УДК 657.1

Шигун М.М.

НОВІ ТИПИ ОРГАНІЗАЦІЙНИХ СТРУКТУР БУХГАЛТЕРСЬКОЇ СЛУЖБИ ТА ЇХ РОЗВИТОК

Досліджено напрями розвитку нових типів організаційних структур бухгалтерської служби, поява яких викликана сучасними умовами ведення економічних відносин, розкрито специфіку складних ієрархічних та адаптивних структур

Постановка проблеми. В теорії й практиці управління господарською діяльністю організаційні структури розвивалися еволюційним шляхом – від найпростіших до надскладних. При цьому кожен з новоутворених типів організаційної структури формувався на основі попередніх до нього, враховуючи і розвиваючи їх дієві компоненти. Такий характер виникнення нових структур дозволяв підняти на якісно новий рівень управління підприємствами з урахуванням нових умов ведення господарської діяльності.

Досвід управління вітчизняними підприємствами за командно-адміністративної економіки залишив наукові напрацювання з проблем створення організаційних структур бюрократичного типу з жорсткими ієрархічними зв'язками, високим рівнем формалізації завдань, централізованим прийняттям управлінських рішень. бюрократичний тип структури вважався найбільш ефективним для існуючих умов і форм ведення господарської діяльності.

Перехід до ринкових відносин поставив проблему відповідності організаційної структури управління цілям та завданням підприємства, обумовив необхідність врахування внутрішніх та зовнішніх факторів впливу на господарську діяльність. Одним з важливих аспектів проблеми є також факт розвитку організаційної структури будь-якого суб'єкта господарювання, що обумовлює її нестабільність та потребу постійно змінюватись й удосконалюватися в залежності від внутрішніх та зовнішніх умов ведення діяльності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження типів організаційних структур бухгалтерської служби повинно здійснюватися на базових положеннях теорії організації та враховувати науково-практичні досягнення у сфері побудови організаційних структур управління. Зокрема, це наукові положення, що розкривають питання класифікації й типізації організаційних структур.

Видозміну основних організаційних структур управління можна представити у вигляді наступної схеми (рис. 1).

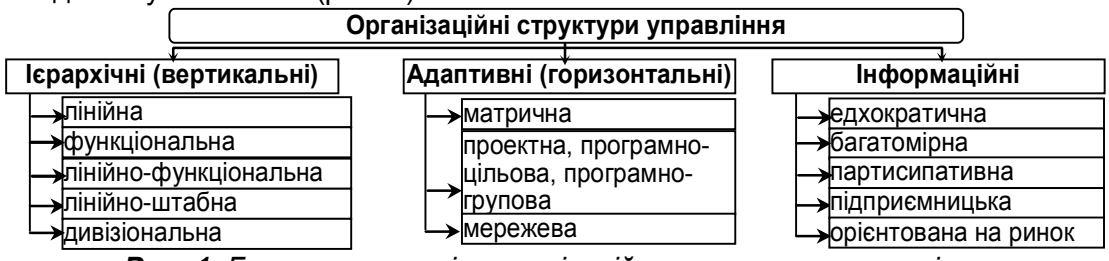

Рис. 1. *Групування типів організаційних структур управління*

Більшість типів організаційних структур будується за ієрархічним принципом, засади формування якого були сформульовані ще на початку XX ст. М. Вебером та А. Файолем [8, с. 57]. Ієрархічна будова організаційної структури підтримує реалізацію владних повноважень, забезпечує лінійний чи функціональний принцип утворення внутрішньосистемних зв'язків та розподілу стратегічних й оперативних функцій між відповідними рівнями управління. Ієрархічні (або вертикальні) структури управління є найдавнішими і найбільш дослідженими в теорії управління. У наукових працях можна зустріти інші варіанти назв ієрархічного типу структури, серед яких традиційна, бюрократична, класична, механістична, формальна.

Як зауважують науковці, для ієрархічних організаційних структур є характерними жорстка ієрархія влади, високий ступінь формалізації правил і процедур, які супроводжуються централізованим прийняттям управлінських рішень, вузька визначеність меж відповідальності в господарській діяльності [4, с. 81; 8, с. 57].

