

Рис. 1. Лицензионный объем по пяти экономическим специальностям в трех регионах.

На рис.1: эк. п/п – экономика предприятий; фин. и кред. – финансы и кредит; эк. кибер – экономическая кибернетика; МЭ – международная экономика; уч. и ауд. – учет и аудит.

В Крыму по всем специальностям количество мест, предоставляемых «чужими» филиалами, почти совпадает с лицензированным объемом «родных» крымских вузов. Здесь, на наш взгляд, возможно такое объяснение: очень хорошее место Крым, и поэтому приехать на несколько дней в оплаченную командировку прочитать лекции очень заманчиво, но, с другой стороны, можно увеличить объем лицензии «родным» крымским вузам, но этот вопрос остается пока без ответа.

Целью наших дальнейших изысканий будет поиск зависимости между лицензированными объемами в различных регионах по различным специальностям и спросом на них.

#### Источники и литература:

1. Финансовое обеспечение социально-экономического развития региона : монография / Г. Г. Ермоленко, М. С. Абибуллаев, Г. Д. Боднер и др.; под ред.: Г. Г. Ермоленко, М. Ю. Куусого. – Симферополь : ИТ «АРИАЛ», 2012. – 492 с.
2. Про документи для проведення ліцензування : [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства освіти і науки України від 21.01.2009 року № 30. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/Cod=v030290-09>. – 04.06.2009.
3. Типове положення про відокремлені структурні підрозділи вищих навчальних закладів : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.lib.nau.edu.ua/documents/docs/pologennya\\_strukpdsrozd\\_vnz.htm](http://www.lib.nau.edu.ua/documents/docs/pologennya_strukpdsrozd_vnz.htm)

Шайкан А.В., Гушко С.В.

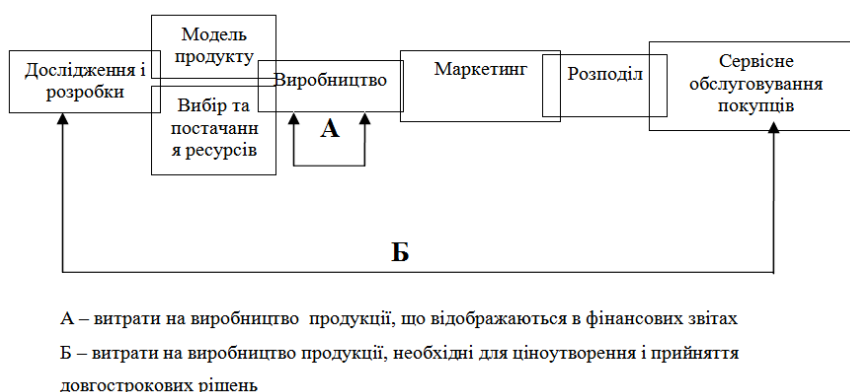
УДК 657.1/6:622.012

### ПРОБЛЕМА РЕАЛІЗАЦІЇ ІНСТРУМЕНТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ З МЕТОЮ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ

*Актуальність.* На сучасному етапі модернізації систем управління підприємствами чималої уваги приділяється традиційному обліково-управлінському питанню вибору методу обліку витрат. Все частіше у спеціалізованій літературі з питання обліку та управління витратами зустрічаються такі назви як АВС (облік та аналіз витрат за видами діяльності) та ФВА (функціонально-вартісний аналіз). Нажаль, в багатьох випадках інформація щодо даних обліково-управлінських технологій подається перекошеною і може ввести в оману щодо їхнього справжнього змісту та призначення. Спробуємо розібратися в даних інструментах обліку, аналізу та управління та визначити їхню сутність.

*Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями.* Одним з нових дієвих інструментів бухгалтерського обліку з метою стратегічного управління є метод АВС (Activity Based Costing) – облік та аналіз витрат за видами діяльності (поопераційний аналіз витрат), ще відомий як операційно-орієнтований метод калькуляції собівартості, який уже добре зарекомендував себе у зарубіжних країнах.

