

УДК 657.6

**ОБЛІКОВА АНАЛІТИКА ПУБЛІЧНИХ ДЕРЖАВНИХ ЗАКУПІВЕЛЬ
В УМОВАХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ТЕХНОЛОГІЙ**

кандидат економічних наук, доцент, Письменна М.С.

Кіровоградська льотна академія Національного авіаційного
університету, Україна, Кропивницький

Актуальність питання формування звітної інформації для цілей державних закупівель в умовах електронних торгів потребує сучасних автоматизованих рішень облікових систем.

Традиційні підходи вчених Дж. Апра, Г. Праветса, П. Волтона, П. Волнізера, М. Чумаченко, Л.В. Нападовської та інших в частині формування звітної інформації на запити користувачів запропоновано розвинути шляхом удосконалення облікової аналітики запасів і витрат у програмних продуктах.

Автоматизована аналітична техніка обліку витрат передбачає структурування даних про собівартість у двох регістрах замість трьох десятків традиційних. Скорочення регістрів досягається відображенням аналітичних даних за об'єднаними спільними ключовими ознаками з урахуванням структурного підходу. Під час зміни місцезнаходження запасу (витрати), тобто їх руху, відбувається зміни всередині регістру, коли змінюється його складова. Для такої розширеної аналітики розроблені звіти, в яких ознаки «розгалужуються» на окремі аналітичні характеристики.

Собівартість розраховується не для окремих аналітичних рахунків, а для ознак, необхідних для обліку витрат та запасів. Тому при додаванні аналітичних характеристик немає необхідності вносити зміни в алгоритми проведення первинних документів і розрахунку собівартості.

Це дасть змогу реалізувати потенціал прибутковості, закладений в облікову інформацію про виробничо-матеріальні запаси для цілей державних закупівель.

Ключові слова: публічні закупівлі, аналітичний облік, автоматизація обліку, виробничо-матеріальні запаси, звітна інформація

Ph.D. in Economics, Associate Professor, Maria Pysmenna Accounting analytics of public government procurements under information technologies / Kirovograd Flight Academy of the National Aviation University, Ukraine, Kirovograd

The urgency of the issue of forming the reporting information for the purposes of government procurement under electronic trading requires modern automated solutions to accounting systems.

Traditional approaches of scientists J. Apran, G.Preivits, P.Walton, P.Wolnizer, M.Chumachenko, L.V. Napadovskaya and others, in the part of the formation of reporting information on user inquiries, are proposed to develop by improving the accounting analytics of stocks and costs in software products.

Automated analytical technology of cost accounting involves the structuring of data on costs in two registers instead of three dozen of traditional ones. The reduction of registers has been achieved by reflecting analytical data on the combined common key features taking into account the structural approach. When stock (costs) are changing their location, that is, moving, there is a change within the register when its component changes. For such expanded analysts, there the reports have been developed, in which the features are "branched" into separate analytical characteristics.

The cost is calculated not for individual analytical accounts, but for the features necessary for accounting for expenditures and inventories.

Therefore, when adding the analytical characteristics, there is no need to make changes in the algorithms of accounting the primary documents and calculating the cost.

This will make it possible to implement the potential of profitability, incorporated in the accounting information about production stocks and inventory for the purposes of government procurement.

Key words: public procurement, analytical accounting, accounting automation, production stocks and inventory, reporting information

Вступ. Функціонування системи публічних державних закупівель в умовах електронних торгів залежить від реалізації завдань цієї системи, що визначається особливостями технологічних і логістичних процесів облікових систем як замовника, так і постачальника. Неможливість сформувати необхідну облікову аналітику щодо матеріальних запасів негативно відображається на ефективності і ритмічності матеріальних потоків для виконання повноважень державної установи. Існуюча практика інформаційного облікового середовища зазвичай обмежена типовими рішеннями традиційних підходів автоматизованого відображення запасів, товарів, матеріалів у складі активів установи, що використовуються у програмних продуктах.

Теоретичні та практичні питання управління логістичним рухом матеріальних та виробничих запасів замовників та постачальників державних закупівель розглядаються у роботах вітчизняних та зарубіжних вчених, що вивчають проблеми управління постачання і інтеграції інформації у облікових системах. Більшість з них використовують традиційні підходи для вирішення питання адаптації змісту фінансової звітності до управлінських запитів в умовах глобалізаційних впливів на мобільність та інтегрованість на бізнес-інформацію.