У другій половині XX ст. з'явились адаптивні організаційні структури управління, ключовим питанням уваги яких виступив час на виконання завдань. В основу адаптивних структур (або горизонтальних) покладається проектний принцип, комбінація лінійного та функціонального управління, утворення нестандартних форм внутрішніх зв'язків, які пристосовуються до змін у зовнішньому середовищі. Серед інших назв адаптивних організаційних структур можна зустріти органічні, ринкові або гнучкі. Основоположним принципом побудови горизонтальних структур є не вдосконалення діяльності окремих структурних підрозділів, а поліпшення їх взаємодії в цілях реалізації того або іншого проекту або ефективного вирішення певної проблеми, для яких критичним є часовий ресурс в прив'язці до запитів клієнта.

Адаптивні структури почали активно розвиватись в кінці 70-х рр. XX ст. на тлі створення міжнародного ринку товарів і послуг, різкого загострення конкуренції серед виробників, що викликало потребу у зростанні ефективності управління, підвищенні якості роботи персоналу та швидкої реакції на постійні зміни ринку. Вказані процеси показали очевидність неспроможності структур ієрархічного типу відповідати нових умовам ведення господарської діяльності.

Для адаптивних організаційних структур є характерними розмитість ієрархії управління, відносно невелика кількість рівнів управління, гнучкість структури управління, помірне використання формальних правил і процедур, децентралізоване прийняття управлінських рішень, чітко визначені межі відповідальності в господарській діяльності [1, с. 238; 6, с. 142].

Наприкінці 90-х рр. XX ст. з'явився мережевий тип організаційної структури, ключовим питанням уваги якого є бізнес-простір. У мережевих структурах підтримуються принципи юридичної самостійності, взаємної домовленості та солідарної відповідальності за отримані результати. Мережевий тип організаційної структури управління вважається найбільш гнучким у відношенні до зовнішнього середовища, разом з тим наукові принципи його використання є найменш дослідженими.

Мета дослідження. Виявити напрями розвитку нових типів організаційних структур бухгалтерської служби, поява яких викликана сучасними умовами ведення економічних відносин. Розкрити специфіку складних ієрархічних та адаптивних структур бухгалтерської служби.

Виклад основного матеріалу. До ієрархічних (вертикальних) типів структур авторами відносяться лінійна, лінійно-штабна, лінійно-функціональна та дивізіональна організаційні структури [8, с. 57]. Разом з тим сучасні економічні умови викликають потребу в ускладненні структур управління і появі нових видів структур організації діяльності підрозділів підприємств і бухгалтерської служби зокрема.

Розвиток функціонального типу структури знаходить своє відображення у функціонально-комбінованій структурі, що вирізняється більшою складністю організації робіт та розподілу функцій, більшою кількістю внутрішніх інформаційних зв'язків, наявністю більшого числа відповідальних керівників структурних утворень (секторів та груп обліку).

Виходячи зі специфіки організації облікових робіт таку структуру слід називати функціонально-секторною та схему її організації будувати таким чином (рис. 2). Складність структури відображає високу організацію діяльності великих підприємств, для яких така структура є характерною.