Як правило, традиційний облік витрат у внутрішньому ряду цінностей підприємства (Рис. 1) розглядає лише частину витрат, які несе підприємство, а саме: виробничі витрати, які традиційно відображаються у фінансових звітах. Для прийняття довгострокових рішень необхідно розглядати всі без винятку аспекти діяльності підприємства. Тому особливу роль у цьому випадку відіграє аналіз не лише виробничих, але і невиробничих накладних витрат, які становлять основу системи АВС.



**Рис. 1.** Типи витрат в залежності від вимог, що ставляться зі сторони підприємства і інших груп зацікавлених осіб.

Метод ABC використовується як доповнення до існуючих фінансових підходів і призначений для правильного, з погляду бізнесу, розподілу витрат підприємства на кінцеві центри витрат. Як кінцеві центри витрат можуть виступати:

- групи продукції, що випускається;
- окремі одиниці продукції, що випускається;
- споживачі продукції;
- постачальники ресурсів підприємства;
- інші об'єкти.

Отже, метою застосування методу є отримання реальної собівартості продукції, постачальників, клієнтів, бізнес-процесів.

Суть ABC-методу полягає в ідентифікації витрат відповідно до дій, що ці витрати створили (складових бізнес-процесів підприємства).

Основний результат застосування ABC-методу полягає в одержанні підприємством об'єктивної інформації про:

- продуктивність і вартість дій;
- продуктивність і вартість бізнес-процесів;
- продуктивність і вартість структурних підрозділів;
- реальну (а не розраховану за даними традиційного бухгалтерського обліку) собівартість кінцевих об'єктів витрат (продукції, послуг, клієнтів, постачальників);
- ступінь завантаженості структурних підрозділів, посадовців і устаткування [1].

Можна сказати, що метод ABC – це техніка для кількісної оцінки вартості і продуктивності операцій, ефективності використання ресурсів і вартості об'єктів. Метод ABC бере до уваги організаційні витрати чинників виробництва й адміністративних витрат, відносячи їх на виявлену структуру операцій, відповідну уявленням аналітика про організацію бізнес-процесів.

Більшість існуючих систем обліку витрат охоплюють і розподіляють витрати ресурсів за одним із наступних підходів:

- організаційним елементом (Organization Element Accounting);
- бюджетним рахунком (Budgetary Accounting);
- за допомогою традиційного обліку витрат (Traditional Cost Accounting), з прямим і непрямим розподілом витрат виробництва.

На рисунку 2 зображено традиційний підхід до обліку витрат виробництва.

У даному випадку накладні витрати розподіляються пропорційно обсягам виготовленої продукції.

Названі вище підходи мають переваги і недоліки. Разом з тим, жоден із цих підходів не може задовольнити повною мірою вимоги надання достатньої інформації для ухвалення управлінських рішень, які потрібні для перебудови організаційної структури підприємства.

Метод ABC дозволяє будувати більш показовий розподіл використовуваних ресурсів, тому що розподіл витрат заснований на прямих залежностях і дозволяє ідентифікувати витрати з операцією, що є причиною їх виникнення.

Ідентифікація носіїв витрат, не пов'язаних з обсягом виробництва, забезпечує глибше розуміння поведінки витрат у довгостроковому періоді. Такий аналіз також полегшує збір витрат по об'єктах витрат і служить своєрідним каналом розподілу, який, у свою чергу, забезпечує краще розуміння управління бізнесом у порівнянні з тим, яке може бути забезпечене за допомогою традиційного підходу [2, С.135 - 139].

Схематично цей процес зображено на рисунку 3 [3].

Система обліку витрат за методом ABC повинна враховувати частку витрат операції (прямих і непрямих) для конкретного типу результуючої продукції.

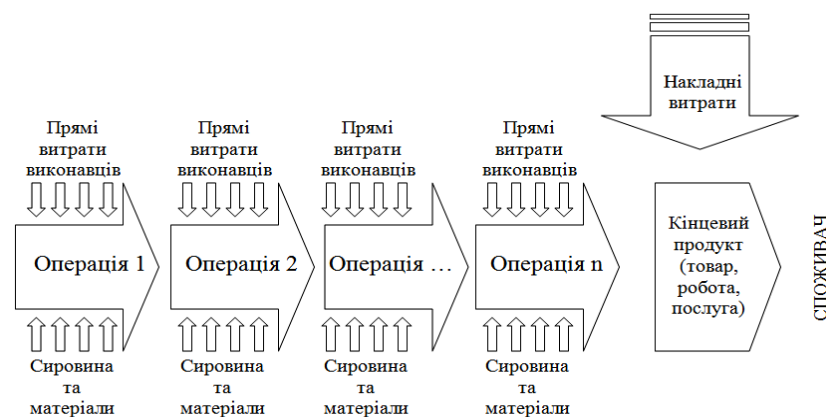


Рис. 2. Віднесення витрат за допомогою традиційних методів обліку витрат і оцінок собівартості.

