

УДК 336.225+658.511

ФУНКЦІОНАЛЬНО-ВАРТІСНИЙ АНАЛІЗ ПРОЦЕСІВ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ

Покинтелиця В.М.

Методику функціонально-вартісного аналізу адаптовано до процесів адміністрування податків, охарактеризовано їх опис в інтегрованій автоматизованій інформаційній системі податкових органів, класифіковано функції управління податкового контролю юридичних осіб.

Постановка проблеми в загальному вигляді та зв'язок із найважливішими науковими та практичними завданнями. Державна податкова адміністрація України поряд з іншими центральними органами виконавчої влади задіяна у реалізації заходів Плану дій Україна – ЄС [1]. Безпосередньо на Державну податкову адміністрацію України покладено завдання виконання комплексного Стратегічного плану розвитку державної податкової служби з визначенням органів, процедур та потреб у фінансових, людських, матеріально-технічних та інформаційних ресурсах. Стратегія реформування спрямована на: впровадження моделі організаційної структури за функціональним принципом побудови; функціональне вдосконалення діяльності органів ДПС шляхом стандартизації функцій (процедур) на підставі опису стандартних процесів, що створить умови для організації стандартних робочих місць та чіткого розподілу обов'язків персоналу. В умовах фінансової кризи і обмеженості бюджетних ресурсів актуальною є проблема скорочення витрат на утримання податкових органів. Однією зі шляхів її вирішення є застосування функціонально-вартісного аналізу (ФВА) до процесів адміністрування податків.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання поданої проблеми. ФВА - метод системного дослідження функцій, працездатності різних об'єктів і витрат на їх реалізацію. Найширше в даний час застосовується для технічних об'єктів - виробів, їх частин і деталей, технологічних процесів виробництва [2]. Окрім технології і конструювання технічних об'єктів в полі діяльності ФВА в даний час включаються організаційні і управлінські процеси, виробничі структури підприємства тощо. Історія ФВА почалась у 40-ві роки двадцятого століття, коли практично одночасно американський інженер Л. Майлз з компанії General Electric, Inc (1947 р.) та радянський інженер Ю.М. Соболев із Пермського телефонного заводу (1948 р.) запропонували нові методи зниження собівартості продукції. З тих пір в США та

Радянському Союзу безперервно проводилися дослідження функціонально-вартісного аналізу та його застосування на промислових підприємствах. В 80-х роках в Радянському Союзі почалися дослідження застосування методів ФВА в інших сферах діяльності — для удосконалення систем управління підприємством [3]. Із початку 90-их років на пострадянському просторі різко скоротилася кількість публікацій по ФВА, припинилися підготовка та перепідготовка спеціалістів, використання ФВА на практиці [4]. Разом із тим загострення конкурентної боротьби, витратний характер діяльності підприємств та потреба виживання у кризових умовах дали поштовх до застосування ФВА в сучасному бізнесі та менеджменті. Панков В. А. висвітлив досвід використання ФВА в ЗАТ «Новокраматорський машинобудівний завод» [5]. Костенко О.М. справедливо пов'язує перспективи подальшого розвитку ФВА із впровадженням в його методіку економіко-математичних методів і комп'ютерних технологій обробки інформації. Він вказує на необхідність узагальнення досвіду проведення ФВА в різних галузях на загальнодержавному рівні з метою його популяризації і вдосконалення [6].

Виділення невирішених частин загальної проблеми, яким присвячена дана стаття. Еволюція ФВА привела до розширення сфери його використання для раціоналізації структури апарату управління, уточнення посадових обов'язків підрозділів і окремих працівників, для підвищення якості функціонування оргструктур, а також для зниження витрат на утримання апарату управління [7]. Але існуючі дослідження обмежуються сферою діяльності комерційних підприємств реального сектора економіки, не виходять на рівень державного управління. Разом із тим в основу побудови системи державного управління мають бути закладені принципи бюджетного федералізму і конкурентного функціонально-вартісного підходу [8].

Постановка завдання. Метою дослідження є адаптація методик функціонально-вартісного аналізу до процесів адміністрування податків.

