

## ЗНАЧЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ СЛУЖБИ ЯК БЕЗПОСЕРЕДНЬОГО УЧАСНИКА БЮДЖЕТНОГО ПРОЦЕСУ У НЕБЮДЖЕТНИХ НЕПРИБУТКОВИХ ОРГАНІЗАЦІЯХ

© Височан О. О., 2017

Вдосконалено систему функціональних зв'язків між структурними підрозділами неприбуткових небюджетних організацій. Побудовано концептуальну теоретичну модель пріоритетності у використанні функціоналу різних структурних підрозділів організації при вирішенні завдань бюджетного процесу. Виокремлено основні тенденції у зміщенні пріоритетів функціонування бухгалтерії при виконанні нею обов'язків, пов'язаних із реалізацією бюджетного процесу. Досліджено динамічний ефект пріоритетності структурних підрозділів стосовно бюджетного процесу у співвіднесенні зі станом бухгалтерії.

**Ключові слова:** пріоритетність, небюджетні неприбуткові організації (ННО), бюджетний процес, система бюджетування.

О. О. Vysochan

Lviv Polytechnic National University

## THE IMPORTANCE OF THE ACCOUNTING DEPARTMENT AS A DIRECT PARTICIPANT OF THE BUDGET PROCESS IN NON-BUDGET NON-PROFIT ORGANIZATIONS

© Vysochan O. O., 2017

The system of functional connections between the structural units of non-budget non-profit organizations through a process of critical understanding of the role and place of priority as the key characteristics of redistribution of functional responsibilities between the employees of the structural subdivisions involved in the formation, correction and reporting as interrelated phases of the budget process. It builds a conceptual theoretical model of priority in the use of various departments of the organization when solving problems of the budget process. The basic trends in the shift of the functioning of accounting in the performance of his duties related to the implementation of the budget process. The study of these trends helped to identify and provide economic the contents of this type: offset priority in the stable subsystem of accounting and the modified states of other subsystems of management; shift priority when the modified subsystem of accounting and the stable states of other subsystems of management; the shift of priority in the modification status of the various subsystems of management of non-budget non-profit organizations. The dynamic effect of priority departments in the budget process in accordance with state accounting. In a geometric sense, these shifts can occur both in connection with the substitution of functional responsibilities, through the localization efforts on the wrong stages and procedures of the budget process, and to form a separate combined version associated with the mismatch of organizational and functional structure of accounts department budget requests non-budget non-profit organization.

**Key words:** priority non-budget non-profit organizations (NGOs), budget process, budgeting system.

**Постановка проблеми.** Останніми роками в Україні спостерігається бурхливий розвиток недержавного неприбуткового сектору економіки, що є об'єктивно зумовленим наслідком реалізації європейського вектора стратегії розвитку держави.

Неприбуткові (некомерційні) організації називають третім сектором економіки поряд із державними органами та комерційними організаціями; вони відіграють важливу роль у соціально-економічному розвитку різних держав. Такі організації створюються для досягнення соціальних, благодійних, культурних освітніх, наукових цілей, захисту прав і законних інтересів громадян, а також їх здоров'я, розвитку фізкультури і спорту, задоволення духовних та інших нематеріальних потреб громадян і в інших цілях, спрямованих на досягнення суспільних благ [1, с. 23]. Потенціал, соціально-політичні наслідки діяльності організацій та їхня економічна ефективність великою мірою визначені умовами функціонування цих організацій – сприятливістю законодавства, прозорістю державного управління, дотриманням демократичних принципів, ефективністю економічної діяльності секторів виробництва, активністю громадян у суспільному житті [2, с. 9].