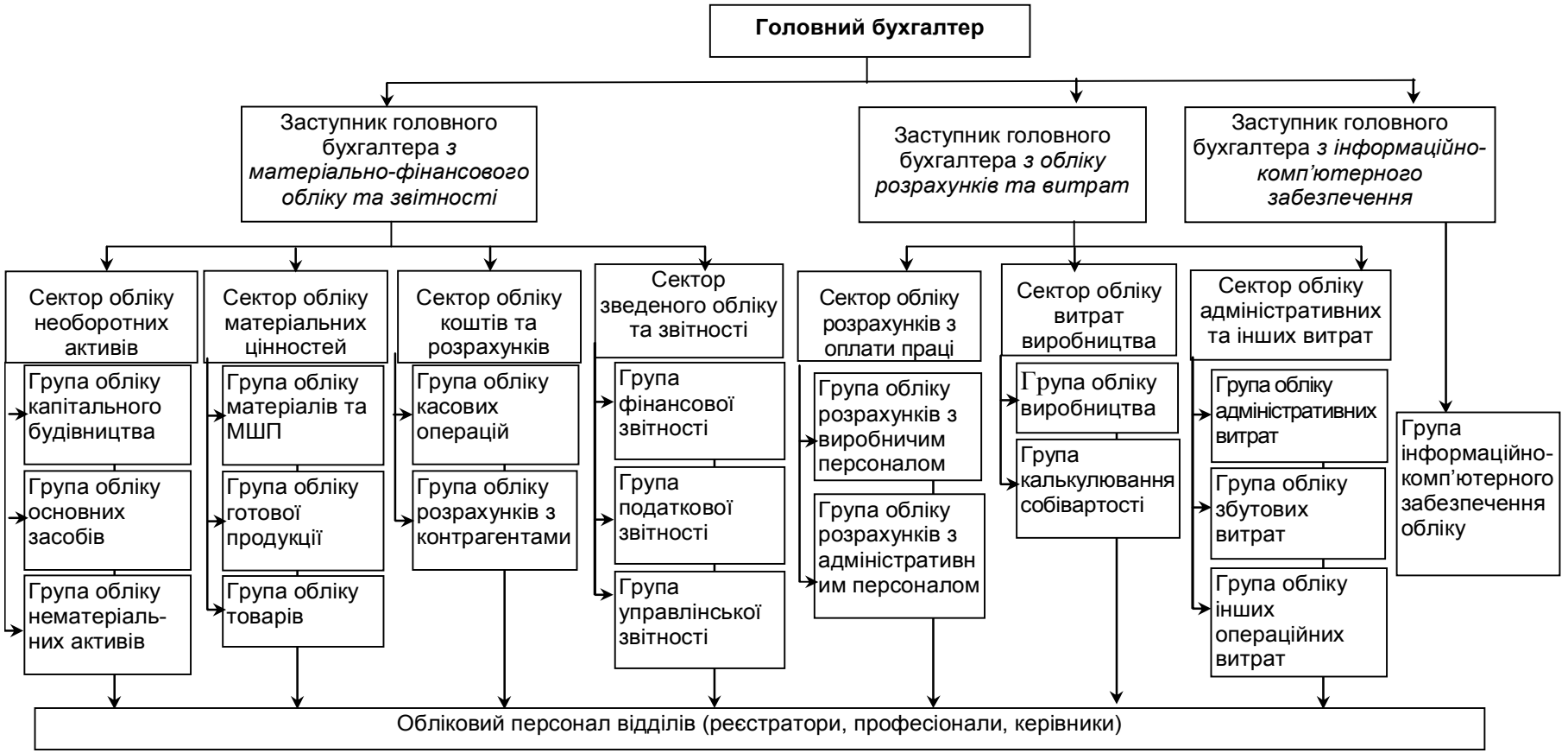

Рис. 2. *Модель функціонально-секторної організаційної структури бухгалтерської служби*

Характер передачі розпоряджень за функціонально-секторної структури обумовлюється створенням ієрархії керівників структурних угруповань: головний бухгалтер, заступники головного бухгалтера, керівники секторів обліку, старші бухгалтери груп обліку. Утворення секторів і груп обліку здійснюється за принципом спеціалізації робіт бухгалтерів у розрізі ключових об'єктів облікового відображення.

З огляду на високу складність організації зв'язків наведений вид організаційної структури бухгалтерської служби може використовуватись великими суб'єктами господарювання з чисельністю облікового персоналу 50-200 осіб.

Найбільш довершеним різновидом організаційних структур ієрархічного типу вважаються дивізіональні (від англ. division – підрозділ). Використання дивізіональної структури вирішує проблеми організації діяльності при збільшенні розмірів підприємства, ускладнені технологічних процесів, диверсифікації та інтернаціоналізації діяльності, в умовах динамічних змін зовнішнього середовища.

Як зауважують науковці, дивізіональна структура забезпечує управління відмінними або географічно віддаленими підрозділами суб'єкта господарювання, що неможливо здійснювати з єдиного центру управління [1, с. 238; 4, с. 81; 7, с. 235]. Авторами виділяються підвиди дивізіональних структур, серед яких холдинговий, регіональний, продуктовий (асортиментний) та споживчий [9, с. 37].

Формування організаційних структур дивізіонального типу пов'язують з процесами укрупнення гігантських корпорацій у 60-х рр. XX ст. В цілях підвищення гнучкості управління й пристосування діяльності до частих змін у зовнішньому середовищі, найбільші компанії почали виділяти зі свого складу виробничі підрозділи з наданням їм визначеної самостійності у здійсненні оперативного управління господарськими процесами [8, с. 57]. Такими самостійними дивізійними підрозділами компанії можуть бути відділення або представництва, що не мають юридичної відокремленості від головної компанії і функціонують у ній як одна юридична особа.

Дивізіональна організаційна структура дозволяє вирішувати господарські проблеми в умовах динамічного середовища і використовується суб'єктами з великою кількістю виробництв тривалого життєвого циклу. Дивізіональні структури розкривають територіальний підхід до організації господарської діяльності і зумовлюють відповідно територіальну специфіку організації бухгалтерського обліку такої діяльності.

