

М. О. Харченко,

к. е. н., асистент кафедри обліку і аудиту Державного вищого навчального закладу
"Національний гірничий університет", м. Дніпро

ЦЕНТРАЛІЗОВАНИЙ І ДЕЦЕНТРАЛІЗОВАНИЙ ОБЛІК У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ: ПЕРЕВАГИ І НЕДОЛІКИ

М. Kharchenko,

PhD, assistant professor of accounting and auditing of the "National Mining University", Dnipro

CENTRALIZED AND DECENTRALIZED ACCOUNTING IN PUBLICLY FINANCED INSTITUTIONS: ADVANTAGES AND DISADVANTAGES

У статті розглянуто визначення централізованого та децентралізованого обліку у бюджетних установах. Встановлено, що нині не існує чіткої інструкції для бюджетних установ щодо встановлення централізованого або децентралізованого типу обліку. Проаналізовано останні дослідження і публікації стосовно централізованого та децентралізованого обліку у бюджетних установах. За групою показників зроблено порівняльний аналіз централізованого та децентралізованого типів обліку. Визначено переваги та недоліки централізованого та децентралізованого обліку у бюджетних установах. На прикладі мережі закладів загальної середньої освіти м. Стаханова розглянуто централізований та децентралізований облік мережі освітніх установ. Зроблено висновок, що не існує єдиного рішення для вибору типу обліку у бюджетних установах. Для обрання оптимального типу обліку у мережі бюджетних установ необхідно враховувати особливості кожної мережі.

The article deals with the definition of centralized and decentralized accounting in publicly financed institutions. Found that currently there are no clear guidelines for public institutions to establish a centralized or decentralized type of account. Analyzed recent studies and publications concerning centralized and decentralized accounting in budgetary institutions. Centralized and decentralized accounting of the group of indicators is analyzed. Advantages and disadvantages of centralized and decentralized accounting in publicly financed institutions are revealed. For example, a network of institutions of secondary education. Stakhanov considered centralized and decentralized accounting network of educational institutions. It was concluded that there is no single solution for selecting the type of accounting in budgetary institutions. To select the best type of network accounting budgetary institutions must take into account the features of each network.

Ключові слова: централізований облік, децентралізований облік, бюджетна установа.

Key words: centralized accounting, decentralized accounting, publicly financed institutions.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Реформування, які зараз відбуваються в кожній бюджетній сфері, не оминають і реформування в діючій системі обліку в бюджетних установах. Перед державою постає питання щодо вибору оптимального типу обліку як для кожної бюджетної організації, так і для окремих мереж таких організацій. Тому питання визначення оптимального типу обліку для бюджетних установ є доволі актуальним.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Теоретичні та практичні проблеми централізованого та децентралізованого обліку досліджували у своїх працях багато науковців. Слід звернути увагу на роботу Бутенця Ф.Ф., в якій розглянуто організацій бухгалтерського обліку будь-якого типу [2], в роботах Нарібаєва К.Н. вважає, що централізований та децентралізований облік не можуть існувати окремо [3], Сопко В.В.,

Бенько М.М., Попітich Т.В. також розглядають можливість інтеграційних процесів між централізованим та децентралізованим типами обліку і в подальшому прогнозують існування саме комбінованого типу обліку [4; 5].

ВИДІЛЕННЯ НЕ ВИРІШЕНИХ РАНІШЕ ЧАСТИН ЗАГАЛЬНОЇ ПРОБЛЕМИ

Нині не існує чіткої інструкції для бюджетних установ щодо встановлення централізованого або децентралізованого типу обліку. Не має жодних критеріїв, за якими це повинно відбуватися. Також не визначено, який з типів обліку оптимальний для тієї або іншої бюджетної установи.

МЕТА СТАТТІ

Метою статті є проаналізувати централізований та децентралізований облік у бюджетних установах за різними показниками; визначити переваги та недоліки.

