
МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К ИССЛЕДОВАНИЮ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В РАЗЛИЧНЫХ ОРГАНИЗАЦИОННЫХ СТРУКТУРАХ

Булгакова Светлана Викторовна,

доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета Воронежского государственного университета;

svebulgakova@yandex.ru

Агапов Денис Сергеевич,

аспирант кафедры бухгалтерского учета Воронежского государственного университета; a4612757@ya.ru

Дифференцированы основные методологические подходы – системный, структурный, функциональный, процессный – к исследованию управленческого учета в различных типах организационных структур управления. В рамках каждого из них разработаны положения, определяющие множественность и сложность моделей управленческого учета в организационных структурах отдельных корпораций и их объединений. Выявлены характерные свойства и объекты управленческого учета в разных типах организационных структур управления.

Ключевые слова: управленческий учет, организационная структура, управленческий учет в разных типах организационных структурах управления, департаментализация, централизация-децентрализация, делегирование прав и ответственности, элементы цепочки ценности, бизнес-процессы, управленческий учет по центрам ответственности, модели и объекты управленческого учета в разных типах организационных структур управления.

Исследования научного содержания управленческого учета в различных организационных структурах управления целесообразно начинать с выявления методологических подходов, определяющих формирование системы взглядов на построение специфических моделей, разработку соответствующих методов и принципов этого вида учета в структурах управления различного типа. Среди них нами выделяются системный, структурный, функциональный, процессный методологические подходы.

Согласно системному подходу, который является наиболее общим в науке,

поскольку не связан с конкретными свойствами изучаемого объекта (в нашем случае – системы управленческого учета в различных типах организационных структур управления), но позволяет использовать единые принципы для его анализа, любая система обладает объективной потребностью в структуре. В наиболее общем смысле структура представляет собой «совокупность взаимосвязей (отношений) между компонентами системы» [1, с. 5].

Основной функцией структуры является обеспечение системе внутренней прочности (жесткости), достаточно высокой степени сопряженности компонентов, ведущим среди которых рассматриваются элементы системы, а также их связи. Основным свойством структуры выступает ее сложность. Сложность структуры определяется количеством и разнообразием связей между элементами системы. В результате возникает необходимость установить, во-первых, базовые признаки и, во-вторых, общие черты (свойства) системы, в частности, управленческого учета в различных типах организационных структур управления. К базовым признакам системы можно отнести ее конфигурацию (строение), т.е. порядок расположения и взаимодействия элементов; целевую направленность; предпочтительность (рациональность) сочетания и взаимодействия элементов системы. Общие свойства системы, помимо структуры как совокупности взаимосвязей между ее элементами, определяются ее:

- целостностью (несводимостью свойств системы к свойствам ее элементов);
 - формализацией (упорядоченностью построения и описания);
 - соотношением «централизация / децентрализация» (иерархичностью уровней принятия решений);
 - элементностью (совокупностью неделимых частей системы);
 - масштабностью (количеством и разнообразием элементов и подсистем);
 - степенью открытости (наличием или отсутствием некоторого взаимодействия системы с внешней средой, а также систем с обратной связью).
- Наличие взаимодействия с внешней средой говорит о динамичности системы, ее изменяемости под влиянием внешних факторов. Приспособление системы к изменениям как внешних, так и внутренних условий свидетельствует о ее адаптивности. Исследование с позиций системного подхода позволяет сделать вывод, что система управленческого учета в различных организационных структурах соответствует базовым системным признакам и обладает общими системными свойствами. Это определяет возможность его познания с системных позиций и позволяет признавать целостной, динамичной, адаптивной, формализованной системой, обладающей рационально построенной структурой, изменение которой целесообразно осуществлять под сочетаемым влиянием внешних и внутренних факторов.