Бюджетування є процесом, який забезпечує дієздатність усіх організацій недержавного неприбуткового сектору економіки, забезпечує досягнення їх стратегічних цілей та дозволяє створити передумови для стабільного розвитку у довгостроковій перспективі. Втім, інформаційне забезпечення цього процесу зіштовхується з низкою проблем, багато з яких лежать в організаційній площині. Їх вирішення неможливе без чіткої акцентуалізації функціональних обов'язків структурних підрозділів прямо чи опосередковано залучених до бюджетування, а також встановлення пріоритетів при вирішенні ключових завдань. Під пріоритетністю, у цьому контексті, розуміємо нормативно встановлену чи зумовлену іншими обставинами характеристику, яка визначає переважне право у вирішенні завдань, які виникають у ході бюджетного процесу.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Основні напрацювання в сфері дослідження процесу бюджетування як складової управління діяльністю підприємств та організацій належать фахівцям з фінансового аналізу: І. О. Бланку, С. Ковтун, Ю. Г. Лисенку, С. В. Онищенку, Г. О. Партин, А. Ю. Харку, О. Г. Череп, О. В. Шереметі та ін. Водночас мало дослідженою залишається проблема взаємовідносин фінансових структур організації та бухгалтерської служби як обов'язкового учасника бюджетного процесу з врахуванням специфіки діяльності небюджетних неприбуткових організацій.

**Цілі статті.** Ефективний розвиток сучасних небюджетних неприбуткових організацій неможливий без належно організованої системи управління бюджетуванням. Як наслідок, пріоритетним вважаємо завдання, пов'язане із вдосконаленням функціональних зв'язків між структурними підрозділами організації, залученими до формування та реалізації бюджету надходжень і витрат, а також звітування за результатами його виконання. Окреслена мета вимагає деталізації за такими напрямками:

- побудова теоретичної моделі пріоритетності у використанні функціоналу різних структурних підрозділів ННО при вирішенні завдань бюджетного процесу;
- виокремлення основних тенденцій у зміщенні пріоритетів функціонування бухгалтерії при виконанні нею обов'язків, пов'язаних із реалізацією бюджетного процесу ННО;
- відстеження динамічного ефекту пріоритетності структурних підрозділів стосовно бюджетного процесу у співвіднесенні зі станом бухгалтерії залежно від ступеня залучення останньої до бюджетування.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Впровадження бюджетування суттєво підвищує ефективність діяльності вітчизняних підприємств за рахунок оптимізації доходів і витрат, раціонального використання фінансових ресурсів, виявлення прихованих резервів, стимулювання людського фактора, підвищення рівня інвестиційної привабливості і конкурентоспроможності через підвищення керованості та пристосовуваності підприємства до змін зовнішнього середовища [3, с. 450]. Формування складової системи – організації бюджетування дає можливість створити структуру бюджетування, тобто встановити скільки та які саме форми бюджетів необхідні для досягнення поставленої мети. Крім того, важливим є дослідження повноважень посадових осіб, які беруть участь у процесі бюджетування, розподілу їхньої відповідальності за виконання доведених

показників бюджетів та визначення можливої кількості рівнів ієрархії в управлінні підприємством [4, с. 425].

Основним завданням раціонально побудованої системи управління ННО є усунення будь-яких конфліктів, які виникають під час взаємодії бухгалтерської служби з іншими структурними підрозділами організації. Шляхом до її вирішення є встановлення пріоритетності з чіткою авторизацією повноважень на кожному етапі бюджетного процесу.

Представимо графічно теоретичну модель можливих станів функціонально-організаційної компоненти системи управління бюджетуванням у небюджетних неприбуткових організаціях у системі координат «підрозділ – етап бюджетування», а також можливі траєкторії зміщення пріоритетності бухгалтерії як безпосереднього учасника бюджетного процесу (рис. 1).