Таблиця 1. Порівняння централізованого та децентралізованого обліку

Показник	Централізований облік	Децентралізований облік
Контроль	Не зважаючи на те, що кожна окрема установа, яка входить до мережі, є розпорядником коштів 2-го рівня, право підпису всіх фінансових документів має тільки головна бухгалтерія (розпорядник коштів 1-го рівня). За рахунок ведення такого обліку, рівень контролю за витратами бюджетних коштів більш високий	Розпорядниками коштів є безпосередньо державні установи, які входять до мережі. Тобто кошти витрачають «на місці». Державна установа лише звітує по факту використання коштів головній бухгалтерії. Контроль за коштами в невідповідний період неможливий
Аналіз	Провести аналіз можна в будь-який момент	Аналіз можливий лише на звітну дату
Звіт	Звіт відбувається згідно з чинним законодавством на встановлені дати	
Штат робітників у т.ч. фонд оплати праці	Розподіл роботи відбувається згідно кваліфікації працівників, відповідно до нормативу навантаження. Працівник має повний обсяг навантаження та відповідну заробітну плату	Працівник повинен виконувати різні типи робіт, тобто бути висококваліфікованим бухгалтером. Проте навантаження не завжди буде повним та відповідати нормативам. Фонд оплати більший, штат більший
Місце розташування бухгалтерії	Знаходиться віддалено від об'єктів обліку (при великій мережі державних установ)	Знаходиться безпосередньо в кожному об'єкті обліку (в кожній установі, яка входить до мережі установ)

Джерело: розроблено автором.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Застосування централізованого або децентралізованого обліку в бюджетних установах залежить від конкретних умов роботи окремих підрозділів, ступеня їх самостійності та організаційно-територіального відокремлення. Якщо розглядати поняття "бухгалтерський облік" з наукової сторони, то, як зазначав Ф.Ф. Бутинець у своїй роботі, це сукупність умов, за яких найбільш ефективно відбувається збір, обробка та зберігання облікової інформації для подальшого її контролю [2]. Але для вибору типу обліку потрібно враховувати ще ряд важливих аргументів. Розглянемо централізований і децентралізований облік більш детально для визначення переваг та недоліків кожного з них.

Так, централізований облік передбачає складання балансу та іншої звітності для всієї бюджетної установи загалом. Тобто всі документи та робота здійснюється безпосередньо в одній бухгалтерії, що звісно дає змогу покращити керівництво і контроль головного бухгалтера над усім обліком фінансової установи, якщо це велика мережа, як наприклад, мережа закладів загальної середньої освіти. Також такий облік дає можливість сформуванню штат зі співробітників різних кваліфікацій, що дозволяє розподілити роботу за типами, тим самим підвищити її якість, використовуючи для цього невелику кількість робітників.

Також у централізованому обліку фінансових установ є такий тип обліку, як "централізована бухгалтерія", яка вважається оптимальною формою бухгалтерського обліку. Її особливістю є зосередження в одній бухгалтерії облік декількох установ. Так, за кожним робітником може закріплюватися однотипна робота по декільком установам, наприклад, складання одного і того ж звіту до контролюючих органів, але за декілька установ. Таким чином, така форма оптимальна, якщо існує не дуже велика мережа таких установ, проте, якщо в підпорядкуванні велика мережа, така форма не буде ефективною та можлива велика кількість помилок.

Децентралізований облік передбачає наявність у кожній установі своєї бухгалтерії, де в штаті може бути навіть один або два бухгалтери, яка формує сама бюджет та звітність, що характеризує господарську діяльність, і подає її у встановленій формі до головної бухгалтерії. Слід зазначити, що основною задачею головної бухгалтерії є лише перевірка та зведення облікових даних цих установ. Головною перевагою такого типу обліку є безпосередній контакт з господарською діяльністю установа, тобто співробітник може власними очима бачити всі проблеми та вносити певні корективи під час формування бюджету установи.

Перш ніж визначити переваги та недоліки централізованого та децентралізованого обліку, порівняємо їх за загальними показниками (табл. 1).

Таким чином, на основі таблиці 1 стає можливим визначити недоліки та переваги централізованого та децентралізованого обліку в бюджетних установах. Перше,

на що слід звернути увагу, це контроль. Централізований облік за цим показником має перевагу, тобто контроль за використанням бюджетних коштів в такому облік більш детальний. Жоден платіж не може бути проведений без контролю головного бухгалтера та керівника мережі установ. Проте це водночас і недолік, кожен, навіть терміновий платіж з територіально віддаленої установи, яка входить до мережі, потребує підпису бухгалтера та керівника головної установи, які можуть знаходитись далеко. Але цей недолік не достатній, тому що таку ситуацію може вирішити, наприклад, електронний підпис тощо.