Виклад основного матеріалу досліджень. На початку 90-х років розпочався четвертий, новітній етап розвитку ФВА - функціонально-вартісне управління (ФВУ, Activity-Based Management, ABM). ФВУ є сучасною методологією управління витратами на основі їх точного віднесення на функції, бізнес-процеси з метою безперервного вдосконалення виробничих і комерційних технологій, процесів, організаційних структур [9, с.299].

Використання ФВУ потребує чіткого визначення дефініцій «функція», «процес».

Функція (*лат. functio* - здійснення, виконання) – діяльність, роль об'єкта в рамках певної системи; робота, що здійснюється органом, організмом; роль, значення чого-небудь.

Процес (від *лат. processus* — просування) - послідовна зміна стану об'єкту в часі. Якщо процес пов'язаний із діяльністю, яка має певну мету, то в ньому часто виділяють **етапи** процесу (зазвичай пов'язані з проміжними цілями). Під бізнес-процесом розуміють сукупність різних видів діяльності, які разом узяті створюють результат, що має цінність для споживача, клієнта або замовника [10]. Процеси адміністрування податків мають певні особливості, оскільки здійснюються не з метою отримання комерційного прибутку, а задля надання благ колективного використання. В основі податкової системи, невід'ємною органічною частиною якої є оподаткування як процес діяльності, знаходяться податки, збори, інші обов'язкові платежі, їх структура та податкові органи як розгалужена мережа спеціалізованих структур (податкова адміністрація, податкова міліція, митні органи, казначейство тощо) [11]. Процеси адміністрування поділяються на операційні та управлінські та реалізують функції державної податкової служби.

Ґрунтуючись на аксіомі про вільну конкуренцію та критерії Парето- ефективності, можна дедукувати правила економічної політики - в даному випадку висновки про функції (сфери застосування) податкової політики. До них належить регулювання: рівнів податків, перерозподілу доходів у суспільстві, екстерналій (у тому числі пов'язаних із забрудненням навколишнього природного середовища), споживання природних ресурсів. Для кожної із зазначених функцій можуть бути сконструйовані індикатори, що відображають стан справ у даній сфері податкової політики. За ними, у свою чергу, можна оцінювати результати діяльності центральних і регіональних (місцевих) органів влади [12, с.19].

ФВА вимагає комбінованого застосування процесного і структурного підходів до організації і управління оподаткуванням, основна ідея якого полягає в тому, що перелік виконуваних функцій, які належать якому-небудь бізнес-процесу, їх причинно-наслідкові зв'язки і частота виконання точніше відображають довгострокові змінні витрати [13].

Основою управління, як окремим процесом адміністрування податку, так і групою процесів, є показники ефективності. Як правило, виділяються три групи показників: витрати на виконання процесу, включаючи фактичну собівартість; часові характеристики; показники якості процесу адміністрування податку. ФВА дозволяє розглянути процеси адміністрування податків з двох сторін. Одна сторона - склад і якість виконання функцій податкових органів, друга - витрати на

реалізацію функцій. При цьому обидві сторони розглядаються як одне ціле.

З метою створення в Україні стабільної податкової системи, яка сприятиме ефективному функціонуванню економіки та запровадженню прозорих процедур адміністрування податків, Державною податковою адміністрацією України у рамках довгострокового проекту “Програма модернізації державної податкової служби України” створюється інтегрована автоматизована інформаційна система (далі - ІАІС) як сукупність інформації, економіко-математичних методів та моделей, технічних, програмних, технологічних засобів та спеціалістів, що призначена для обробки податкової інформації та прийняття управлінських рішень. Розробка системи складається з таких етапів: аналіз системних вимог та розробка документів вищого рівня; аналіз та розробка деталізованих вимог до системи/підсистеми; проектування та кодування. Вимога - це будь-яка умова, якій повинна відповідати система, що розробляється, або програмний засіб. Такою вимогою може бути і можливість, якою система повинна володіти, і обмеження на її продуктивність або призначений для користувача інтерфейс, і нормативні вимоги, яким вона повинна задовольняти [15].