Формування звітної інформації для актуалізованих потреб ринкового середовища на засадах, визначених Дж. Аграном, Г. Праветсом, П. Волтоном, П. Волнізером [1, с. 16-27, 2, с. 11] розвинули М. Чумаченко, Т. Кучеренко, Н. Цветкова, Л.В. Нападовська, М. Добія, Ш. Сандер, Р. Матезіч, М.М. Шигун та ін. [3, 4, 5, 6]. Вітчизняні вчені, вирішуючи питання моделювання облікових даних традиційно оперували елементами обліку, такими як актив, пасив, дебет, кредит, обороти та сальдо рахунків для визначення напрямків формування інформаційних запитів користувачів. Зрозуміло, що в межах облікових систем інакше питання вирішувати неможливо. Проте формат запитів користувачів в умовах ринкових перетворень та інформаційної революції формування даних не корелюється з поданням рішень щодо звітної інформації, структурованої традиційними обліковими способами.

Нові підходи до створення звітних даних було розроблено професором М.С. Пушкарем, який запропонував відійти від суто облікових рамок формування даних в звітності, а розглядати облікову систему ширше, відповідно до різноманіття бізнесового середовища, де і формуються потреби у сучасній інформації [7, с. 5].

Державні публічні закупівлі, які складають сотні мільярдів гривень обороту виробничих запасів, матеріалів, робіт та послуг в рік як для замовників, так і для постачальників, потребують сучасних і дієвих практичних рекомендацій щодо звітності про наявність запасів під кожний запит замовника державних закупівель в умовах інформаційних технологій та автоматизованого програмного забезпечення обліку руху матеріально-виробничих запасів. Окремі вчені вирішували ці питання шляхом логістики та моделювання облікової інформації щодо державних закупівель, але отримували життєво непридатні пропозиції через обмеженість теоретизованих підходів [8, 9].

Сучасні запити та потреба мобільності під час прийняття рішень щодо операцій в процесі постачання та придбання за державними закупівлями в умовах електронних аукціонів необхідно навчитися «знаходити і реалізовувати потенціал прибутковості, закладений в інформації. Одна із важливих задач за даним напрямком – пошук критеріїв, що визначають ступінь корисності і придатності інформації для цілей управління.» [10, с. 137]

Адекватність управлінських рішень під час проведення державних закупівель або участі в якості постачальника залежить від якості даних бухгалтерського обліку про предмет закупівель. В умовах проведення закупівель на електронних аукціонах роль інтегрованої облікової інформації лише зростає. Це потребує сучасного інформаційного аналітичного супроводу кожної операції із закупівель товарів, матеріалів, робіт (послуг).

Мета дослідження та ключові завдання. Питання інформаційного середовища облікових даних, що формуються за допомогою програмних продуктів, стоїть достатньо гостро в сучасному світі панування специфічних інформаційних запитів від управління під час кожної закупівлі за державні кошти. Облікове автоматизоване програмне забезпечення відтворює основні елементи бухгалтерського обліку, такі як рахунки, дебет, кредит. Інструменти перетворення даних про господарські операції достатньо спеціалізовані, а зведені дані – обмежено інформативні, особливо в частині аналітики. Значні розбіжності між суттю інформаційних запитів управління та можливістю оперативних перетворень облікових даних під ці потреби визначає проблему автоматизованої обробки даних більшості сучасних програм для обліку та звітності. Вони продукують дані про рух та наявність запасів, виробничих та матеріальних витрат для цілей державних закупівель і не можуть забезпечити управлінські потреби на аналітичну

інформацію про якісну складову конкретних виробничих запасів і матеріалів. Тому бухгалтерський облік, навіть автоматизований технологічно, не відповідає семантичній структурі та понятійному середовищу сучасних управлінських запитів. Проте можливості інформаційних технологій здатні забезпечувати багатомірну структуровану подачу інформації про будь-які активи та пасиви установи, сформовану за будь-якими вимогами щодо атрибутів і їх значень щодо господарської діяльності підприємства. Тому поєднання оперативних інтересів бізнесу і можливостей бухгалтерського обліку на рівні звітності, поданої відповідно до запитів управління потребує нетрадиційного структурування облікових даних. Сучасні необмежені можливості інформаційних технологій забезпечують такий підхід.

Дослідження змісту та можливостей структурованого подання аналітичної інформації у звітності про рух матеріалів, витрат, запасів і виявлення на цій основі можливостей застосування автоматизованого облікового блоку щодо витрат для прийняття оперативних управлінських рішень в процесі електронних торгів з державних закупівель поставлено за мету у даній статті.

