

УДК 657.1

РОЗВИТОК ТИПІВ ОРГАНІЗАЦІЙНИХ СТРУКТУР БУХГАЛТЕРСЬКОЇ СЛУЖБИ

М.М. Шигун, д.е.н., доц.

Житомирський державний технологічний університет

M.M. Shigun «Development of types of organizational structures of book-keeping service»

The classical types of accounting organizational structures (linear, functional, linear-functional) have been studied as well as the ways of their development have been revealed.

М. Шигун «Развитие типов организационных структур бухгалтерской службы»

Исследованы классические типы организационных структур бухгалтерской службы (линейной, функциональной, линейно-функциональной) и выявлены направления их развития.

Вступ. Організація структури апарату бухгалтерської служби передбачає встановлення на визначений період чіткої взаємної залежності окремих частин та працівників апарату, вираженої у відповідній лінії підпорядкування та управління. Основними передумовами організації структури будь-якої системи є чіткість встановлення цілей, завдань її функціонування та конкретизація робіт, що повинні виконуватись структурними елементами цієї системи.

Проблема створення організаційної структури бухгалтерської служби пов'язана зі значною різноманітністю вітчизняних суб'єктів господарювання з різними масштабами і характером господарської діяльності, різною кількістю працюючих, тому структура та кількість облікових працівників не можуть бути однаковими або навіть типовими. Формування організаційної структури бухгалтерської служби залишається одним з невирішених питань, оскільки їх типізація ускладнюється впливом багатьох факторів об'єктивного та суб'єктивного характеру, серед яких одними з найбільш визначальних є організаційно-правова форма, структура прав власності, вид економічної діяльності, організаційна структура управління.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У більшості праць, присвячених питанням створення бухгалтерської служби, зосереджується увага на централізації й децентралізації ведення обліку, які розглядаються на базі великих та середніх підприємств, що мають складну організаційно-виробничу структуру [5, с. 320]. Іншим типам організаційних структур приділяється недостатньо уваги.

Мета дослідження. Дослідити класичні типи організаційних структур бухгалтерської служби, виявити напрями їх розвитку.

Виклад основного матеріалу. Як зауважує М.І. Кутер, вибір рівня централізації обліку залежить від централізації управління й визначається керівником підприємства, який приймає рішення про необхідність визначення ефективності окремих структурних підрозділів в межах однієї юридичної особи, для чого необхідне їх виділення на окремий баланс, тобто децентралізація [3, с. 517-518].

Децентралізована організація бухгалтерського обліку має місце у випадках, коли збір, обробка й формування облікових даних здійснюється в окремих виробничих підрозділах (філіях, дочірніх підприємствах, цехах, виробничих ділянках), а головна (центральна) бухгалтерія здійснює зведення даних, складає зведену або консолідовану звітність підприємства, здійснює контроль організації та ведення обліку у відповідних підрозділах підприємства.

Централізована організація обліку передбачає на рівні виробничих підрозділів підприємства реалізацію функції збору бухгалтерських даних з можливою їх попередньою обробкою [5, с. 111]. Формування зведених та звітних даних здійснюється у головній (центральної) бухгалтерії підприємства.

Як зауважують автори, бухгалтерська служба як за централізованого, так й за децентралізованого підходу може формуватись за такими основними видами організаційних структур [3, с. 518; 6, с. 320]: лінійним, функціональним, лінійно-функціональним та деякими іншими (лінійно-штабним, комбінованим, лінійно-штатним, проектним).

Більшість типів організаційних структур будується за ієрархічним принципом, засади формування якого були сформульовані ще на початку ХХ ст. М. Вебером та А. Файоном. У другій половині ХХ ст. з'явилися 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.

До ієрархічних (вертикальних) типів структур бухгалтерської служби відносяться лінійна, лінійно-штабна, лінійно-функціональна та дивізійна організаційні структури. *Лінійний* вид організаційної структури бухгалтерської служби базується на безпосередньому підпорядкуванні усіх працівників бухгалтерської служби головному бухгалтерові [2, с. 54; 5, с. 114; 7, с. 322].

Лінійна вертикальна ієрархічна структура з позиції А.А. Шапошникова базується на централізації пунктів прийняття рішень і передбачає наявність ланцюга основних ланок управління [8, с. 67]. Лінійний вид організаційної структури бухгалтерської служби є характерним для бюджетних установ та суб'єктів господарювання з невеликим обсягом діяльності й чисельністю бухгалтерів до 15 осіб.

За *функціональної* організації структурні підрозділи бухгалтерії групуються за ділянками облікової роботи зі створенням груп, секторів чи відділів обліку за такими розрізами [1, с. 211; 2, с. 54; 5, с. 113]: 1) об'єктами облікового відображення (відділи обліку розрахунків з оплати праці, матеріальний відділ, розрахунково-касовий відділ, відділ обліку витрат діяльності); 2) функціями бухгалтерів в процесі обробки даних та формування звітності (групи приймання та реєстрації первинних даних, відділ зведеного обліку, відділ податкових розрахунків).