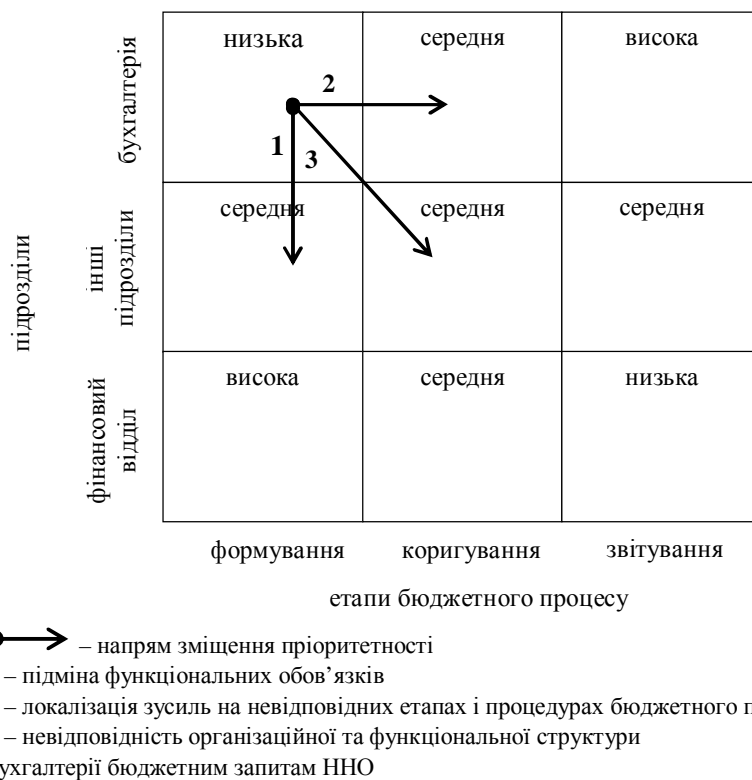


Рис. 1. Пріоритетність у використанні функціоналу різних структурних підрозділів ННО при вирішенні завдань бюджетного процесу (Власна розробка)

На етапі формування бюджету важливим є створення ефективних відносин між структурними підрозділами небюджетної неприбуткової організації для достовірного визначення обсягів та джерел надходження коштів та напрямків їх подальшого використання відповідно до стратегічних цілей та положень статуту організації. На цій стадії корисним є підготовка попереднього бюджету, обговорення реальності встановлених показників, координація зусиль різних підрозділів для досягнення результату. Бюджет потрібно формувати не лише з врахуванням цілей та завдань (і тактичних, і стратегічних) діяльності організації, але й обмежувальних чинників та ризиків навколишнього середовища. Пріоритетність як властивість, що впливає на переважне значення підрозділу у формуванні показників бюджету, належить фінансовому відділу ННО. Втім, це не означає його абсолютну автономність, а тим паче безконтрольність у створенні проекту бюджету. Бухгалтерія слугує потужним джерелом корисної інформації, яка забезпечує можливість врахування недоліків та виправлення помилок, допущених у бюджетному процесі минулих періодів. Водночас зміщення пріоритетності на цьому етапі до бухгалтерської служби створює ризик формалізованого підходу до бюджетного процесу, коли стратегічні цілі розвитку організації нехтуються задля певної технократизації вирішення тих чи інших процедурних завдань.

На етапі коригування бюджетних показників значення бухгалтерської служби істотно зростає. Вона виступає дорадчим органом, який забезпечує інформацію для встановлення досяжності попередньо розрахованих значень. Важливим є хронологічний спосіб накопичення даних, пріоритетний у бухгалтерському обліку, завдяки чому можна відслідкувати тенденції зміни усіх бюджетних показників на будь-якому часовому горизонті. На цьому етапі складною управлінською задачею є усунення конфлікту між фінансовим та бухгалтерським підрозділами організації, оскільки їхня пріоритетність у розв'язанні проблем, які виникають, є практично однаковою. Вирішення цієї проблеми може полягати в чіткому встановленні обов'язків та відповідальності у Положенні про відповідний структурний підрозділ організації, належній організації документообігу, періодичному проведенні робочих нарад, підвищенні кваліфікації працівників шляхом стажування, участі у семінарах, конференції тощо. Організаційна структура ННО повинна максимально спрощувати процес комунікації між різними підрозділами для максимізації ефективності бюджетування. Для великих небюджетних неприбуткових організацій, так само як і для таких, що мають розгалужену просторову структуру, не зайвим буде створити спеціальний бюджетний комітет, до складу якого повинен включатися головний бухгалтер, а також розробити бюджетний регламент. Критичним є створення об'єктивних критеріїв оцінки роботи працівників служб в аспекті підтримки та реалізації бюджетного процесу в організації. Це забезпечить належну мотивацію для осіб, котрі розглядають функцію сприяння у розробці та коригуванні бюджету як другорядну у своїх посадових обов'язках.