За словами А.А. Шапошникова, територіальна організація структури відображає більш неконцентровану структуру, з високим рівнем гнучкості, наявністю зворотних зв'язків на всіх рівнях прийняття рішень [10, с. 67].

Використання дивізіональної організаційної структури передбачає багаторівневий розподіл управлінських функцій, що визначає децентралізацію оперативних завдань управління, що передаються до територіальних утворень та централізацію загальних корпоративних функцій управління (стратегічне планування, фінансова діяльність). Відповідно утворення самостійних підрозділів передбачає формування первинних даних на місцях виникнення господарських операцій та наступну передачу такої інформації до центральної бухгалтерії.

Основними перевагами дивізіональної структури є можливість поділу великих неоднорідних організацій на менші за обсягом однорідні [9, с. 37], підвищення здатності реагувати на зміни ринку, полегшення процесу управління ресурсами, оптимальність чисельності персоналу [3, с. 126], можливість утримання висококваліфікованих менеджерів, підвищення якості прийняття рішень, низький

рівень втручання до оперативної діяльності територіальних утворень (виробничих підрозділів), зосередження вищого керівництва на стратегічних проблемах, підтримання загального розвитку компанії внутрішньофірмовою конкуренцією.

Проблеми в організації дивізіональної структури виникають у зв'язку з ускладненням процесу гармонізації інтересів компанії з інтересами територіальних угруповань, на рівні виробничих підрозділів виникає дублювання управлінських функцій та можливе збільшення витрат на утримання апарату управління, ведення обліку діяльності [1, с. 343; 8, с. 57].

Схема організації дивізіональної структури бухгалтерської служби є наступною (рис. 3).

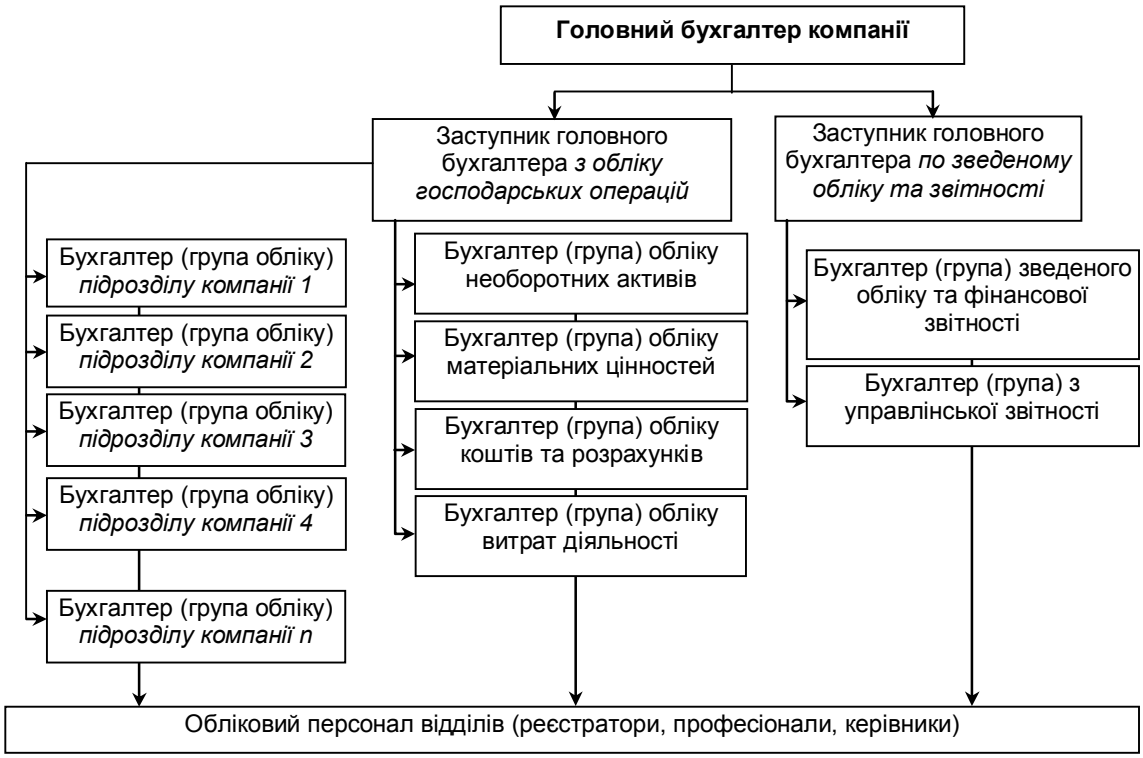

Рис. 3. *Модель дивізіональної організаційної структури бухгалтерської служби*

Організація бухгалтерського обліку в дивізіональних утвореннях має свої особливості, пов'язані з розробкою облікової політики та організацією бухгалтерського контролю за достовірністю формування первинних даних у відокремлених підрозділах. Кількість облікового персоналу за дивізіональної структури може бути досить великою – 10-15 у бухгалтерських службах відокремлених підрозділів та 30-50 по компанії в цілому.