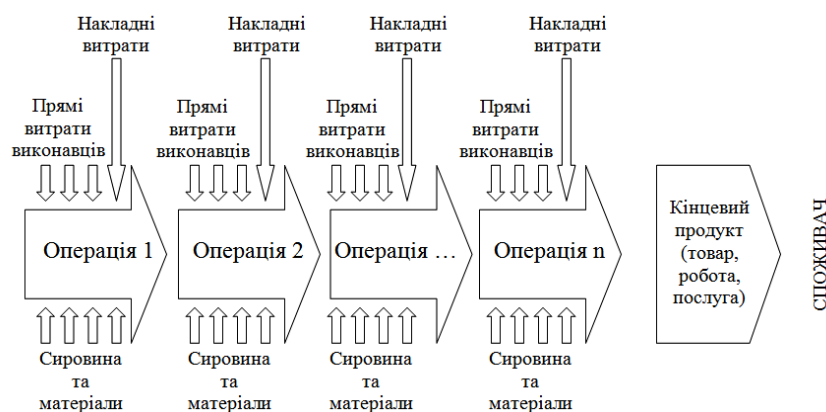


Рис. 3. Віднесення витрат на продукти й операції залежно від конкретних особливостей реалізації операцій, результуючого продукту цих операцій і результуючого продукту всього процесу.

*Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми.* У сучасній науковій літературі і професійних виданнях ABC розглядається дуже часто і детально. В той же час, слід зазначити, що поняття ABC інколи перекладають як «функціонально-вартісний аналіз» (ФВА), іноді як «калькуляція на основі діяльності». Між ABC і ФВА дійсно існує певний зв'язок, проте це зовсім різні поняття.

Коріння ФСА йде з другої половини 1940-х – початку 1950-х років. Цей метод був досить широко представлений не тільки у зарубіжній, але і в радянській економічній літературі (Гольденберг І., Ковалев А., Соколовська Г. та ін.) [4].

Що стосується ABC, то ця концепція вперше була викладена у статті Купера Р. та Каплана Р. у 1988 році. При цьому один із авторів - Роберт Каплан у подальшому став одним із авторів Balanced Scorecard.

Проте останнім часом у фаховій літературі і публікаціях з бізнес-процесів та їх обліку й аналізу, та управлінських технологіях, в основі яких лежить метод ABC (Activity Based Costing), використовується помилковий переклад. ABC перекладають як «вартісний аналіз» або навіть «функціонально-вартісний аналіз» [5, 6].

Мабуть, одним із найяскравіших прикладів термінологічної плутанини у назвах методів є цілий цикл статей В.А. Івльова і Т.В. Попової: «Що таке функціонально-вартісний аналіз процесів і систем», «Концепція контролінгу і функціонально-вартісний аналіз», «Методологія функціонально-вартісного аналізу ABC (ФВА)» [7, 8, 9]. Автори стверджують, що термін «функціонально-вартісний аналіз» в англійській транскрипції є Activity Based Costing (ABC). Статтями авторів буквально заповнений російськомовний та українськомовний простір Інтернет, що тільки поглиблює наслідки плутанини у термінології.

Тлумачний словник журналу «Методи менеджменту якості» дає таке визначення: «Метод ABC (Activity Based Costing) – це аналіз витрат за видами діяльності» (хоча в деяких публікаціях зустрічається також термін «післяопераційний аналіз витрат»). Спроба вільної, не пов'язаної зі змістом і історією застосування інтерпретації функціонально-вартісного аналізу деякими авторами не тільки підміняє власне методологію ФВА, але і вносить плутанину у використання методу ABC [10].