М. Хаммер стверджує, що модернізація стосується не удосконалення, а відмови від процесів, особливо якщо мова йде про десятиразове, а не про десятипроцентне поліпшення [14, с.233]. Проект модернізації знаходиться на завершальній стадії першого етапу. На основі Стратегічного плану, попередньої організаційної структури та шляхом вдосконалення існуючих бізнес-процесів було розроблено Концепцію операційної діяльності (далі - ConOps) – документ, що містить опис операційної та управлінської діяльності державної податкової служби України. Цей документ є результатом реінжинірингу процесів функціонування ДПС та основою для усіх подальших робіт зі створення інформаційної системи. На основі ConOps розроблено документи «Вимоги вищого рівня до системи», де визначено вимоги до інформаційної системи, що розроблятиметься в межах Проекту. Кожна вимога містить посилання на конкретний крок, або процес/підпроцес ConOps.

З метою полегшення управління вимогами в Посібнику з операційного керівництва Проектом модернізації було задокументовано принципи ідентифікації, формулювання тексту вимог та формування трасувальних таблиць.

Ідентифікація вимог надає змогу відслідковувати (трасувати) вимоги з часу створення до перетворення в конкретний програмний код, посібники користувача, архітектуру системи тощо. Код кожної вимоги формується таким чином:

<Код підсистеми (сегмента)/процесу>-<Тип вимоги>-<Номер вимоги>,

де <Код підсистеми (сегмента) /процесу > - скорочена назва підсистеми (сегмента) або процесу, для якого визначається вимога. Наприклад, HR01 – вимога до процесу 01 підсистеми людських ресурсів; номер процесу може бути опущений, якщо вимога стосується всієї підсистеми або сегмента.

<Тип вимоги> - одна літера, що ідентифікує тип вимоги.

<Номер вимоги> - порядковий номер вимоги. Кожен тип вимог у рамках однієї підсистеми має власну нумерацію вимог.

Текст вимоги повинен складатися з таких частин, що слідує у такому порядку:

<Суб'єкт> <Дієслово, що описує дію> <Дієслово> <Об'єкт> <Оператор або кваліфікація>,

де <Суб'єкт> - об'єкт, до якого буде застосовано вимогу.

Фактично, у кожній вимозі повинна бути визначена відповідь на запитання: "Хто має виконувати роботу?".

<Дієслово, що описує дію> - Дієслово, що використовується для зазначення того, наскільки дана вимога є важливою та які варіанти щодо аналізу вимог має Виконавчий керівник Проекту.

<Дієслово (дієслівний вираз)> - описання того, що саме повинен робити суб'єкт.

<Об'єкт> - описує об'єкт, над яким виконується дія.

Трасувальні таблиці формуються для всіх вимог одночасно та використовуються для відстеження взаємозв'язку між ідентифікаторами вимог та ідентифікаторами посилання на джерело.

Таким чином, вимоги до створення ІАІС передбачають можливість умонтування блоку «Функціонально-вартісний аналіз». У даний час найбільшого поширення набула методика FAST (Function Analysis System Technique), яка вимагає відшукання взаємної залежності між функціями.

Всі функції розглядаються з різних позицій: значущості, місця виникнення, форм і часу прояву. Принцип значущості полягає в тому, що кожна функція розглядається в ієрархічній структурі з погляду її переваги стосовно інших функцій розв'язуваного завдання. Принцип місця виникнення дозволяє розділити функції на внутрішні і зовнішні стосовно об'єкта дослідження. Не менш важливими являються й інші принципи, що дозволяють класифікувати функції по їхній ролі в досліджуваному об'єкті, у якості якого можуть виступати окремі процеси адміністрування податків.

По області прояву і відношення до об'єкту розрізняють загальнооб'єктні (зовнішні) і внутрішньооб'єктні (внутрішні) функції [16, с.61-63].

По ролі в задоволенні потреб і забезпеченні працездатності об'єкту серед загальнооб'єктних функцій виділяють головну і додаткові (другорядні), а серед внутрішньооб'єктних — основні і допоміжні функції.

Розглянемо приклади класифікації функцій управління податкового контролю юридичних осіб державної податкової інспекції у районі міста.