Розвиток дивізіональної структури прослідковується в організаційній структурі конгломератного типу. Конгломерат є організаційним об'єднанням самостійних юридичних одиниць, що переслідують спільні цілі. Як зауважують автори, для такої структури є характерною мінімальна залежність між підрозділами, що входять до складу конгломерату [8, с. 73]. Конгломератні ознаки має також один з підвидів дивізіональної структури – холдинговий.

Конгломератна структура призначена для вирішення управлінських завдань в умовах великих обсягів діяльності, наявності складних технологічних процесів, диверсифікації діяльності. Подібно до дивізіональної структури конгломератна забезпечує управління технологічно відмінними та географічно віддаленими підрозділами суб'єкта господарювання.

Конгломерат передбачає багаторівневий розподіл управлінських функцій. Загальні корпоративні функції управління, такі як стратегічне планування, залишаються у віданні вищого керівництва компанією. Структурні підрозділи конгломерату мають юридичну самостійність, права оперативного управління господарськими процесами, здійснюють поточне управління матеріальними, фінансовими, трудовими ресурсами. Як правило, структурні підрозділи конгломерату функціонують у формі філій.

Організація бухгалтерського обліку діяльності конгломерату передбачає дублювання облікових завдань у кожному структурному підрозділі, що підвищує витрати на утримання облікового персоналу. Облік господарських операцій здійснюється на місцях їх виникнення, тобто функціонування самостійних юридичних підрозділів передбачає відповідно самостійне ведення бухгалтерського обліку їх діяльності з наступною консолідацією зведених даних (рис. 4).

Рис. 4. *Модель конгломератної організаційної структури бухгалтерської служби*

Організація бухгалтерського обліку в корпоративних утвореннях має свої особливості, пов'язані з розробкою облікової політики та підготовкою консолідованих фінансових звітів. У кожній філії структура бухгалтерської служби може формуватись за одним з ієрархічних типів (лінійним, функціональним, лінійно-функціональним). Кількість облікового персоналу за конгломератної структури становить 10-15 осіб у бухгалтерських службах філій та 50-100 осіб по компанії в цілому.

Друга група організаційних структур має адаптивний характер і переважно горизонтальні типи внутрішніх зв'язків. До адаптивних структур авторами відносяться матрична, проектна, мережева та деякі інші.

Однією з найбільш складних структур адаптивного типу вважається матрична, яка утворилась внаслідок виникнення необхідності проведення швидких технологічних змін за максимально ефективного використання

висококваліфікованого персоналу. Як зауважують окремі автори, на перших етапах вона запроваджувалась на підприємствах космічної галузі, електронної промисловості та інших підприємствах сфери високих технологій [7, с. 235; 9, с. 40].

За матричної структури керівник (менеджер) проекту несе спільну відповідальність з функціональним керівником щодо постановки завдань та виконання робіт учасниками проекту. Керівник проекту здійснює тимчасове лінійне керівництво виконавцями, визначаючи, що саме і в які часові межі повинно бути виконане. Керівники функціональних підрозділів здійснюють постійне управлінське супроводження діяльності підрозділу, визначають її методологічні засади і вирішують, хто і яким чином виконуватиме конкретну роботу.

Проектні структури будуються на основі функціонального принципу організації діяльності та мають у своєму складі крім функціональних підрозділів, що функціонують на постійній основі, сформовані проектні групи як тимчасові утворення з відповідними повноваженнями. У таких структурах керівник (менеджер) проекту наділяється всіма необхідними повноваженнями для постановки завдань за пріоритетними напрями проекту, прийняття рішень щодо використання ресурсів, управління діяльністю учасників проекту [2, с. 148; 4, с. 81; 5, с. 523; 6, с. 142]. Після виконання проекту група розформовується та утворюється нова група для реалізації нового проекту. Подібний характер до проектних мають програмно-цільові та програмно-групові організаційні структури.