Як зазначають у своїх публікаціях В.А. Івльов і Т.В. Попова, метод ФВА – це просто інструмент оцінки систем, процесів і концепцій. «Функціонально-вартісний аналіз – ФВА (Activity Based Costing – ABC) – це метод визначення вартості й інших характеристик виробів, послуг і споживачів, що використовує як основу функції і ресурси, задіяні у виробництві, маркетингу, продажу, доставці, технічній підтримці, наданні послуг, обслуговуванні клієнтів, а також забезпеченні якості». Якщо розглядається метод ABC, то акцент треба робити все ж таки на витратах, а не на вартості. Адже це метод визначення та обліку витрат за видами діяльності, а не визначення вартості. Між витратами і вартістю існує складний і суперечливий зв'язок. Адже

ФВА не тільки визначає і враховує витрати за функціями, але й вирішує завдання оптимізації споживчих властивостей (функцій товару) і витрат.

Так що ж таке метод ФВА? Чому сьогодні так часто застосовується ця аббревіатура у наукових статтях з обліку та управління? У чому полягає популярність ФВА в країнах з розвинутою економікою? Відповідь полягає у наступному.

Сьогодні в економічно розвинених країнах практично кожне підприємство або корпорація використовує методологію функціонально-вартісного аналізу як практичну частину системи менеджменту якості, що якнайповніше задовольняє всім принципам стандартів серії ISO 9000:

- орієнтація на споживачів;
- роль керівництва;
- залучення співробітників;
- підхід як до процесу;
- системний підхід до менеджменту;
- постійне поліпшення;
- ухвалення рішень, заснованих на фактах;
- взаємовигідні стосунки із постачальниками.

Відповідність ISO 9000 є одним із основних чинників популярності ФВА на сьогоднішньому етапі.

Класичний ФВА має три англійські назви-синоніми – Value Engineering, Value Management, Value Analysis [11].

Зважаючи на важливе місце ФВА в сучасному керуванні, дослідимо історію його виникнення у нашій та в зарубіжних країнах.

Основи функціонально-вартісного аналізу в СРСР були закладені наприкінці 40-х років XX століття. Інженер-конструктор Пермського телефонного заводу Ю.М. Соболев дійшов думки використовувати системний аналіз і поелементну обробку конструкції кожної деталі. У своїх дослідженнях Соболев виходив із того, що резерви є на кожному виробництві і їх необхідно грамотно знайти і використати.

Розглядаючи кожен конструктивний елемент, що характеризує деталь (матеріал, розмір, допуски, різьблення, отвори, параметри шорсткості поверхонь і т. д.) як самостійну частину конструкції, Соболев встановив, що всі конструктивні елементи можна поділити на дві групи (основну і допоміжну) в залежності від їх функціонального призначення.

При цьому, елементи основної групи повинні відповідати експлуатаційним вимогам, що пред'являються до деталі або виробу, а елементи допоміжної групи служать для конструктивного оформлення деталі або виробу.

Провівши такий «поелементний» економічний аналіз конструкції, Соболев прийшов до цікавих висновків. Виявляється, що витрати, особливо з допоміжної групи елементів, як правило, завищуються і їх можна скоротити без втрат щодо якості виробу. Зайві витрати стали помітними лише за рахунок розподілу деталі на елементи. Індивідуальний підхід до кожного елемента, виявлення зайвих витрат на реалізацію кожного елемента і стали основою методу Ю.М. Соболева.

Розробки Ю.М. Соболева знайшли широкий відгук у фаховій періодиці в 1948-1952 рр. Таким підходом зацікавилися зарубіжні фахівці з країн «соціалістичного табору». Так, після ознайомлення з цим методом і під впливом ідей, закладених в його основу, на підприємствах Німецької Демократичної Республіки починається використання однієї з модифікацій ФВА – поелементного економічного аналізу (ПЕА).

Паралельно з дослідженнями Соболева аналогічні дослідження проводив інженер Лоуренс Д. Майлс, співробітник відділу постачання американської електротехнічної компанії «Дженерал Електрик». У період Другої світової війни перед компанією постало питання, як у зв'язку зі збільшеною потребою у військовій техніці вирішити проблему нестачі деяких видів стратегічної сировини, особливо тієї, що поставляється з інших країн. Інженери були вимушені шукати заміну дефіцитним матеріалам і відповідно змінювати технічні умови, технологічні регламенти і т.д.