С позиций теории организации любая система (в том числе управленческого учета в различных организационных структурах управления) реализуется в реальном объекте – организации, представляющей собой сложное соци-

альное образование, обладающее упорядоченной внутренней структурой, границами, многообразием связей между элементами, целенаправленно функционирующим на относительно постоянной основе [1, с. 10 – 11; 2]. Одним из основных системных свойств организации являются границы этой системы, определяющие ее внутреннюю и внешнюю среду. Внутреннюю среду организации составляют ее основные компоненты:

- ресурсы организации (материальные, трудовые, информационные, интеллектуальные, административные и т.п.);
- функции организации (коммуникация, принятие решений, координация, учет, контроль и т.п.) и ее структура;
- результаты деятельности организации (производство продуктов (товаров, услуг), затраты, финансовые результаты (прибыль), социальные и экологические последствия и т.п.).

Ресурсы организации определяют «вход» во внутреннюю среду (систему), результаты – «выход» из системы. Функции и структура организации отражают функционирование системы. Таким образом, организационная структура является определяющим и неотъемлемым элементом внутренней среды организации, исследуемой с системных позиций.

Внешнюю среду организации как системы определяют иные системы, условия и элементы, находящиеся за пределами границ рассматриваемой организации. Во внешней среде организации различают:

- факторы дальнейшей внешней среды (макроокружение) — это общеполитические, общеэкономические, общесоциальные и технологические факторы;
- факторы ближней внешней среды (микроокружение). Его составляют потребители, поставщики, рынки, конкуренты, каналы сбыта, ресурсы и инфраструктура организации. Они наиболее важны в оценках системы управленческого учета, реализуемой в стратегическом плане. Эта система известна как стратегический управленческий учет. Логика проводимого нами с системных позиций исследования позволяет утверждать, что система стратегического управленческого учета реализуется также и в различных типах организационных структур управления.

Кроме того, системный подход делает возможным оценить действие одного из общих организационных законов – закона развития. В соответствии с ним любая система осуществляет переход от одного уровня своей динамики к другому, демонстрируя этапы этого движения. Такой закон устанавливает эволюцию в теоретических исследованиях организации как систем, определяя наиболее значимые общетеоретические основания для разработки системы управленческого учета в различных типах организационных структур.

Исследования в области теорий организации позволяют назвать наиболее значимые среди них. Это классические теории научного управления (Ф.У. Тейлор, 1900 г.) и организации (А. Файоль, 1916 г.), теория эффективной организации (Р. Лайкерт, К. Айгирис, 1947 г.), теория администрирования

(Г. Саймон, 1955 г.), универсальная теория организации (У. Браун, Э. Джеквес, 1948 – 1951 гг.), школа человеческих отношений (А. Маслоу, Дж. Макгрегор, К. Левин, с 1920 г.), теория организационного потенциала (И. Ансофф, 1965 – 1975 гг.), теория институтов и институциональных изменений (Д. Норт, 1980 – 1990 гг.), а также современные теоретические разработки – реинжиниринг, концепция внутренних рынков корпораций, теория альянсов, концепция экологического руководства, теория открытых систем, ситуационная теория, гибкое проектирование организаций (Г. Минцберг, 1993 – 2000 гг.) [1, с. 32 – 40; 3]. Систематизированное содержание основных теорий организации, по нашему мнению, наиболее существенно влияющих на разработку концепции управленческого учета в различных типах организационных структур, представлено в табл. 1.

Таблица 1

Теории организации в обосновании концепции управленческого учета в различных организационных структурах

Теории организации	Основное содержание теоретических разработок
Теория научного управления (Ф.У. Тейлор, 1900 г.)	Научные принципы управления и организации; формирование организационной структуры; делегирование прав и ответственности
Теория организации (А. Файоль, 1916 г.)	Структурные принципы организации: – разделение труда (специализация); – департаментализация; – соотношение централизации и децентрализации
Универсальная теория организации (теория Гласиер) (У. Браун, Э. Джеквес, 1948-1951 г..)	Основные принципы формирования структуры: – разделение труда (специализация); – скалярный принцип (норма эффективной управляемости – 5-10 человек на одного руководителя); – функциональная (исполнительная) структура управления
Теория организационного потенциала (И. Ансофф, 1965-1975 гг.)	Новый подход к пониманию и развитию организационных структур на основе влияния факторов внешней среды. В частности, в условиях относительно постоянных внешних условий основная стратегия организации – снижение затрат и ценовая конкуренция; наиболее подходящая для этой стратегии структура – функциональная структура организации, – в условиях увеличения размеров организации и выхода на несколько рынков с различными продуктами наиболее подходящей для этой стратегии является дивизиональная структура организации, – в условиях увеличения количества нововведений, сокращения жизненного цикла продуктов наиболее целесообразной является матричная структура организации. Обоснование множественности видов структур в одной организации, в том числе исходя из оптимизации организационного потенциала. Основными элементами организационного потенциала считаются: структура, информация, руководители, процедуры, технологические процессы, системы ценностной ориентации.
Реинжиниринг	Перестройка организации производства и управления на современной основе, в том числе посредством реформирования организационных структур