Головна функція - корисна функція, що відображає призначення об'єкту (мета його створення). Для управління - це організація і здійснення контролю за дотриманням юридичними особами податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджету податків, зборів та інших обов'язкових платежів.

Додаткова (другорядна) функція - корисна функція, що забезпечує спільно з головною функцією прояв завдань об'єкту. Для управління - це контроль за дотриманням норм регулювання обороту готівки.

Основна функція забезпечує виконання головної функції. Без певного набору основних функцій не може бути виконана і головна функція об'єкту. В управлінні до основних функцій відносять: «Документальна перевірка платників податків», «Здійснення перевірок з відшкодування податку на додану вартість платників податків», «Контроль за своєчасним нарахуванням та сплатою платежів до бюджетів усіх рівнів» тощо.

Допоміжні функції підтримують основну функцію (інколи їх називають функціями підтримки). Допоміжна функція першого рангу - функція, що забезпечує виконання основної. Допоміжна функція другого рангу - функція, що забезпечує виконання допоміжної функції першого рангу і так далі. Вони роблять основну функцію ефективнішою. Розрізняють сполучну, ізолюючу, фіксуючу, направляючу, гарантуючу допоміжні функції.

Так функція «Відбір платників податків для документальних перевірок» є направляючою до функції «Документальна перевірка платників податків». Функція «Роз'яснення податкового законодавства» є гарантуючою для всіх основних функцій, функція «Робота з податковими ризиками» - фіксуючою, «Боротьба з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом» - ізолюючою, «Інформаційна робота з органами державної податкової служби і зовнішніми організаціями» - сполучною.

По ступеню корисності для об'єкту розрізняють корисні (потрібні, необхідні), нейтральні (даремні, непотрібні) і шкідливі (небажані) функції. Внутрішніми регламентами управління податкового контролю юридичних осіб не передбачено нейтральних та шкідливих функцій. Але існує певне дублювання функцій і процедур, які вони містять.

Наприклад, функцію «Адміністрування податку на додану вартість» реалізує як управління податкового контролю юридичних осіб

(передбачено 33 процедури), так і управління оподаткування юридичних осіб (також 33 процедури), із них дублюється 27 процедур, або 81,82%. Процедури функції управління оподаткування юридичних осіб «Документальні перевірки суб'єктів господарської діяльності, які отримують податкові пільги» дублюють процедури цієї ж функції управління податкового контролю юридичних осіб.

На основі даних функціонального аналізу будується функціональна модель - це виражена в абстрактній формі суть процесу, описана за допомогою основних функцій (які безпосередньо реалізують призначення процесу адміністрування податків - його головну функцію) і функцій, сприяючих виконанню основних функцій, тобто тих, що побічно реалізують її призначення (ту ж головну функцію). Найбільшого поширення набув варіант методики FAST, що базується на використанні трьох питань: «Як?», «Чому?», «Коли?» (рис. 1). У повнішій формі ці питання виглядають таким чином: «Як здійснюється дана функція?», «Чому (навіщо) здійснюється ця функція?», «Коли здійснюється ця функція?». Відповідь на друге запитання дозволяє формулювати або перевіряти розташування функцій, що знаходяться на більш високому рівні по відношенню до досліджуваної зараз функції і розташованих на діаграмі лівіше. Відповідь на друге питання зрештою сприяє формулюванню головної функції.

Третє питання дозволяє правильно розташувати на діаграмі функції, здійснювані одночасно з іншими, місце яких на діаграмі вже визначене. Можна відзначити, що функції верхнього рівня ієрархії повинні відображати мету, а нижчестоящі, у свою чергу, характеризують засоби її досягнення.

Наприклад, незалежна функція управління податкового контролю юридичних осіб «Адміністрування акцизного збору і контроль за виробництвом і обігом підакцизних товарів» (процедура – застосування фінансових і адміністративних стягнень до платників податників) виникає лише у разі неподання, несвоєчасного подання або подання не в повному обсязі установлені законодавством податкової звітності (питання «Коли?»).