В основу функціональної організації покладається поділ облікових робіт за однорідністю технічних прийомів обробки даних. В якості основних переваг такої структури можна назвати забезпечення повного охоплення облікового процесу, комплексне розкриття даних про облікові об'єкти, створює умови для рівномірного та повного завантаження кожного з облікових працівників. Разом з цим, функціональний розподіл робіт вимагає залучення кваліфікованих працівників.

Практика організації будь-якого виду діяльності свідчить, що у чистому вигляді лінійна та функціональна системи практично не застосовуються [4, с. 340]. Як правило, вони поєднуються у різних комбінаціях.

Комбінування функціональних повноважень з лінійними викликало появу лінійно-функціональної структури. В управлінні суб'єктами господарювання вона використовується в умовах масового виробництва з відносно сталим асортиментом продукції та незначними змінами

технології виробництва, при вирішенні повторних, незмінних протягом тривалого періоду завдань, які забезпечують стабільність організаційної структури суб'єкта господарювання. Такий тип структури вважається одним з найпоширеніших на вітчизняних підприємствах.

Комбіновані структури дозволяють забезпечити такий розподіл праці, за якого лінійні ланки управління приймають рішення та контролюють діяльність, функціональні при цьому здійснюють організацію, планування, консультування, інформування.

Окрім класичних трьох видів організаційних структур бухгалтерської служби в окремих працях наводяться також нетрадиційні види структур. Зокрема, це лінійно-штабна, лінійно-штатна й комбінована організаційні структури. Автори розглядають ці організаційні утворення як самостійні види структур бухгалтерської служби, разом з тим, їх характеристики є практично ідентичними. Паралельний розгляд ключових характеристик вказаних трьох організаційних структур, що наводяться в працях з організації бухгалтерського обліку, дозволяє виявити ряд їх спільних характеристик (табл. 1).

Таблиця 1.

Порівняльна характеристика організаційних структур бухгалтерської служби

№ з/п	Ознака	Організаційна структура		
		лінійно-штабна	лінійно-штатна	комбінована (функціонально-комбінована)
1	Типи проміжних ланок	Сектори або підрозділи, що об'єднують групи обліку за об'єктами [2, с. 54]. Спеціальні консуль-тативні підрозділи на різних рівнях управління [1, с. 210]	Проміжні організаційні ланки (сектори) з окремо виділеними групами	Спеціальні підрозділи, що виконують предметно-замкнені облікові процеси [6, с. 320; 7, с. 329]
2	Розподіл облікових робіт	Сектори обліку будівництва, коштів та розрахунків, засобів праці, матеріалів, готової продукції, витрат діяльності, зведення та звітності	Облікові сектори (групи)	Групи обліку матеріалів, запасів, МШП, грошових коштів, розрахунків з працівниками з оплати праці, розрахунків з дебіторами та кредиторами
3	Схема передачі прав та розпоряджень	Від головного бухгалтера (штабу) до старшого бухгалтера сектора з подальшою їх передачею керівникові групи [6, с. 320]	Регламентация облікових робіт здійснюється від головного бухгалтера до керівника сектора і до керівника групи. Керівник сектора є заступником головного бухгалтера	Частина прав від головного бухгалтера передається керівникам відповідних секторів
4	Застосування суб'єктами господарювання	Характерна для середніх за розміром суб'єктів господарювання з чисельністю бухгалтерського персоналу 10-12 осіб [6, с. 320; 1, с. 210]	Характерна для великих бухгалтерських служб з чисельністю працівників 25-30 осіб. Використовується бюджетними установами	Характерна для великих суб'єктів господарювання [7, с. 329]. Застосовується у міністерствах, відомствах та інших органах центральної виконавчої влади

Як свідчить порівняльний аналіз ознак лінійно-штабної, лінійно-штатної та функціонально-комбінованої організаційних структур бухгалтерської служби, *типи проміжних ланок* за усіх трьох організаційних структур є однаковими – це сектори та групи обліку. Створення секторів здійснюється за основними видами об'єктів обліку та звітності.

За словами М.Т. Білухи, організація структури бухгалтерської служби за лінійно-штабним видом передбачає створення спеціальних консультативних підрозділів на різних рівнях управління суб'єктом господарювання [1, с. 210]. Іншими авторами вказується, що за лінійно-штабної організації структури бухгалтерської служби створюються проміжні ланки – сектори або підрозділи, що об'єднують групи обліку за об'єктами [2, с. 54; 7, с. 322].

Лінійно-штатна організаційна структура бухгалтерської служби розглядається авторами як різновид лінійної структури, яка характеризується наявністю проміжних організаційних ланок (секторів), що містять окремо виділені групи. За лінійно-штатної структури можуть формуватись розрахунково-грошовий і матеріальний сектори з утворенням відповідних груп обліку в межах кожного сектора.