Теории организации	Основное содержание теоретических разработок
Концепция сетевых организаций («внутренних рынков» корпораций)	Перенесение рыночных принципов во внутреннюю деятельность (внутреннюю среду) организации. Осуществляется переход к внутренним корпоративным горизонтальным организационным структурам с сохранением стратегического контроля деятельности (сетевые, виртуальные организационные структуры)
Теория альянсов	Формирование современных форм горизонтального объединения корпораций
Теория открытых систем	Формирование сложных и гибких организационных структур под влиянием сложности и неопределенности технологий и внешней среды.
Ситуационная теория	Эффективное изменение организационных форм и структур вследствие различных ситуаций. Возможность формирования ограниченного набора типовых ситуаций, при которых обеспечивается оптимальное конструирование структуры организации
Гибкое проектирование организаций (Г. Минцберг, 1993 г.)	Любые разновидности организационных структур управления включают пять координационных компонентов: 1) взаимное регулирование на основе информационных коммуникаций; 2) прямое управление процессами; 3) стандартизация процессов; 4) стандартизация выпуска; 5) стандартизация рабочих навыков.

Можно утверждать, что все указанные направления организационной теории способны определять тенденции в реализации системы управленческого учета в различных организационных структурах.

Структурный подход определяет построение формальной структуры организации. Если рассматривать организацию как систему, то для нее, помимо структуры, присуща и другая составляющая – элементы системы (элементы организации). Такими элементами рассматриваются: подразделения организации, персонал организации, взаимодействия внутри и между ними.

Согласно структурному подходу, структура организации (организационная структура) – «это фиксированные взаимосвязи, которые существуют между подразделениями и работниками организации, установленная схема взаимодействия и координации между технологическими и человеческими элементами» [1, с. 42]. Различные авторы дают другие, но похожие определения понятия «организационная структура». В частности, организационная структура определяется как «упорядоченная совокупность устойчиво взаимосвязанных элементов, обеспечивающих функционирование и развитие предприятия как единого целого» [4, с. 286].

Сложность организационной структуры обуславливается, в частности, характером разделения труда, а также соотношением централизации и децентрализации управления.

Разделение труда углубляется по мере развития систем управления, увеличения численности персонала, усложнения его профессиональных свойств. Это обуславливает дифференциацию структурных подразделений,

формирование структурных блоков – департаментов (отделов, служб), что со времен классической теории организации (Ф.У. Тейлор, Эмерсон и др.) получило известность как департаментализация. Департаментализация имеет непосредственное отношение к формированию организационной структуры. Так, различают:

- функциональную департаментализацию, при которой группирование производится в соответствие с функциями, выполняемыми в организации (производство, маркетинг, управление персоналом, финансы и т.п.);
- территориальную департаментализацию, когда группирование осуществляется на базе определенных территорий, где действует организация;
- производственную (продуктовую) департаментализацию, которая осуществляется при группировании деятельности на основе производимого продукта (одного или нескольких);
- проектную департаментализацию, которая осуществляется во время деятельности по проекту.

Авторский вывод состоит в том, что система управленческого учета в различных организационных структурах объективно должна поддерживаться тем или иным типом департаментализации.