Рамки досліджуваної проблеми позначаються пунктирними вертикальними лініями в лівій і правій частці діаграми. Вводиться поняття критичного шляху, який позначається горизонтальними лініями між вертикальними пунктирними лініями і включає найбільш важливі усередині об'єктні функції, зокрема головну функцію.

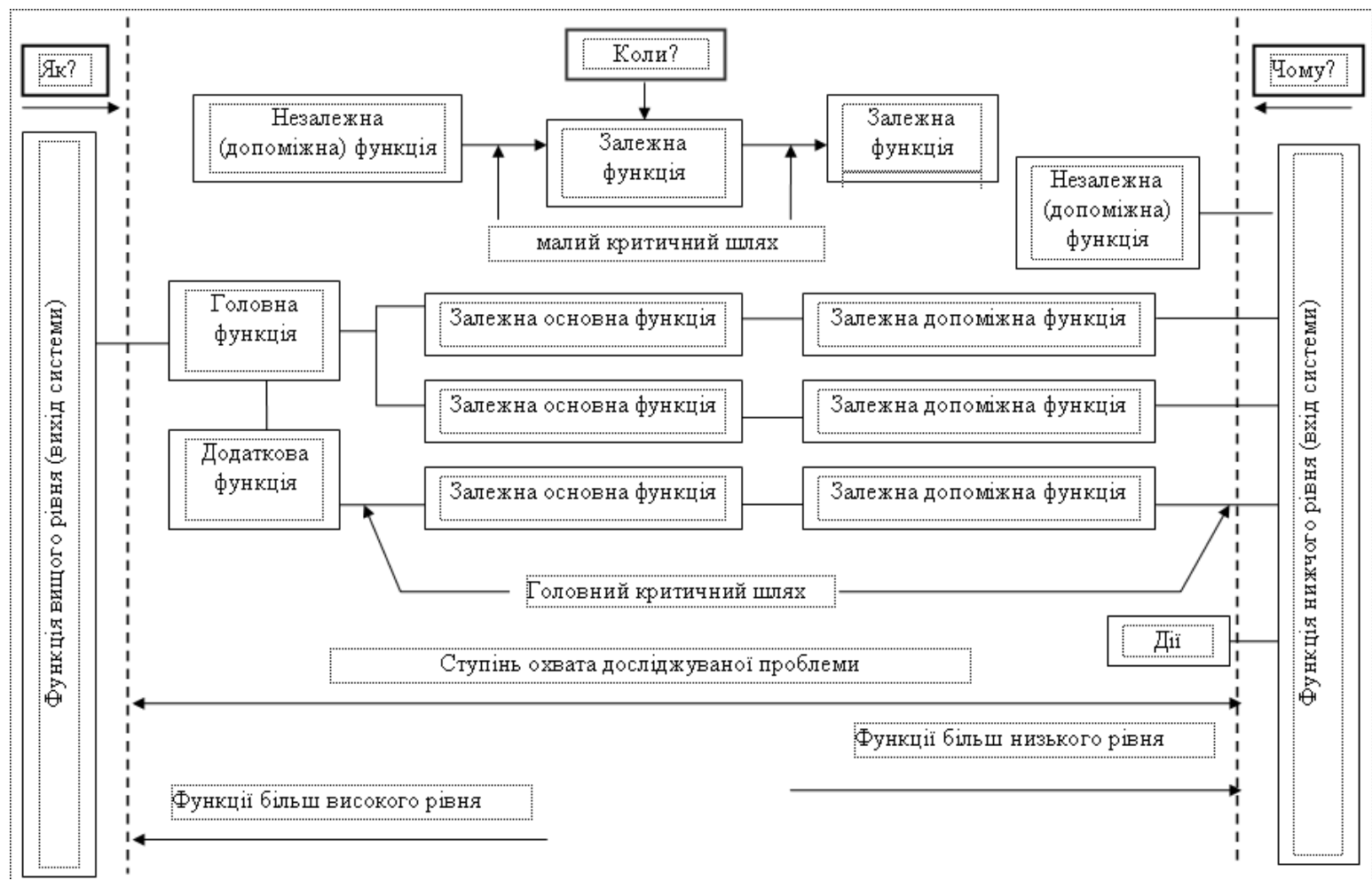


Рис.1. Базова модель діаграми FAST

При побудові діаграми дотримуються два основних правила:
- напрями «Як?» і «Чому?» завжди збігаються з лінією критичного шляху. У напрямі «Коли?» розташовуються або незалежні (допоміжні) функції (показані вверху рисунка), або дії (показані внизу рисунка).