На етапі звітування важливим є контроль виконання бюджету за його підсумками. Монополізація цієї функції фінансовою службою може мати негативні наслідки для діяльності організації, оскільки зростає суб'єктивізм при встановленні та оцінці результатів виконання, а також підвищується ризик фальсифікації для задоволення особистих інтересів. У такому разі пріоритетність бухгалтерії з метою усунення негативних явищ у бюджетному процесі є визначальною. Доцільним є не лише впровадження автоматизованої системи бюджетування, але й її консолідації з потужностями автоматизованої системи бухгалтерського обліку, що забезпечить економію часу та людських зусиль. У такому випадку аналіз відхилень між плановими та звітними показниками перетвориться в суто технічну процедуру; управлінський потенціал буде спрямовано на встановлені та усуненні причин, що їх зумовили. Тому на перший план виходить фактична аналітично-облікова інформація в різних розрізах: джерел фінансування, проектів, напрямів використання коштів, центрів відповідальності та ін. Отже, бухгалтерія створює об'єктивну платформу для практичної апробації результатів бюджету та формує дані для оцінки ефективності бюджетного процесу загалом по організації.

Зміщення пріоритетів у функціонуванні бухгалтерії в представлений на рис. 1 моделі переважно характеризується виникненням таких явищ:

1) підміна функціональних обов'язків (вертикальний напрям зміщення пріоритетів) – бухгалтерія штучно розширює зону власних повноважень при організації бюджетного процесу або ж, навпаки, самоусувається від реалізації окремих функцій бюджетування;

2) локалізація зусиль на невідповідних етапах і процедурах бюджетного процесу (горизонтальний напрям зміщення пріоритетів) – дисбаланс у бюджетному процесі створює середовище, в якому пріоритетність бухгалтерської служби зростає на нехарактерних для неї ділянках бюджетування;

3) невідповідність організаційної та функціональної структури бухгалтерії бюджетним запитам ННО (діагональний напрям зміщення пріоритетів) – хаотичний, юридично та організаційно нечіткий механізм бюджетування в організації спричиняє неможливість повноцінно використати функціонал бухгалтерії для вирішення бюджетних задач.

Динамічність пріоритетності структурних підрозділів стосовно бюджетного процесу у співвіднесенні зі станом бухгалтерії характеризується: 1) зміщенням пріоритетності інших структурних підрозділів (рис. 2); 2) зміщенням пріоритетності бухгалтерії (рис. 3); 3) комбінацією попередніх варіантів (рис. 4).