Соотношение «централизация / децентрализация» определяет систему сосредоточенности принятия решений. Так, для централизации характерна сосредоточенность принятия решений у одного субъекта. Для децентрализации свойственно увеличение количества субъектов принятия решений. Принцип «централизация/децентрализация» непосредственно применим к организационным структурам. В соответствии с ним различают централизованные и децентрализованные организационные структуры управления;

Централизованные организационные структуры основаны на иерархичности команд и контроля, имеют затратный характер, медленно приспосабливаются к изменениям внешней среды, слабо реагируют на меняющиеся потребности клиентов, ограничивают инициативность в принятии решений.

Децентрализованные организационные структуры основаны на иных свойствах. Функция контроля становится в них основополагающей. Им свойственны повышенная автономность в принятии решений; гибкое реагирование на изменение условий внешней среды и конкуренции, большая самостоятельности в оценке усилий деятельности подразделения.

В зависимости от степени соотношения «централизация / децентрализация» различают несколько моделей организационных структур, непосредственно влияющих на построение моделей управленческого учета. Среди организационных структур управления дифференцируются:

- иерархическая (вертикальная) модель организационной структуры, построенная по принципу широкой административной дистанции (ее

определяют уровни в иерархии управления) – по вертикали, и принципу узкого диапазона управления (его определяют количество элементов, участвующих в принятии решений на каждом уровне управления) – по горизонтали (рис. 1). Такие характеристики определяют ее преимущественное использование в централизованных организационных структурах;

- плоская (горизонтальная) модель организационной структуры, которая характеризуется базированием на противоположных принципах: максимально узкой административной дистанции (что достигается за счет сокращения уровней управления) – по вертикали, максимально широкого диапазона управления (что обуславливается количеством элементов, самостоятельных в принятии решений на незначительных по количеству уровнях управления) – по горизонтали (рис. 2). Такие характеристики определяют преимущественное использование данной модели в децентрализованных организационных структурах.

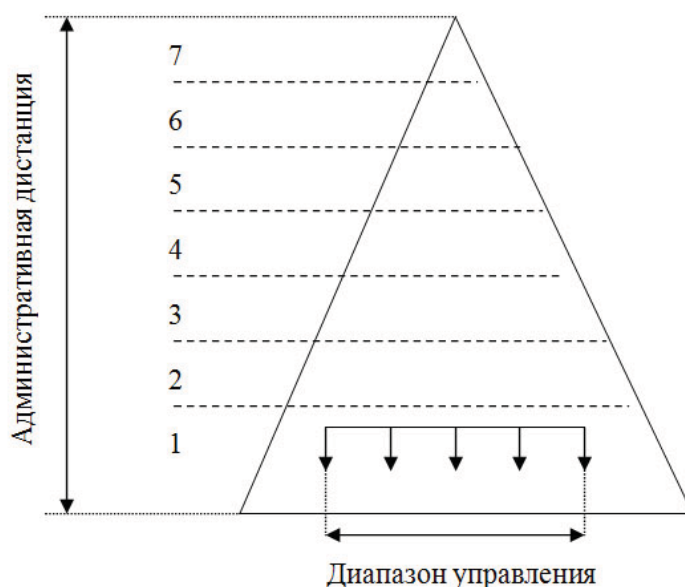


Рис. 1. Иерархическая модель организационной структуры

Кроме того, существует модель, определяющая разделение управления на стратегическую и оперативную системы. Взаимодействие между элементами этой модели осуществляется на базе информационных систем. Такая модель характерна для децентрализованных организационных структур.

Исследование организационных структур с позиций соотношения «централизация / децентрализация» позволяет сделать вывод, что рост организации, увеличение численности персонала, горизонтальная и вертикальная дифференциация ее функций, появление инновационных технологий производства и управления, существенная стратегическая ориентированность деятельности обуславливают все большее предпочтение децентрализованным организационным структурам. Это обстоятельство необходимо учитывать при построении системы управленческого учета в

различных централизованных и децентрализованных организационных структурах.