За функціонально-комбінованої структури в межах бухгалтерської служби створюються спеціальні підрозділи, що виконують предметно-замкнені облікові процеси [7, с. 329]. Частина прав від головного бухгалтера передається керівникам відповідних секторів. Формування системи посад здійснюється на основі характеру, складу та обсягу функцій, які виконуватиме бухгалтер.

Наступна група порівняльних ознак розкриває *логіку передачі прав та розпоряджень*. У кожному з розглянутих варіантів структур зберігається однакова логіка прийняття рішень і покладання відповідальності на рівнях головного бухгалтера, керівника сектора та керівника групи.

Як зауважує В.В. Сопко, створення секторів або підрозділів у лінійно-штабній структурі передбачає формування відповідної системи передачі розпоряджень від головного бухгалтера (штабу) до старшого бухгалтера сектора з подальшою їх передачею керівникові групи [6, с. 320]. Регламентація облікових робіт за лінійно-штатної структури здійснюється за схемою: головний бухгалтер → керівник сектора → керівник групи. Керівник сектора є заступником головного бухгалтера. За функціонально-комбінованої структури частина прав головного бухгалтера перерозподіляється між керівниками відповідних секторів.

Рекомендації щодо *використання організаційних структур бухгалтерської служби суб'єктами господарювання* дещо різняться між собою. Лінійно-штабна структура розглядається авторами як базова для середніх за розміром суб'єктів господарювання з чисельністю бухгалтерського персоналу 10-12 осіб [1, с. 210]. Лінійно-штатна та функціонально-комбінована за позиціями авторів є характерними для великих суб'єктів господарювання з бухгалтерськими службами з чисельністю працівників 25-30 осіб [7, с. 329]. Щодо сфери діяльності, такі структури пропонуються для бюджетних установ, міністерств, відомств та інших органів центральної виконавчої влади.

Як свідчить аналіз наведених ознак, суперечливі положення спостерігаються в характеристиках лінійно-штабної та лінійно-штатної структур. Зокрема, в усіх трьох видах організаційних структур бухгалтерської служби, утворення секторів і груп обліку здійснюється за об'єктною ознакою, яка визначає предметні умовно-замкнені облікові процеси. Умовність

такої замкненості визначається наявністю подвійних зв'язків між усіма обліковими об'єктами, які не дозволяють роз'єднати між собою касові, розрахункові операції з постачальницькими та збутовими процесами.

Об'єктно-предметний розподіл робіт здійснюється за функціональної або лінійно-функціональної структури ієрархічного типу, а також використовується в адаптивних структурах проектного, матричного та програмно-цільового виду. Також використання ієрархічного підходу до побудови організаційної структури підкреслюється характером передачі розпоряджень від головного бухгалтера до старшого бухгалтера сектора з подальшою їх передачею керівникам груп і відображає складну функціональну організацію облікових робіт. Таким чином, наведений авторами опис лінійно-штабної та лінійно-штатної структур розкриває ознаки функціональної організації бухгалтерської служби. З огляду на це є недоцільним виділення лінійно-штабної та лінійно-штатної організаційних структур бухгалтерської служби. Розвиток функціонального типу структури відбувається у функціонально-комбінованій структурі, яка 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 структуру слід називати функціонально-секторною. Складність структури відображає високу організацію діяльності великих підприємств, для яких така структура є характерною.

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 видозмінювати 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.

Список використаної літератури

1. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку: [підручник] / Білуха М.Т. – К.: Вид-во КДТЕУ, 2000. – 692 с.
2. Кондраков Н.П. Учетная политика организации / Кондраков Н.П. – М.: Главбух, 1999. – 136 с.
3. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: [учебник] / Кутер М.И. – [3-е изд., перераб. и доп.]. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 592 с.
4. Моделі і методи прийняття рішень в аналізі та аудиті: [навч. посіб.] / [Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Барановська та ін.]; під ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинця, к.е.н., доц. М.М. Шигун. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – 352 с.
5. Організація бухгалтерського обліку: [навч. посіб. для студ. спец. "Облік і аудит" вищ. навч. закл.] / [Ф.Ф. Бутинець, О.В. Олійник, М.М. Шигун, С.М. Шулепова]. – [2-е вид., доп. і перероб.]. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 576 с.
6. Сопко В. Бухгалтерський облік: [навч. посібник] / Сопко В. – [3-тє вид., перероб. і доп.]. – К.: КНЕУ, 2000. – 578 с.
7. Сопко В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: [підручник] / В. Сопко, В. Завгородній. – К.: КНЕУ, 2000. – 260 с.
8. Шапошников А.А. Классификационные модели в бухгалтерском учете: [монография] / Шапошников А.А. – М.: Финансы и статистика, 1982. – 142 с.