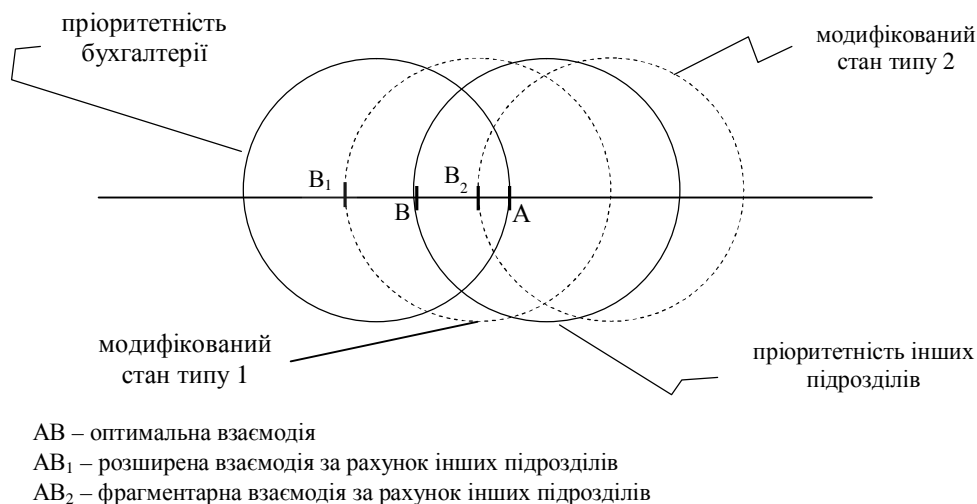


Рис. 2. Зміщення пріоритетності за стабільної підсистеми бухгалтерського обліку та модифікованих станів інших підсистем управління (Власна розробка)

Поданий на рис. 2 варіант передбачає суворе виконання бухгалтерією затверджених організацією положень та розробленого порядку дій, що спрямовані на реалізацію бюджетної політики. Водночас зміщено пріоритетність в інших структурних підрозділах організації (зокрема у фінансовому відділі) до збільшення (відрізок АВ<sub>1</sub>) або зменшення (відрізок АВ<sub>2</sub>). Такий дисбаланс спричиняє виникнення конфліктних ситуацій, однак не може бути усунутий лише силами бухгалтерської служби. Коригування стану підсистем належить до функцій вищого керівництва організації, тоді як бухгалтерія може виступати ініціатором та рекомендувати варіанти вирішення проблем з метою приведення системи до оптимального стану. В іншому випадку існує ризик вирішення проблеми через адаптацію бухгалтерії до нераціональних вимог інших підрозділів (стан, коли взаємовідносини вибудовуються за принципом «керівний – керований»). Розширена взаємодія на етапах коригування та звітування спричиняє ситуацію, коли фінансова служба перебирає на себе функції бухгалтерії (наприклад, в аспекті складання управлінської (внутрішньогосподарської) звітності), що суттєво знижує рівень контрольованості виконання бюджетних показників та може призвести до перекручень та/або свідомої фальсифікації даних. Фрагментарність взаємодії, з іншого боку, спричинена самоусуненням певних структурних підрозділів з бюджетного процесу через відсутність належної мотивації або небажання нести додаткову відповідальність. Така ситуація найбільш характерна для першого етапу бюджетування, коли формування плану надходжень та витрат відбувається формально, без належної діагностики середовища, аналізу та врахування результатів виконання бюджетів минулих періодів.

Варіант, поданий на рис. 3, відображає розширення (відрізок ВА<sub>1</sub>) або фрагментацію (відрізок ВА<sub>2</sub>) пріоритетності бухгалтерської служби щодо інших структурних підрозділів ННО у бюджетному процесі. У цьому випадку структурні підрозділи організації (включно з фінансовою службою) діють у межах норм, регламентованих внутрішніми положеннями з питань бюджетування. Бухгалтерська служба як учасник бюджетного процесу прагне брати активну участь у формуванні бюджетних показників, певним чином перебираючи на себе функції фінансового відділу, або делегує останньому повноваження з формування управлінської звітності за результатами виконання плану надходжень і витрат, знижуючи при цьому контролюючий вплив. Зниження пріоритетності бухгалтерської служби на першому етапі бюджетування не є критичним, однак згодом може перетворитися на серйозну управлінську проблему. Керівництво організації має проаналізувати причини виникнення цієї ситуації. Вони можуть бути найрізноманітнішими: від людського фактора до виникнення комунікаційних розривів між структурними підрозділами організації. Відповідно масштаб вирішення проблеми може бути і незначним (дрібні коригування Положення про бухгалтерську службу), і суттєвим (аж до повної реорганізації бухгалтерської служби).