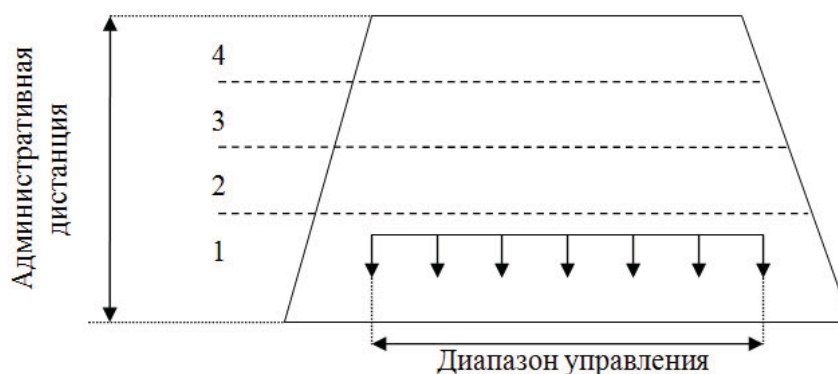


Рис. 2. Плоская модель организационной структуры

Кроме того, в теории организации основополагающим инструментом осуществления процесса децентрализации является делегирование полномочий и ответственности, что имеет ключевое значение для организации управленческого учета по центрам ответственности. Сделанный вывод базируется на основных предпосылках делегирования полномочий и ответственности, среди которых:

- четкий контроль результатов деятельности подразделений;
- ориентация на то, что эти результаты должны быть достигнуты;
- обязательная организация отчетности о результатах деятельности подразделений. Это обуславливает формирование системы управленческого учета по центрам ответственности (затрат, выручки, прибыли, инвестиций), независимо от того, в моделях централизованных либо децентрализованных организационных структур этот учет осуществляется, а также формирование внутренней организационной отчетности по центрам ответственности.

Функциональный подход определяет еще одну методологическую направленность управленческого учета в различных организационных структурах. В частности, он предполагает дифференциацию основных (производственных) и вспомогательных (обслуживающих, сервисных) функций организации, в соответствии с чем строится функциональная система управления, основанная на функциональных (то есть горизонтальных) связях структурных элементов (именно – подразделений) организации.

В рамках функциональной системы управления организации осуществляется функциональное калькулирование – один из типов инновационных калькуляционных систем, позволяющих измерять себестоимость не только конечного продукта производства, но и функциональных (основных и сервисных) видов деятельности, дифференцируемых в пределах элементов цепочки ценности (рис. 3).

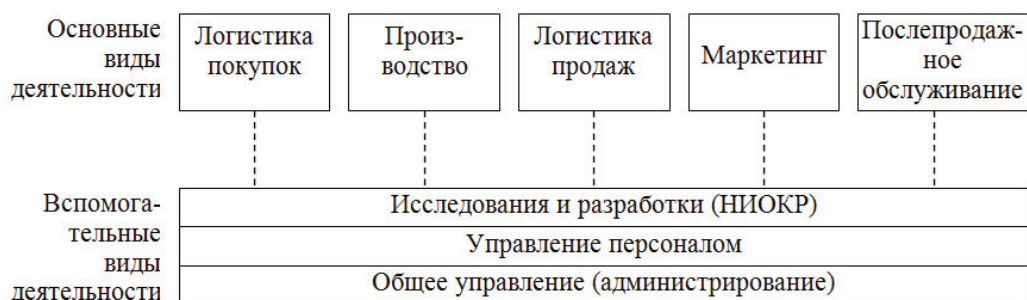


Рис. 3. Элементы цепочки ценности согласно функциональному подходу

Соответствующие им затраты являются ключевыми объектами системы управленческого учета в различных типах организационных структур управления (табл. 2).