Як показала практика, у більшості випадків заміни сировини та комплектуючих на аналоги загальна якість продукції не погіршилася. В ряді окремих випадків технічні показники готової продукції були навіть кращими за показники, що характеризували продукцію, яка виготовлялася з оригінальної сировини та комплектуючих. В окремих випадках спостерігався так званий «понадефект», коли за рахунок використання заміників технічні характеристики виробів покращувалися у багато разів.

Це й послужило поштовхом до проведення досліджень по заміні матеріалів на дешевші й отриманню від цієї заміни відповідного прибутку. Крім того, виникла ідея розповсюдити новий підхід і на виробу в цілому шляхом перегляду класичних рішень і заміни їх економічно вигіднішими.

У 1947 р. було створено групу фахівців під керівництвом Л. Майлса, перед якими було поставлено завдання зі створення нового методу зниження витрат виробництва, заснованого на дослідженні більш економічних способів створення тих чи інших функцій виробів, і впровадження його у виробництво. До кінця 1947 р. був розроблений функціональний підхід – основа аналізу вартості. Фахівці групи, керуючись функціональним підходом, за чотири роки роботи вдосконалили ряд виробів (було зроблено 230 конструкційних змін), внаслідок чого витрати на їх виготовлення скоротилися в середньому на 25 відсотків без зниження якості. При цьому було одержано економію в 10 млн. дол. На ті часи це була колосальна сума.

Вперше стаття під назвою «Value analysis» була опублікована в 1949 р. у журналі «American Machinist». Поступово сфера використання методу розширювалася, ним зацікавилися й державні організації.

На базі результатів проведених досліджень Майлс розробив методіку, яку презентував у 1952 році під назвою ФВА (VA). Автор визначив запропонований ним метод зниження витрат виробництва як «прикладна філософія». Згідно Л. Майлсу «аналіз вартості... – це організований творчий підхід, мета якого полягає в ефективній ідентифікації непродуктивних витрат або витрат, які не забезпечують ні якості, ні корисності, ні довговічності, ні інших вимог замовника» [12].

Про ефективність такого інструменту говорить те, що за перші 17 років застосування методу (з 1947 по 1964 рр.) дозволили фірмі «Дженерал Електрик» заощадити в результаті зниження витрат виробництва 200 млн. доларів. У період з 1965 по 1968 рр. кожен долар, вкладений у програму ФВА, приніс компанії 25 доларів економії.

Після початкового недовірливого ставлення до розробок Майлса в США згодом прийшло визнання його ефективності:

- 1959 рік – створено товариство американських інженерів-фахівців із ФВА (Society of American Value Engineers – SAVE);
- 1960 рік – метод одержує визнання в Європі;
- 1965 рік – засноване товариство японських інженерів-фахівців із ФВА (Society of Japanese Value Engineering – SJVE);
- 1975 рік – SAVE International (до цього часу товариство SAVE мало вже статус міжнародного) заснувало премію за «Створення і сприяння у справі просування методів ФВА (VA/VE)» і назвало цю премію ім'ям Л. Майлса.

Треба зазначити, що в Японії застосування ФВА досягло значних розмірів. Вже в 70-і роки ХХ століття в Японії метод ФВА застосовується в 10 разів частіше, ніж у Федеративній Республіці Німеччина. В цілому ФСА набув у Західній Європі значно меншого поширення, ніж в Японії. При виробництві нових виробів японські фірми використовують ФВА в 80-90% випадків, а при вдосконаленні і модернізації продукції – в 50-85% всіх випадків [12].

У Радянському Союзі перший огляд робіт Л. Майлса був зроблений у 1970 році Є. О. Грапом. Саме тоді цей дослідник вперше використав термін «функціонально-вартісний аналіз». У 1970-1971 рр. Е.А. Грамп підготував і опублікував ряд аналітичних оглядів і статей, у яких привів основні теоретичні, методологічні й організаційні положення функціонально-вартісного аналізу і дав рекомендації щодо його практичного використання. Ці публікації широко використовувалися при освоєнні методу на підприємствах електротехнічної галузі [13].