Організація діяльності бухгалтерської служби за матричної та проектної структур є подібною, орієнтується переважно на позамовний метод калькулювання та обліку готової продукції підприємства, що передбачає необхідність у посиленому бухгалтерському контролі за кожним проектом чи продуктом.

В основу проектно-матричної структури бухгалтерської служби покладається структура функціонального типу, на яку нашаровується структура, орієнтована відповідно на проект чи продукт (рис. 5).

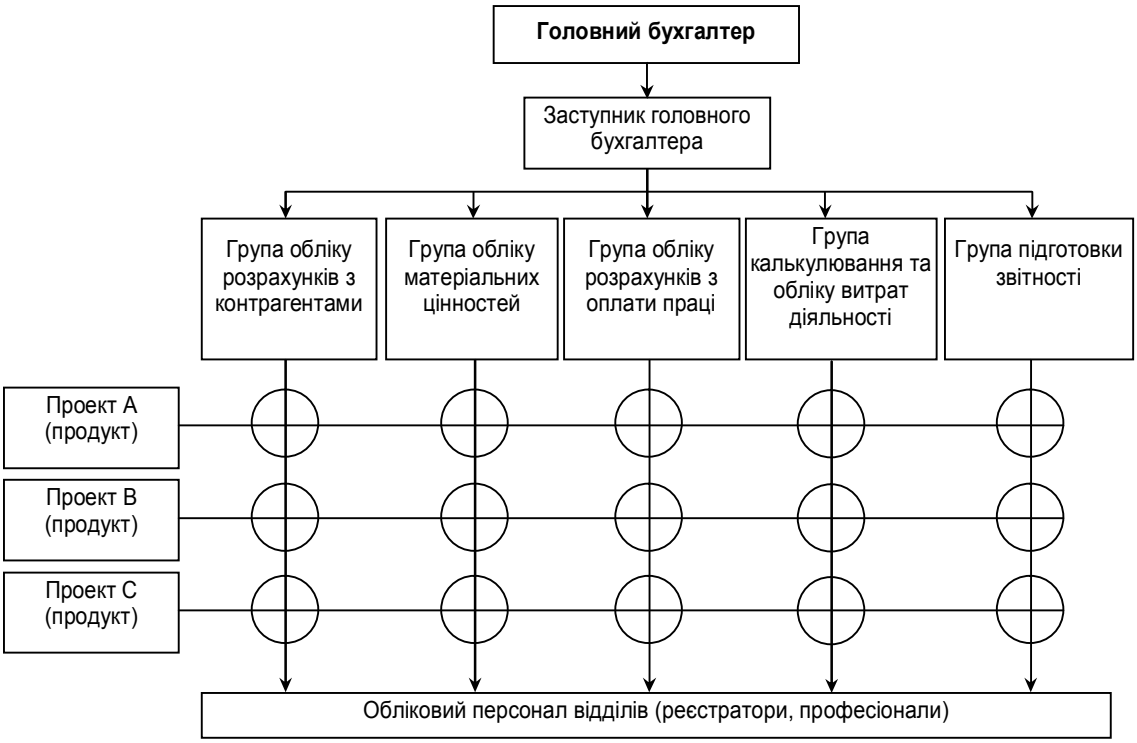

Рис. 5. *Модель проектно-матричної організаційної структури бухгалтерської служби*

Структура проектно-матричного виду забезпечує процеси ведення бухгалтерського обліку на суб'єктах господарювання з високою частотою технологічних змін, в проектних організаціях, науково-дослідних інститутах, підприємствах електронної промисловості. Чисельність облікового персоналу є відносно невеликою і може становити 10-15 осіб.

З розвитком інформаційних технологій в теорії та практиці організації діяльності пов'язують виникнення організаційних структур мережевого типу. Мережа визначається як група фірм, що знаходяться в будь-якій географічній точці та об'єднані з метою використання своїх особливих ресурсів і специфічних переваг перед іншими для реалізації спільних проектів.

Мережева компанія охоплює самостійні фірми або спеціалізовані структурні одиниці підприємства, пов'язані між собою системою договірних відносин, діяльність яких координується ринковими механізмами. Мережеві компанії використовують активи кількох фірм, розташованих в різних точках ланцюга утворення споживчої цінності. Облік такої діяльності має свою специфіку, яка визначається особливим типом інформаційних потоків, що забезпечують рух інформації від місць виникнення первинних даних, до місць їх фіксації та передачі до бухгалтерської служби.