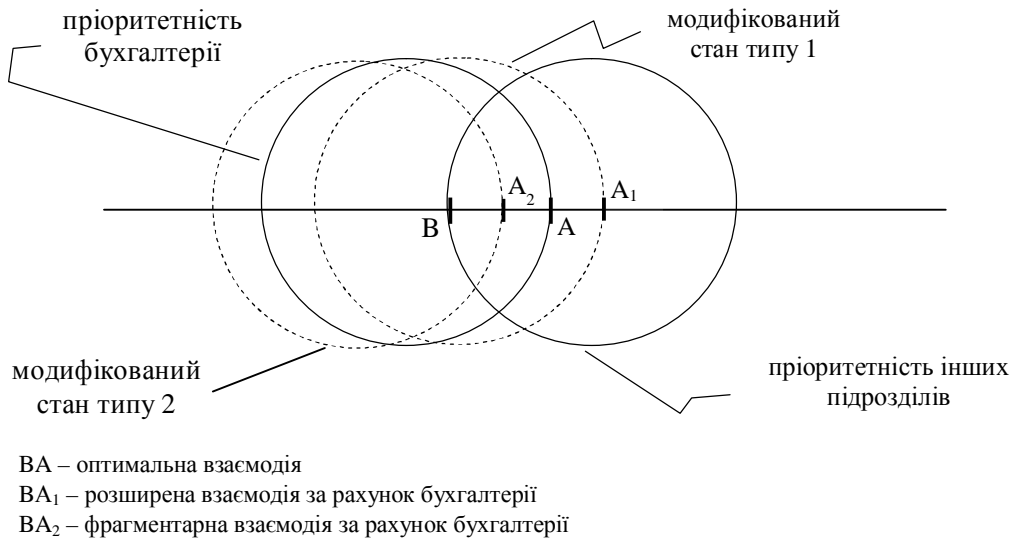


Рис. 3. Зміщення пріоритетності при модифікованій підсистемі бухгалтерського обліку та стабільних станах інших підсистем управління (Власна розробка)

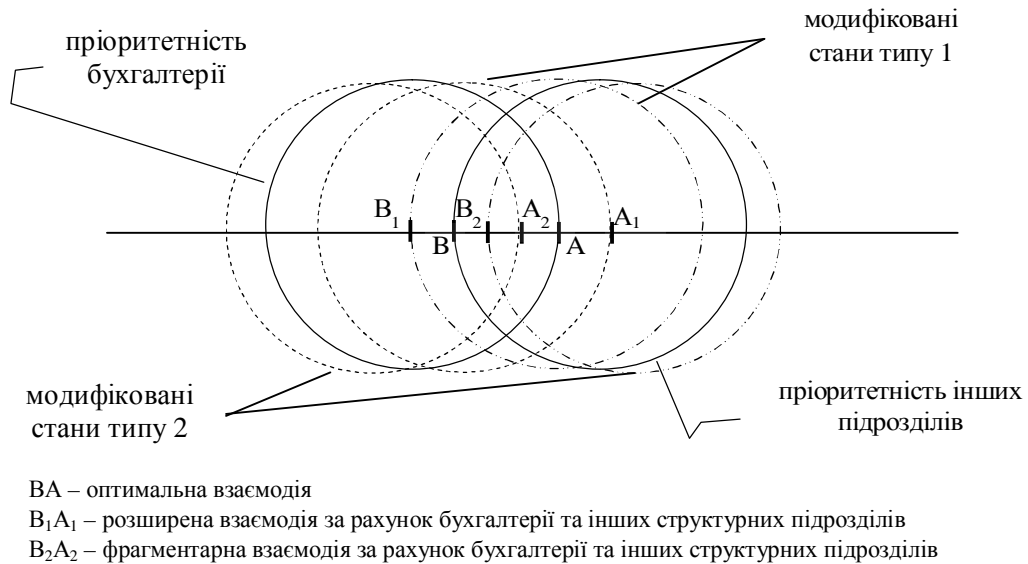


Рис. 4. Зміщення пріоритетності при модифікації стану різних підсистем управління ННО (Власна розробка)