Розвиток ФВА в Радянському Союзі можна умовно розбити на три основних етапи:

- 1947-1970 рр. – метод поелементного аналізу Соболева;
- 1970-1980 рр. – експериментальні застосування ФВА, заснованого на обробці зарубіжного досвіду, узагальненого Є.О. Грапом;
- 1980-ті роки – період бурхливого розвитку застосування ФВА у різних галузях народного господарства.

Саме третій етап розвитку ФВА в СРСР потребує більш детального розгляду. З початку 80-х років ХХ століття в країні починається якісно новий етап розвитку ФВА, що характеризується планомірним упровадженням методу в різних галузях, розширенням сфер його застосування. Розробляються міжгалузеві положення проведення ФВА, що акумулюють досвід уже не зарубіжних, а вітчизняних підприємств Мініелектротехпрому, Мінілегхарчомашу, Мініелектронпрому, затверджується план загальносоюзних заходів щодо розвитку методу.

Що ж являв собою ФВА в СРСР у момент його найвищої популярності? З якими проблемами стикалися підприємства в процесі впровадження цього методу?

В СРСР під функціонально-вартісним аналізом (ФВА) приймався метод дослідження конструкторсько-технічних рішень виробництва продукції з метою вдосконалення її споживчих властивостей і можливої оптимізації технології виробництва при одночасному зниженні собівартості виробів (продукції, робіт і послуг).

При цьому, під позитивним результатом застосування ФВА не слід розуміти тільки як скорочення рівня виробничих витрат. У результаті ФВА можна було одержати декілька варіантів:

- поліпшення споживчих властивостей виробів при збереженні рівня собівартості, що фактично склався на практиці;
- зміна конструкції виробів при збереженні існуючих якісних характеристик, але зниженні витрат на виготовлення;
- удосконалення якості продукції при одночасному зниженні собівартості;
- поліпшення споживчих властивостей, що супроводжується зростанням рівня виробничих витрат (це означає лише збільшення абсолютної величини виробничих витрат, а відносно — на одиницю корисної властивості (якісного параметра) — витрати повинні скорочуватися. В даному варіанті це є непорушною умовою впровадження результатів ФВА продукції).

Для вирішення завдання зниження собівартості метод ФВА відкриває особливо широкі перспективи. Це пов'язано з тим, що він дозволяє виявити і мобілізувати не тільки явні, але й приховані резерви економії у виробництві, які виникають через певну недосконалість конструкції тих чи інших видів продукції і/або застосування не найраціональніших способів її виготовлення. Саме в цьому полягають істотні відмінності й ефективність дії методу ФВА по відношенню до інших діючих методів, направлених на зниження рівня виробничих витрат.

Практикою було доведено, що найбільший економічний ефект від ФВА може бути одержаний при його системному проведенні, якщо об'єктами аналізу виступатимуть:

- техніка і технологія, що використовується;
- організація та управління виробництвом;
- продукція, що випускається.

Витрати в ФВА є ключовим елементом, адже в ході аналізу показники виробничих витрат не тільки «задіяні» як один із результатів ФВА, але й одночасно є найважливішим інструментом його здійснення.

Однією із ключових невирішених проблем при застосуванні ФВА у 80-ті роки ХХ століття стало вдосконалення обліку витрат і економії, одержаної при проведенні ФВА.

Це питання було важливим не тільки по суті проблеми ФВА, але воно було найменше розроблене з методичного та практичного боку.

Сучасний функціонально-вартісний аналіз – методологія безперервного вдосконалення продукції, виробничих технологій, організаційних структур.

Під системою ФВА розуміємо комплекс організаційних заходів, методичних і технічних засобів, що забезпечують проведення ФВА.

Під методом ФВА розуміємо також процедуру досягнення конкурентноздатності продукції за рахунок застосування методів оптимізації співвідношення ціни та якості.

Основним завданням ФВА є досягнення найвищих споживчих властивостей продукції при одночасному зниженні всіх видів виробничих витрат.

За час розвитку значно збагатився й термінологічний словник ФВА.