- питання завжди слід ставити у напрямі «виходу» з прямокутника з формулюванням даної функції.

При функціонально-вартісному підході основою для аналізу структури витрат є функціональний аналіз, спрямований на визначення ієрархії функцій по вагомості й витратам. Результатом функціонально-вартісного аналізу є розподіл витрат по функціях відповідно їхній важливості. Сума зважених логарифмів співвідношення розподілу функцій по важливості і по витратах має прагнути до нуля [17, с.50]:

$$f(\alpha, \beta) = \sum_{i=1}^n \alpha_i \cdot \lg \frac{\alpha_i}{\beta_i} \rightarrow 0,$$

де α_i - важливість i -ої функції, визначається експертним шляхом,

при цьому має виконуватися вимога $\sum_{i=1}^n \alpha_i = 1$,

$i = \overline{1, n}$ - кількість функцій;

β_i - доля витрат i -ої функції в загальній сумі витрат, %.

На завершальній стадії для кожної функції визначають індекс вартості. Він включає розгляд цінності функцій, фактичні витрати на них і внесок в реалізацію кінцевої мети процесу адміністрування податків. Витрати повинні розподілятися в об'єкті пропорційно до важливості (значущості) функцій.

Висновки і перспективи подальших наукових досліджень.

Основний науковий результат статті полягає в адаптації методики функціонально-вартісного аналізу до процесів адміністрування податків:

1. Завданням ФВА є досягнення єдності функціонального та вартісного боку процесів адміністрування податків шляхом вирішення суперечності між якістю функцій та витратами на їхню реалізацію.

2. Передумовою використання ФСА щодо процесів адміністрування податків є запровадження стандартизації і опис операційної та управлінської діяльності державної податкової служби України.

3. Формулювання функцій здійснюється за певним правилом: «дієслово+іменник+примітка». Формулювання тексту вимог в інтегрованій автоматизованій інформаційній системі податкових органів дозволяє доповнити її підсистемою ФВА.

3. Класифіковано функції, які реалізуються в процесі адміністрування податків, на прикладі управління податкового контролю

юридичних осіб державної податкової інспекції у районі міста. Виділено головні, додаткові, основні і допоміжні функції, останні ідентифіковано як сполучні, ізолюючі, фіксуючі, направляючі, гарантуючі. Виявлено випадки дублювання функцій і процедур, які вони містять.

Перспективою подальших досліджень є розрахунок індексу функцій, які реалізуються в процесі адміністрування податків, з метою визначення їх раціональності.

Література:

1. Результати реалізації Державною податковою адміністрацією України Плану дій Україна – ЄС у 2007 році у частині виконання Стратегічного плану розвитку державної податкової служби України до 2013 р. // Вісті. – 2008. - №62. – С.1-3.

2. Волошин, С.М. Використання функціонально-вартісного аналізу при дослідженні об'єктів техніки [Електронний ресурс] / С.М. Волошин // Енергетика і автоматика. – 2009. - №2. - Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua/e-journals/eia/2009_2/09vsmrto.pdf>

3. Плешу, Г. Управлінські інновації як головний чинник реструктуризації підприємств – суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності // Г. Плешу, С.С. Шаповал, Г.С. Фоменко // Труды Одесского политехнического университета. - 2009. - Вып. 1(31). – С.193-198.