Тип мережевої структури може відрізнятись за видами: стабільні та динамічні. В стабільних мережах, як правило, значна частина робіт передається посередникам, які не належать до основної компанії. Кожна фірма-посередник підтримує рівень своєї конкурентоспроможності через процедури обслуговування клієнтів у мережі та поза нею. Конкурентні переваги отримуються за рахунок вузької спеціалізації підрядників (транспортні перевезення підрядниками). Відповідно бухгалтерський облік ведеться кожним суб'єктом окремо і структура бухгалтерської служби обирається в залежності від обсягу діяльності та організується у лінійній, функціональній або лінійно-функціональній формі.

Динамічні мережі змінюють свою структуру в залежності від змін у зовнішньому середовищі, пристосовуючись до нових потреб. Для них притаманні децентралізація управління, відсутність чіткої ієрархічної будови. Гнучкість, координованість, керованість та здатність мережі швидко пристосовуватись до вимог ринкового середовища базується на високому рівні інформаційно-комп'ютерного забезпечення її діяльності. Використання інтернет-технологій в якості технічного базису дозволяє групі, що здійснює спільну діяльність, створити гнучку та ефективну порівняно з традиційними формами організаційну структуру. Інтернет виступає основою створення інфраструктури бізнес-середовища, яка забезпечує можливості оперативного реагування на зміни ринку, швидко передавати необхідну інформацію, створює єдиний інформаційний простір.

Розглядаючи еволюцію організаційних структур, А.А. Шапошников зауважує, що мережева структура управління передбачає децентралізацію пунктів прийняття рішень, наявність зворотних зв'язків, застосування більш гнучких та автономних процедур прийняття рішень [10, с. 67];

Організація діяльності бухгалтерської служби для динамічних мереж вимагає відповідної організації інформаційних потоків від мережевих одиниць до центральної бухгалтерії (рис. 6).

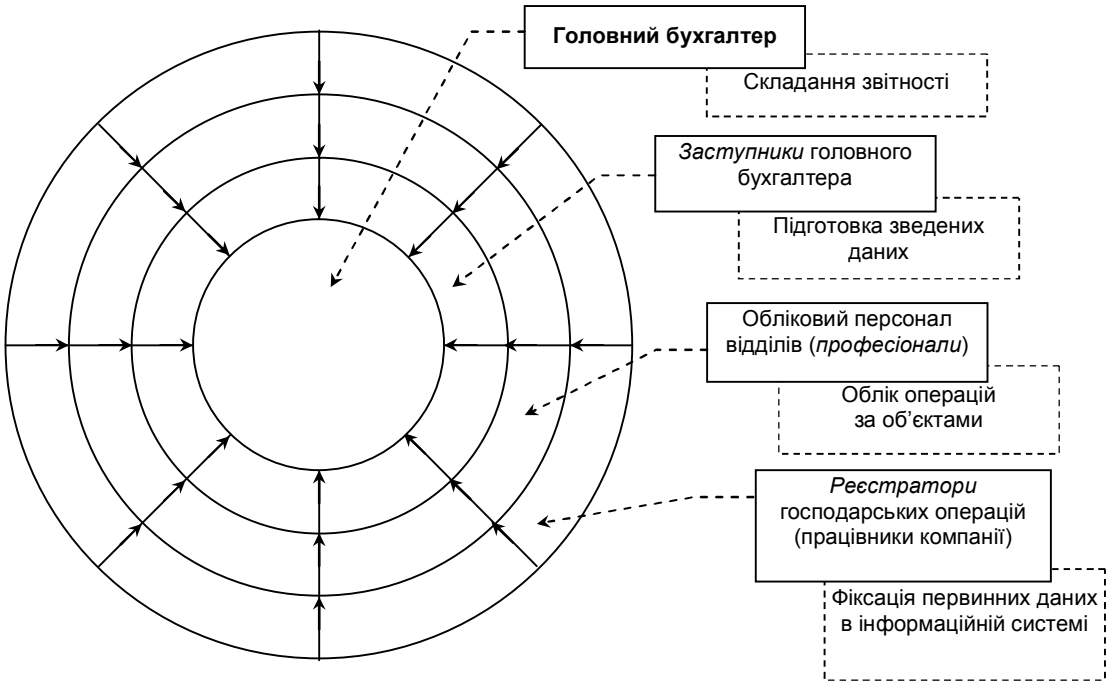

Рис. 6. *Модель мережевої організаційної структури бухгалтерської служби*

Мережеві структури є характерними для сфери торгівлі та страхового бізнесу з використанням торгових представників компанії або заснованої на використанні Інтернет-технологій.