Контроль у децентралізованому обліку за використанням коштів на місцях менший, та можливий лише у звітній період або безпосередньо під час перевірки. Також використання коштів може бути не цільовим, але це стане зрозумілим лише під час звіту або перевірки. Все це є недоліками. Проте фінансування в децентралізованому обліку може бути проведено в менш короткі строки ніж в централізованому та на те, що потрібно в першу чергу.

Виходячи з вищезазначеного, стосовно контролю обліку в установах, то більш ефективним є централізований облік, який дає змогу керівництву контролювати абсолютно всі витрати мережі установ. Наприклад, якщо це мережа закладів загальної середньої освіти в місті, то витрати контролює головний бухгалтер та завідувач відділу освіти міста.

Наступний показник, за яким було порівняно централізований та децентралізований облік, — це аналіз. Функціонування будь-якої мережі державних установ у містах відбувається під постійним контролем обласного та державного рівня. Що в свою чергу передбачає постійний аналіз показників. Централізований облік дає змогу провести його за необхідністю, в будь-який час, тому що всі розрахунки та звіти в наявності на кожен день. А під час децентралізованого обліку провести аналіз можливо лише в звітній період, коли кожна бухгалтерія установи, яка входить до мережі, звітує головній бухгалтерії. Звітні дати в кожній окремій мережі державних установ можуть бути встановлені окремо. Тобто звітувати бухгалтерії можуть раз на місяць або раз у квартал.

Таким чином, для аналізу господарської діяльності мережі державних установ більш ефективним є саме централізований облік.

Стосовно звітності, то незважаючи на тип обліку централізований або децентралізований, звітність відбувається згідно з Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [1]. Якщо розглядати цей показник більше детально, то слід зазначити, що у централізованому типі обліку звіт формується одразу по всій мережі установ в один та подається в податкову або інші служби. Якщо облік децентралізований, то звіт подає кожна окрема установа, яка входить до мережі. Таким чином, на наш погляд, віро-