4. Шарипов Р.Х. Функционально-стоимостной анализ (ФСА) [Электронный ресурс] / Р.Х. Шарипов // Методолог. – Режим доступа: <<http://www.metodolog.ru/00940/00940.html>>

5. Панков, В. А. Функционально-стоимостный анализ - ключ к эффективности. Практика проведения и развития функционально-стоимостного анализа промышленных объектов и продуцирующих систем (из опыта ЗАО НКМЗ) [Текст] : монография / В.А. Панков. - К. : Наук. світ, 2003. - 138 с. - ISBN 966-675-165-8

6. Костенко, О.М. Функціонально-вартісний аналіз в управлінні фінансовою результативністю сільськогосподарських підприємств [Електронний ресурс] / О.М. Костенко // Вісник Харківського національного аграрного університету ім. В.В. Докучаєва. - Сер.: Технічні науки. – 2009. - №12(2). – Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua/Portal/Chem_Biol/Vkhnau/Tn/2009_12/pdf/12_26.pdf>

7. Ивлев, В. Методология функционально-стоимостного анализа АВС (ФСА) [Электронный ресурс] / В. Ивлев, Т. Попова // Интерфейс. – Режим доступа: <<http://www.interface.ru/fset.asp?Url=/ca/metod.htm>>

8. Норкин, К. Экономические принципы взаимоотношения семьи и различных уровней управления [Электронный ресурс] / К. Норкин // Проблемы территориального общественного управления. 1999. - №5. – Режим доступа: <http://vasilievaa.narod.ru/ptpu/15_5_99.htm>

9. Ровенська, В. В. Генезис функціонально-вартісного аналізу [Електронний ресурс] / В.В. Ровенська // Вісник Донбаської державної

машинобудівної академії. - 2008. - № 3Е (14). – С. 298-302. – Режим доступу: <<http://www.confcontact.com/2009ip/rovenska.htm>>

10. Инструмент для сертификации системы управления качеством по международным стандартам серии ИСО 9000 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <<http://quality.eup.ru/SERTIFIC/ars.html>>

11. Гриньова, Н. Є. Визначення понять та взаємозв'язку основних складових зовнішнього податкового середовища підприємства – суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності [Електронний ресурс] / Н.Є. Гриньова, О.О. Глущенко // Економіка. Менеджмент. Підприємництво. – 2008. - №20. – Режим доступу: <http://www.nbuiv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Emp/2008_20/grineva.pdf>

12. Вишневецький, В. Податкова політика та економічна теорія [Текст] / В. Вишневецький // Економіка України. - 2007. - № 9. - С. 4-20.

13. Меркулова, И. Ф. Концепция функционально-стоимостного анализа в стратегическом управлении предприятием [Электронный ресурс] / И.Ф. Меркулова, М.А. Митрошина // Системное управление. - 2008. - №2. – Режим доступа: <<http://sisupr.mrsu.ru/2008-2/pdf/108-Merkulova.pdf>>

14. Каплан, Роберт С. Функционально-стоимостной анализ: практическое применение [Текст] / Роберт С. Каплан, Р. Купер / С.В. Каденко (пер.с англ.). - М.; СПб.; К. : Вильямс, 2008. - 344с. - Перевод изд.: Cost & Effect. Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance/ Robert S. Kaplan, Robin Cooper. Boston, 1998. - Парал. тит. л. на англ. яз. - ISBN 978-5-8459-13*32-6 (рус.). — ISBN 0-8758-47*88-9 (англ.). 2007, Williams, Москва, 352 с.

15. Роль процесу управління вимогами при розробці складних програмних систем [Електронний ресурс] // ВІСТІ. – 2009. - № 77. – Режим доступу: <<http://www.vindpa.vc.ukrtel.net/730.htm>>

16. Ефимов В. В. Улучшение качества проектов и процессов: Учебное пособие [Электронный ресурс] / В. В. Ефимов. - Ульяновск: УлГТУ, 2004. - 185 с. - ISBN 5-89146. – Режим доступа: <http://venec.ulstu.ru/lib/v6/Efimov.pdf>

17. Євдокимов Ф.І. Економічні проблеми інтеграції підприємств: функціональний підхід [Текст] / Ф.І. Євдокимов Н.В. Розумна // Научные труды ДонНТУ. - Серия: экономическая. - 2006. – Вып. 30. – С.45-51.

Abstract

Pokyntelytsya V.M.

Functional-cost analysis of tax administration processes.

The method of functionally cost analysis to the processes of administration of taxes is adapted, their description in the integrated automated informative system of tax organs is characterized, the functions of management of tax control of legal entities are classified.