На практиці доволі часто виникає ситуація, коли бюджетний процес ННО характеризується хаотичністю, відсутністю скоординованих дій між його учасниками, інформаційним перевантаженням через неефективну організацію документообігу, дисбалансом між об'єктивною потребою планових даних та кадрово-технічними можливостями їх отримання. Однією з причин її виникнення є порушення оптимальної взаємодії між бухгалтерською службою та іншими структурними підрозділами небюджетної неприбуткової організації. Фрагментарність, аж до повної відмови від участі в бюджетному процесі, бухгалтерії та фінансової служби (відрізок  $B_2A_2$ ) має негативні наслідки для сталого розвитку підприємства, так само як і надлишкова активність учасників (відрізок  $B_1A_1$ ), яка часто виливається лише в імітуванні ефективно налагодженого бюджетного процесу в організації. Зауважимо, що зсув геометричних фігур, які представляють пріоритетність структурних підрозділів ННО стосовно участі у бюджетному процесі в горизонтальній проекції в ту чи іншу сторону, не означає можливість встановлення рівня негативних наслідків для об'єкта дослідження. Тобто відсутність взаємодії між бухгалтерією та

фінансовою службою ще не є обов'язковою умовою визнання організації бюджетування в ННО неналежною. Наявність чітко налагоджених структурних взаємозв'язків між відділами ННО є однією (однак не достатньою) з умов підвищення ефективності бюджетного процесу. Приведення ситуації, поданої на рис. 4, в оптимальний стан залежить не лише від управлінських можливостей керівництва, але й від кваліфікації та бажання нести додаткову відповідальність працівників організації, яке повинно підкріплюватися належними мотиваційними заходами.

**Висновки і перспективи подальших досліджень.** За результатами дослідження встановлено, що пріоритетність є базовою характеристикою та необхідною передумовою перерозподілу і збалансування функціональних обов'язків, а також побудови максимально стійких взаємозв'язків між різними структурними підрозділами небюджетної неприбуткової організації, спрямованих на формування ефективної підсистеми бюджетування. Побудована теоретична модель передбачає розподіл пріоритетності між різними структурними підрозділами ННО за етапами циклу бюджетування, а також встановлення тенденцій її зміщення залежно від різних факторів середовища. Дослідження цих тенденцій дозволило виявити та надати економічний зміст таким її типам: зміщення пріоритетності за стабільної підсистеми бухгалтерського обліку та модифікованих станів інших підсистем управління; зміщення пріоритетності за модифікованої підсистеми бухгалтерського обліку та стабільних станів інших підсистем управління; зміщення пріоритетності при модифікації стану різних підсистем управління небюджетних неприбуткових організацій. В геометричному сенсі ці зміщення можуть відбуватися як в вертикальній (підміна функціональних обов'язків), так і горизонтальній (локалізація зусиль на невідповідних етапах і процедурах бюджетного процесу) проекціях, а також формувати окремий комбінований (невідповідність організаційної та функціональної структури бухгалтерії бюджетним запитам небюджетної неприбуткової організації) варіант.

У перспективі модель дасть змогу створити теоретико-методологічне підґрунтя для унормування і збалансування комунікаційних взаємозв'язків в організаційній структурі управління небюджетної неприбуткової організації, а також виявити вузькі місця та усунути розриви під час передачі інформації з бухгалтерії до інших структурних підрозділів.

1. Гура Н. О. *Неприбуткові організації в Україні: особливості діяльності та класифікації* / Н. О. Гура // *Економіка України*. – 2012. – № 8. – С. 23–31. 2. Ільїна М. В. *Соціально-економічна роль некомерційних організацій у забезпеченні сталого розвитку суспільства* / М. В. Ільїна // *Механізм регулювання економіки*. – 2011. – № 3. – С. 28–37. 3. Череп О. Г. *Роль бюджету та процесу бюджетування в управлінні підприємством* / О. Г. Череп, О. Ю. Стремидло // *Бюлетень Міжнародного Нобелівського економічного форуму*. – 2011. – № 1 (4). – С. 445–451. 4. Пилипів Н. І. *Місце та роль обліку і аналізу в системі бюджетування витрат* / Н. І. Пилипів, М. О. Івасишин // *Вісник Прикарпатського університету. Економіка*. – 2012. – Вип. IX. – С. 425–429.