Таблица 2

Затраты по видам деятельности в соответствии с функциональным подходом

Виды деятельности	Виды затрат
Основные виды деятельности	
Логистика покупок	Затраты по приобретению основных и вспомогательных материалов; по приемке, сортировке и хранению материалов; по контролю и управлению материально-производственными запасами
Производство	Затраты по производству, сборке, упаковке продукции; по эксплуатации оборудования, содержанию производственных мощностей; по контролю качества продукции; по защите окружающей среды
Логистика продаж	Затраты по доставке продукции потребителю, складированию готовой продукции, упаковке, обработке заказов, погрузке/разгрузке продукции, транспортировке, созданию дилерской и дистрибьютерской сети
Маркетинг	Затраты на содержание торгового персонала, рекламу, по маркетинговым исследованиям, поддержанию дилерской и дистрибьютерской сети
Послепродажное обслуживание	Затраты на текущее обслуживание и ремонт, техническое сопровождение, информирование покупателей и рассмотрение жалоб
Вспомогательные виды деятельности	
Исследования и разработки	Затраты по созданию и совершенствованию продукта производства, технологических процессов, отдельных операций, технологий проектирования, необходимого оборудования, программного обеспечения, систем коммуникаций, компьютерных систем поддержки производства
Управление персоналом	Затраты, связанные с наймом и подготовкой персонала, развитием его профессиональных навыков и опыта, социальным обеспечением, повышением квалификации
Общее управление (администрирование)	Затраты по общему управлению организацией: финансам, учету, юридической поддержке, безопасности и обеспечению конфиденциальности внутриорганизационной информации, информационному обеспечению управления, заключению стратегических союзов, развитию партнерских отношений и т.п.

С точки зрения исследования управленческого учета в различных организационных структурах функциональный подход важен следующими положениями:

1) обуславливает организацию управленческого учета в организациях со сложной организационной структурой управления, включая сложно-интегрированные, характерные для отдельных корпораций и объединенных корпоративных организаций типа холдинг, консорциум, конгломерат, картель, синдикат, трест;

2) предполагает создание специфической – функциональной – калькуляционной системы, используемой в качестве эффективного инструмента управления по видам деятельности и при решении стратегических задач;

3) определяет возможность измерения стоимости и результатов деятельности по элементам цепочки ценности, даже если некоторые из них находятся за пределами отдельной организации и осуществляются конкурентами. Осуществляется на основе стратегического анализа цепочки ценности.

Процессный подход предполагает дифференциацию процессов, осуществляемых в организации, с точки зрения возможности управления ими, оказания определенного влияния на результаты деятельности организации. Согласно ИСО-9000:2000 любая деятельность организации, в которой используются ресурсы для преобразования входов и выходов, может рассматриваться как процесс. В рамках процессного подхода в современном менеджменте и управленческом учете реализуется концепция бизнес-процессов, бизнес-единиц в стратегическом плане – стратегических бизнес-единиц.

Бизнес-процесс предполагает наличие действия, описание его начала и окончания, а также объекта, в отношении которого совершается это действие. Существует базовая типология (классификация) бизнес-процессов, согласно которой дифференцируются бизнес-процессы по развитию и бизнес-процессы по текущей деятельности организации.

Бизнес-процессы по развитию определяют систему стратегического управления организацией. Бизнес-процессы по текущей деятельности подразделяются на:

- основные, создающие добавленную стоимость продукта производства, ориентированные на получение дохода и прибыли от его продажи. Определяют профиль бизнеса по видам продуктов производства – бизнес-единицам, а, имея стратегическое значение для организации, определяют совокупность ее стратегических бизнес-единиц;

- вспомогательные, сфокусированные на создании инфраструктуры производства основных продуктов деятельности;

- бизнес-процессы управления, нацеленные на совершенствование деятельности организации, получение прибыли по текущей деятельности и

в перспективе.

Бизнес-процессы текущей деятельности в сочетании со стратегическим бизнес-процессом развития формируют систему процессного управления организации. Важно, что при этой системе управления бизнес-процессы становятся элементами организационной структуры, поэтому рассматриваются объектами управленческого учета в различных типах структур управления.

Анализ методологических подходов к исследованию предметной области, помимо ранее названных выводов, позволяет выявить методологические основания построения системы управленческого учета в различных типах организационных структур управления (табл. 3).