Особливістю організації бухгалтерської служби мережевого типу є специфіка реєстрації первинних даних, яка здійснюється не в бухгалтерії, а торговими представниками компанії чи самими покупцями через мережу Інтернет. Первинні документи (накладні) формуються в автоматичному режимі і є доступними в місцях виникнення господарських операцій. Оплата товарів здійснюється через фінансові установи, відділення пошти або з використанням платіжних карт покупців. Бухгалтерська служба, таким чином, забезпечує переважно зведений облік основної діяльності та підготовку звітності. Чисельність персоналу бухгалтерії може становити 15-30 осіб.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Оцінка специфіки практичного застосування різних типів організаційних структур підтверджує, що у чистому вигляді вони можуть не зустрічатися. Частіше застосовується комбінація базових типів організаційних структур, яка може видозмінюватися на різних етапах розвитку суб'єкта господарювання.

Ринкові умови економіки вимагають здатності суб'єктів господарювання швидко реагувати на зміни зовнішнього середовища й адаптувати їх організаційні структури відповідно до таких змін. У зв'язку з цим постає проблема виникнення нових форм адаптивних структур, а також визначення напрямів удосконалення базових організаційних структур управління.

Останні десятиліття супроводжуються стрімким розвитком інформаційної економіки та поширенням нових типів організаційних структур. Інформатизація економічного середовища створила нові особливі умови для ведення господарської діяльності:

– вільний доступ до необхідної інформації з використанням автоматизованих систем зв'язку;

– поширення навичок використання сучасних інформаційних технологій для розв'язання проблем;

– наявність технічних засобів, інфраструктури й соціальної бази для виробництва та відтворення необхідної інформації;

– інформаційна відкритість суб'єктів господарювання, що знижує ефективність ієрархічних організаційних структур та вимагає організації систем захисту конфіденційної інформації;

– безпосереднє зближення виробника зі споживачем, зростання взаємодії між ними, можливість врахування індивідуальних споживацьких потреб;

– значний вплив конкретного ринку на структуру організації.

У складних конкурентних умовах ефективність господарської діяльності визначається вмінням пристосовувати організаційну структуру підприємства до нових вимог зовнішнього середовища, сформованого інформаційним суспільством. Нові типи організацій, що виникають внаслідок розвитку інформаційного середовища, включають едхократичні, багатомірні, партисипативні, підприємницькі та орієнтовані на ринок організації.

Переважна більшість з перерахованих структур знаходиться на стадії свого розвитку та не має стабільних ознак, що визначають їх природу і характер функціонування. Відповідно виявити специфіку впливу їх діяльності на організацію бухгалтерського обліку на цьому етапі їх становлення є неможливим.

ЛІТЕРАТУРА:

1. *Виханский О.С.* Менеджмент: [учебник] / О.С. Виханский, А.И. Наумов. – [3-е изд.]. – М.: Гардарика, 1998. – 528 с.

2. *Діденко В.М.* Менеджмент: [підручник] / Діденко В.М. – К.: Кондор, 2008. – 584 с.

3. *Завадський Й.С.* Менеджмент: Management / Завадський Й.С. – К.: Українсько-фінський інститут менеджменту і бізнесу, 1997. – Т. 1.– 543 с.

4. *Крамаренко В.І.* Менеджмент: [навчальний посібник] / Крамаренко В.І. – Київ: ЦУЛ, 2000. – 248 с.

5. *Мартыненко Н.* Технология менеджмента: [учебник для студ. высш. учеб. завед.] / Мартыненко Н. – К.: МП "Леся", 1997. – 800 с.

6. *Осовська Г.В.* Основи менеджменту: [навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів] / Осовська Г.В. – К.: "Кондор", 2003 – 556 с.

7. *Робінс Ст.П.* Основи менеджменту / [Робінс Стефан П., Де Ченцо Девід А.; перекл. з англ. А. Олійник та ін.]. – К.: Видавництво Соломії Павличко "Основи", 2002. – 671 с.

8. *Рудінська О.В.* Менеджмент: [навчальний посібник] / Рудінська О.В., Яроміч С.А., *Молоткова І.О. – К.: Ніка-Центр, 2002. – 335 с.*

9. *Скрипко Т.О.* Менеджмент: [навчальний посібник] / Т.О. Скрипко, О.О. Ланда. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 176 с.

10. *Шапошников А.А.* Классификационные модели в бухгалтерском учете: [монография] / Шапошников А.А. – М.: Финансы и статистика, 1982. – 142 с.