [in Ukrainian].
10. Hrabova, N.M. (2005). *Teoriia bukhhalterskoho obliku [Theory of Accounting]*. K.: A.S.K. [in Ukrainian].
11. Ivakhnenkov, S. (2010). *Information Technologies in Accounting and Auditing: A Post-Soviet Approach*. Saarbrücken: VDM Verlag Dr. Müller GmbH&Co.
12. Kulikov, V.I. (2012). Otsenka tcentralizatsii/detcentralizatsii upravleniia predpriatiem [Evaluation of Centralization/Decentralization of Enterprise Management]. *Rossiiskoe predprinimatel'stvo – Russian Entrepreneurship*, 12 (210), 56-62 [in Russian].
13. Kulikov, V.I. (2000). *Sistemnyi analiz upravleniia [System Analysis of Management]*. Ivanovo: Ivan. gos. universitet [in Russian].

Одержано 14.09.2016 р.