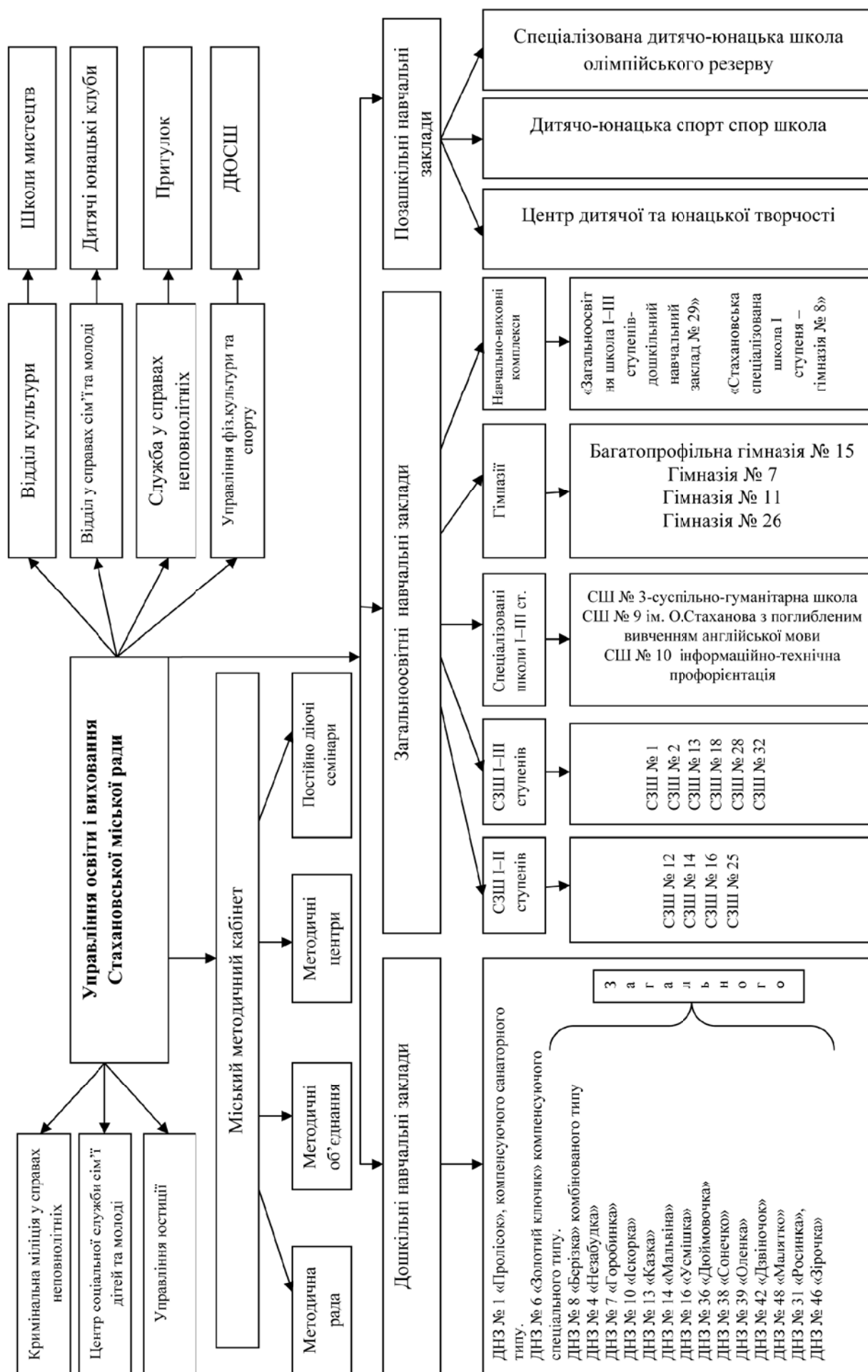


Рис. 1. Структурна схема мережі управління освіти і виховання Стаханівської міської ради

гідність помилки або невчасно поданого звіт зростає саме в децентралізованому типі обліку. На це перш за все може впливати людський фактор, тому що набагато легше контролювати одну бухгалтерію, ніж, наприклад, десять (у складі мережі).

Наступним важливим показником для визначення переваг та недоліків централізованого та децентралізованого обліку є обсяг штату працівників та відповідно обсяг фонду оплати праці.

Централізований тип обліку передбачає наявність однієї бухгалтерії, в штаті якої буде один головний бухгалтер та інші бухгалтери, але вже спеціалісти більш вузького профілю, які будуть відповідати за певну ділянку роботи. Децентралізований тип обліку передбачає наявність бухгалтера та можливо помічника бухгалтера, які повинні виконувати всі типи робіт (формування кошторис, звіти, робити платежі тощо). Тобто в централізованій бухгалтерії це б робили різні люди, згідно зі своєю кваліфікацією, а в децентралізованій, такий розподіл праці не можливий. Наприклад, якщо це мережа закладів загальної середньої освіти в децентралізованим типом обліку, то не можливо для кожної окремої школи сформувати бухгалтерію з великим штатом, тому що ці працівники не матимуть необхідного навантаження, логічно найняти висококваліфікованого бухгалтера, який зможе виконувати весь обсяг робіт та мати повне навантаження. Таким чином, у штаті такої мережі складатимуть окремі бухгалтерії в кожному закладі освіти та невелика центральна бухгалтерія. Або якщо це мережа закладів загальної середньої освіти в централізованому обліку, то це буде одна бухгалтерія з штатом працівників, які будуть формувати кошториси, звіти, робити платежі відразу за всю мережу.

Такий показник, як місце розташування бухгалтерії тісно пов'язаний з попереднім. Тобто у централізовану обліку бухгалтерія одна і знаходиться віддалено від установ, які входять до мережі, а це може впливати на обізнаність центральної бухгалтерії про фактичний стан речей на місцях, про реальні потреби тощо.

При децентралізованому обліку бухгалтерія знаходиться безпосередньо в кожній установі. Таким чином, такий тип дозволяє постійно контролювати діяльність установи, миттєво реагувати на зміни потреб та приймати рішення, володіючи фактичною інформацією на місці.

Відповідно, за показником місця розташування, саме децентралізований облік дає змогу приймати реальні рішення на місцях.

Розглянемо переваги та недоліки централізованого та децентралізованого обліку на прикладі мережі державних установ Управління освіти і виховання Стаханівської міської ради станом на кінець 2014 року.