До головних ідей ФВА сьогодні слід віднести такі:

- споживача цікавить не продукція як така, а користь, яку він одержить від її використання;
- споживач прагне зменшити свої витрати;
- функції, що цікавлять споживача, можна виконати різними способами, а, отже, з різною ефективністю й витратами;
- серед можливих альтернатив реалізації функцій існують такі, в яких співвідношення якості і ціни є найбільш оптимальним для споживача.

Сучасний ФВА – системний розгляд удосконалених функцій об'єктів і витрат на отримання цих функцій.

Основним критерієм досконалості (конкурентоспроможності) об'єкта з позиції ФВА є його споживча вартість, що визначається співвідношенням корисності (якості) та ціни.

Серед методів і засобів, що використовуються ФВА сьогодні, є:

- методи опису й аналізу функцій;
- методи аналізу витрат;
- методи оцінки споживчої вартості;
- методи постановки, вирішення завдань і оцінки рішень, найбільш здійсненими з яких є: система IdeaFinder+; система оцінки перспективності нових продуктів.

*Висновки.* Отже, як слідує з викладеного вище, ABC та ФВА – це зовсім різні інструменти. Проте необхідно зазначити, що використання ABC не унеможливорює використання ФВА і навпаки. Більше того, використання обох інструментів на одному підприємстві (звичайно, в разі їх відповідного налагодження і застосування) може принести так званий «понадефект» відносно того випадку, коли був би використаний один із них.

#### Джерела та література:

1. Управленческий учет и расчет себестоимости. ABIS. ABC : [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://www.analitica.ru/rus/solutions/company\\_management/abis\\_abc.html](http://www.analitica.ru/rus/solutions/company_management/abis_abc.html).
2. Николаева О. Е. Стратегический управленческий учет : науч.-метод. изд. / О. Е. Николаева, О. В. Алексеева. – М., 2003. – 304 с.
3. Сидоренко Д. Преимущества ABC–метода для принятия решения управляющим персоналом : [Электронный ресурс] / Д. Сидоренко // ИП Ориентсофт. – 2002. – Режим доступа : <http://www.orientsoft.by/ABC.html>.
4. Соколовская Г. А. Себестоимость продукции в планировании и управлении промышленностью / Г. А. Соколовская. – М. : Экономика, 1987. – 136 с.
5. Каменнова М. Моделирование бизнеса. Методология ARIS / М. Каменнова, А. Громов, М. Ферапонтов. – М. : Весть–МетаТехнология, 2001. – 327 с.
6. Маклаков С. В. Моделирование бизнес–процессов с BPwin 4.0. / С. В. Маклаков. – М. : Диалог–МИФИ, 2002. – 224 с.
7. Ивлев В. А. Концепция контроллинга и функционально–стоимостной анализ : [Электронный ресурс] / В. А. Ивлев, Т. В. Попова. – Режим доступа : [http://www.user.cityline.ru/~anatech/control\\_FCA.htm](http://www.user.cityline.ru/~anatech/control_FCA.htm).
8. Ивлев В. А. Методология функционально–стоимостного анализа ABC (ФСА) : [Электронный ресурс] / В. А. Ивлев, Т. В. Попова. – Режим доступа : <http://www.citforum.btsau.net.ua>.
9. Ивлев В. А. Что такое функционально–стоимостной анализ процессов и систем / В. А. Ивлев, Т. В. Попова // TQM–XXI. Проблемы, опыт, перспективы : сб. / под ред.: В. А. Качалова, В. Л. Рождественского. – М. : ИздАТ, 2000. – № 4. – С. 169–188.

10. Кузьмина Е. А. Функционально-стоимостный анализ и метод ABC : [Электронный ресурс] / Е. А. Кузьмина, А. М. Кузьмин // Методы менеджмента качества. – Режим доступа : <http://www.stq.ru/riasite/index.phtml?page=1&tbl=works&id=9>.
11. Функционально-стоимостной анализ ФСА : [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.inventech.ru/pub/qual/fsa2>.
12. Кузьмина Е. А. Функционально-стоимостный анализ. Эссекурс в историю / Е. А. Кузьмина, А. М. Кузьмин // Методы менеджмента качества. – 2002. – № 7. – С. 14-20.
13. Барышников А. Из истории ФСА : [Электронный ресурс] / А. Барышников. – Режим доступа : <http://www.inventech.ru/pub/club/042/>.