Таблица 3

Методологические основания концепции управленческого учета в различных организационных структурах

Системный подход		Структурный подход	Функциональный подход	Процессный подход
Теория научного управления	- научные принципы управления;	Структура организации (организационная структура)	Департаментализация по видам деятельности (функциям): – основные виды деятельности; – вспомогательные (обслуживающие) виды деятельности Виды деятельности как объект управленческого учета в различных оргструктурах Департаментализация по элементам цепочки ценности. Элементы цепочки ценности как объекты управленческого учета в различных организационных структурах	Бизнес-процессы, бизнес-единицы, стратегические бизнес-единицы как объекты управленческого учета в различных организационных структурах
	- формирование организационной структуры;	Департаментализация: функциональная, территориальная, продуктовая, проектная		
	- делегирование прав и ответственности	Соотношение «централизация / децентрализация»: – централизованные организационные структуры; – децентрализованные организационные структуры; – иерархические (вертикальные) организационные структуры; – плоские (горизонтальные) организационные структуры;		
Теория организации	- департаментализация; – соотношение «централизация / децентрализация»	структуры; -стратегически ориентированные организационные структуры		
Универсальная теория управления	- функциональная структура управления как модель управления по функциям			

Системный подход		Структурный подход	Функциональный подход	Процессный подход
Теория организационного потенциала	- влияние факторов внешней среды на организационную структуру; – функциональная, дивизио-нальная, матричная организационные структуры	Делегирование полномочий и ответственности. Организация управленческого учета и управленческой отчетности по центрам ответственности		
Реинжиниринг	Реформирование организационных структур			
Концепция сетевых организаций («внутренних рынков»)	Переход к горизонтальным организационным структурам корпораций с сохранением стратегического контроля (сетевые, виртуальные организационные структуры)			
Теория альянсов	Горизонтальное объединение корпораций			
Теория открытых систем	Гибкие организационные структуры			
Ситуационная теория	Оптимальное конструирование структур организации			

Существенная стратегическая ориентированность деятельности современных хозяйствующих субъектов, в том числе российских, обуславливает все большее предпочтение децентрализованным организационным структурам. Это определяет построение сложных моделей управленческого учета в разных типах организационных структур управления, несмотря на имеющиеся методологические ограничения, задаваемые действующей системой нормативного обеспечения учета в РФ. В частности, в действующем Плате счетов не предусмотрена счетная совокупность для учета по бизнес-процессам системным порядком и, следовательно, реализации процессного подхода в менеджменте на этой основе. Данная проблема требует отдельного методологического и организационного решения.

Список источников

1. Истомин Е.П. Теория организации: системный подход / Е.П. Истомин, А.Г. Соколов. – СПб.: ООО «Андреевский издательский дом», 2009. – 314 с.
2. Мильнер Б.З. Теория организации / Б.З. Мильнер. – М.: ИНФРА-М, 2000. – 480 с.

3. Минцберг Г. Структура в кулаке: создание эффективной организации / Г. Минцберг; [пер. с англ. под ред. Ю. Н. Каптуревского]. – СПб.: Питер, 2004. – 512 с.

4. Экономика предприятия / [под ред. В. Я. Горфинкеля, В. А. Швандара]. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 670 с.

METHODOLOGICAL APPROACHES TO RESEARCH OF MANAGEMENT IN DIFFERENT MANAGEMENT STRUCTURES

Bulgakova Svetlana Viktorovna,

Dr. Sc. of Economy, Professor of the Chair of Accounting of Voronezh State University; svebulgakova@yandex.ru

Agapov Denis Sergeevich,

Post-graduate student of the Chair of Accounting of Voronezh State University; a4612757@ya.ru

Basic methodological approaches – systematic, structural, functional process to the study of management accounting in different types of organizational structures of management are differentiated. In each of them regulations defining the multiplicity and complexity of models of management accounting in the organizational structures of individual corporations and the irassociations are developed. The characteristic properties of objects and management accounting in different types of organizational structures of management are considered.

Keywords: management accounting, organizational structure, management accounting in different types of organizational structures of management, centralization, decentralization, delegation of rights and responsibilities, elements of the value chain, business processes, management accounting by responsibility centers, models and objects of management accounting in different types of organizational structures of management.