До складу Управління освіти і виховання Стаханівської міської ради входить п'ятдесят установ, перелік та структурну схему яких наведено на рисунку 1. В цьому управлінні нині діє централізований облік, у штаті центральної бухгалтерії 32 робітника, саме вони формують кошторис, звітують та роблять платежі для всіх п'ятдесяти установ. Принцип навантаження кваліфікаційний, тобто робота розподіляється між працівниками відповідно до їх кваліфікації.

Зробимо припущення, що бухгалтерія Управління освіти і виховання Стаханівської міської ради працює за децентралізованим типом обліку, що в такому випадку може зазнати змін.

Перша і найхарактерніша зміна це кількість працівників в штаті бухгалтерії мережі. У зв'язку з тим, що до складу мережі входить п'ятдесят установ, мінімальна кількість бухгалтерів становить п'ятдесят один, по одному на кожен установу і головний для об'єднання всієї інформації. Але фактично такої кількості недостатньо. Наприклад, є заклади загальної середньої освіти, в яких навчається в декілька разів більше учнів,

ніж в інших та штат вчителів відповідно теж більший, потребують як найменше двох працівників бухгалтерії, тому що обсяг роботи в них великий. Відповідно для оптимальної роботи бухгалтерії Управління освіти і виховання Стаханівської міської ради за децентралізованим типом обліку потрібно набагато більше працівників.

Інша зміна, це відсутність тотального контролю за діяльністю установ, контроль можливий тільки у звітній період. С однієї сторони це добре, установи отримують можливість індивідуального розвитку, проте з іншої сторони, відсутність контролю може призвести до занепаду установи, махінацій з коштами на утримання установи, тощо.

Таким чином, не зважаючи на те, що Управління освіти і виховання Стаханівської міської ради має досить велику мережу, оптимальною формою обліку залишається все одно централізована. Яка дозволяє контролювати, регулювати і аналізувати діяльність всієї мережі одночасно.

Проте централізований облік, на наш погляд, не достатньо зручний для мережі сільських державних установ, тому що велика відстань надає можливості наживо бачити та контролювати діяльність установи, тільки на папері. Відповідно і всі розрахунки формуються за таким принципом. Але така проблема потребує ще більш детального вивчення та аналізу, тому буде розглянута в наступних дослідженнях.

Література:

1. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" № 1405-VIII від 02.06.2016: за станом на 21.12.16: (текст) [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. — Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
2. Інформаційні системи бухгалтерського обліку [Текст]: підручник / Ф.Ф. Бутинець, С.В. Івахненко, Т.В. Давидюк, Т.В. Шахрайчук; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. — [2-ге вид., перероб. і доп.]. — Житомир: ПП "Рута", 2002. — 544 с.
3. Нарібаєв К.Н. Организация и методология бухгалтерского учета в условиях АСУ [Текст] / К.Н. Нарібаєв. — М.: Финансы и статистика, 1983. — 135 с.
4. Сопко В.В. Мета і принципи автоматизації бухгалтерського обліку [Текст] / В.В. Сопко, М.М. Бенько // Актуальні проблеми економіки: Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. — № 12 (114). — 2010. — С. 186—192.
5. Попітій Т.В. Передумови раціональної організації бухгалтерського обліку в споживчій кооперації [Текст] / Т.В. Попітій. — Економічний аналіз. — Вип. 6. — 2010. — С. 303—305.

References:

1. Verkhovna Rada of Ukraine (2016), The Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine", available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (Accessed 10 June 2017).
2. Butynets, F.F. Ivakhnenkov, S.V. Davydiuk, T.V. and Shakhrajchuk, T.V. (2002), Informatsijni systemy bukhhal'ters'koho obliku [Information systems of accounting], 2-d ed., PP "Ruta", Zhytomyr, Ukraine.
3. Narybaev, K.N. (1983), Orhanyzatsiya y metodolohiya bukhhal'terskoho ucheta v uslovyakh ASU [The organization and methodology of accounting in the conditions of ACS], Fynansy y statystyka, Moscow, Russia.
4. Sopko, V.V. and Ben'ko, M.M. (2010), "Purpose and principles of automation of accounting", Aktual'ni problemy ekonomiky: Bukhhal'ters'kyj oblik, analiz ta audyt, vol. 12 (114), pp. 186—192.
5. Popitich, T.V. (2010), "Prerequisites for rational organization of accounting in consumer cooperatives", Ekonomichnyj analiz, vol. 6, pp. 303—305.

Стаття надійшла до редакції 12.06.2017 р.