Шевчук В.Є., Голдиш Н.М.

УДК 657

## РОЛЬ ТА СУТНІСТЬ СИСТЕМИ МІСЦЕВОГО ОПОДАТКУВАННЯ В КОНТЕКСТІ ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ

Економічна сутність системи місцевого оподаткування полягає в тому, що вона забезпечує органи місцевої влади фінансовими ресурсами для здійснення функцій, передбачених Конституцією України та іншими законодавчими актами. Надходження місцевих податків і зборів забезпечує проведення соціальної політики вирівнювання рівнів соціального та економічного розвитку територій, а також комплексного розвитку територій. Таким чином, основне призначення місцевих податків і зборів полягає у створенні необхідної фінансової бази для місцевого самоврядування.

Проблема нестачі фінансових ресурсів в органах місцевого самоврядування та нестабільність їхніх дохідних джерел останнім часом набула загальнодержавного значення. Ні для кого не секрет, що найбільш стабільними доходами – є податкові надходження.

Закономірність функціонування місцевих фінансів полягає у тому, що основним засобом формування доходів місцевих органів влади є місцеві податки і збори. Вони є складовою частиною податкової системи держави і покликані відповідати інтересам органів місцевого самоврядування, оскільки оцінюються як самостійне джерело доходів місцевих бюджетів.

Увага до місцевих податків та зборів пов'язана з тим, що даний вид оподаткування повинен виступити важливим джерелом формування доходів місцевих бюджетів в частині власних доходів. Саме вони покликані зміцнювати місцеві бюджети, розширяти їх фінансову автономію.

Підвищення результативності фінансової діяльності держави передбачає докорінну перебудову податкової системи і вдосконалення такого важливого його інструменту як місцеві податки та збори.

Але в місцевому оподаткуванні існує ряд не розв'язаних проблем. Перш за все інститут місцевих податків та зборів перебуває в стадії встановлення, про що свідчить їх незначна частка в доходах місцевих бюджетів. По-друге, практика справляння місцевих податків та зборів в Україні за останні роки виявила багато недоліків, які зумовлені невирішеністю як суто теоретичних проблем, так і невизначеністю багатьох технічних процедур – механізму обчислення, пріоритетів у наданні пільг, планування місцевих податків та зборів [4].

Метою статті є дослідження місцевих податків і зборів існування, яких відповідає в першу чергу інтересам територіальних громад, від імені яких діють органи місцевого самоврядування, оскільки такі платежі є виключно їх фінансовою базою. Виходячи з цього, метою введення місцевих податків і зборів є забезпечення місцевих органів влади коштами, необхідними для здійснення їх завдань і функцій, що перебувають у їх самостійному розпорядженні і концентруються у відповідних бюджетах.

Місцеві податки і збори – обов'язкові платежі, що встановлюються сільськими, селищними, міськими радами згідно законодавства, справляються в межах відповідних адміністративно-територіальних одиниць і зараховуються до їх бюджетів.

Місцеві органи самоврядування по кожному платежу розробляють і затверджують положення, яким визначається порядок сплати і перерахування до місцевого бюджету податків, зборів (обов'язкових платежів) [3].

Платниками місцевих податків і зборів є юридичні і фізичні особи, незалежно від форм господарювання та власності, які здійснюють діяльність на території України і визначені платниками згідно з базою оподаткування.

Місцеві податки і збори необхідні для того, щоб місцеві органи влади мали можливість надавати послуги, рівень яких відповідає обсягу сплачених податків. Тому, що кошти, які зібрані на місцях використовуються більш ефективно й заощадливо, ніж виділені центральним урядом.

Сучасна система оподаткування місцевими податками і зборами в Україні насамперед не відповідає загально визнаним світовою практикою критеріям самодостатності й економічної доцільності. Місцеві податки і збори, їхні ставки не враховують реальних можливостей платників. Це негативно позначається на дотриманні принципів єдності, повноти, достовірності, гласності, прозорості бюджетного устрою України в цілому.

Усе це переконує, що реорганізація системи оподаткування місцевими податками і зборами має бути спрямована насамперед на забезпечення фінансової бази місцевого самоврядування, що є однією з найважливіших умов ефективної діяльності територіальних громад та утворених ними органів місцевого