Для її досягнення автором поставлені і вирішені наступні завдання:
обґрунтувати актуальність та перспективність застосування автоматизованого підходу до формування звітної інформації про запаси, матеріальні цінності та витрати, що можуть бути використані під час участі в електронних аукціонах з державних закупівель;

дослідити основні принципи облікового відображення матеріально-виробничих запасів у звітності та трансформувати аналітичний облік для цілей прийняття оперативних управлінських рішень;

вирішити проблему забезпечення балансу інформації між запитами користувачів для цілей здійснення операцій по державним закупівлям та аналітичних даних обліку запасів.

Вирішити поставлені завдання дозволяють пошуки нових механізмів автоматизованого обліку собівартості запасів і витрат.

Виклад основного матеріалу статті. Автоматизована поглиблена аналітична технологія обліку витрат запропонована в якості альтернативи традиційному аналітичному обліку запасів і витрат в умовах автоматизованого середовища.

Новий підхід лежить у площині удосконаленого технологічного підходу до автоматизованого відображення аналітики запасів і витрат в обліку, за якого основні правила обліку запасів і витрат, які використовуються у кожній автоматизованій бухгалтерській програмі, залишаються незмінними:

- собівартість складських запасів обліковується за їх номенклатурою;

- собівартість покупних запасів визначається за первинними документами, включає ціну постачальника і додаткові витрати на придбання;

- собівартість вибуття запасів визначається в автоматичному режимі одним із способів, передбачених бухгалтерським стандартом, і не може бути змінена вручну;

- вартість матеріальних витрат дорівнює вартості вибуття матеріалів зі складу, вартість нематеріальних витрат визначається за первинними документами;

- прямі виробничі витрати обліковують відповідно до партії (товарів) і відносяться до собівартості конкретного найменування продукції;

- загальновиробничі витрати, а також виробничі витрати, не віднесені до конкретного виду продукції, підлягають розподілу за визначеною базою;

- собівартість продукції власного виробництва калькулюється в автоматичному режимі, включаючи прямі та розподілені витрати, і не може бути змінена вручну.

Використання автоматизованої поглибленої аналітичної технології обліку витрат передбачає нову техніку і структуру зведених даних і алгоритми розрахунку собівартості.

Оскільки основні правила автоматизованого обліку собівартості не змінилися, не змінюються і первинні документи, якими відображається рух запасів, реєстрація і розподіл витрат.

Механізм нової поглибленої аналітичної технології обліку витрат стосується обліку і запасів, і витрат. А нашій інтерпретації реєстрів і аналітичних операцій, термінологічно «запаси» ідентифікуються як витрати, адже ідеологічно будь-яке придбання (виробництво) запасу не є самоціллю підприємства, його мета - отримання прибутку від продажів. Отже, собівартість запасу формує витрати, необхідні для отримання доходів: або запас буде проданий з формуванням собівартості реалізації; або списаний у виробництво для технологічного процесу (матеріал - виробнича витрата - продукція - собівартість реалізації); або буде списаний на витрати періоду.

З точки зору керівника, запас стає витратою на самому початку його обліку на підприємстві, коли він придбався. Бухгалтерська точка зору визначає запаси і витрати як дві різні статті, проте запас - це обов'язково майбутня витрата, інші варіанти вибуття запасу просто неможливі.

Запропонована аналітична техніка обліку витрат передбачає структурування даних про собівартість в реєстрах, що дозволяє вирішувати в автоматизованому режимі необхідні управлінські задачі аналітичних оцінок ефективності закупівель.

У традиційному автоматизованому режимі обліку собівартості запасів і витрат для відображення їх руху у виробничому циклі на підприємстві використовують типові регістри накопичення: «Партії товарів на складах», «Витрати», «Незавершене виробництво», «Витрати на випуск» та інші. Крім облікових завдань, ці регістри використовуються в різних облікових підсистемах управлінського, бухгалтерського і податкового обліку. В середньому у автоматизованих програмах для обліку собівартості використовується близько 30 регістрів накопичення інформації про витрати. У режимі автоматизованої поглибленої аналітичної технології обліку витрат використовується тільки два регістри накопичення: «Облік витрат (для цілей управлінського обліку)» і «Облік витрат (для цілей бухгалтерського обліку та податкових розрахунків)». У програмі весь період знаходження на підприємстві запас (витрата) відображається в одному і тому ж регістрі.

Під час зміни місцезнаходження запасу (витрати), тобто їх руху, відбувається зміни всередині регістру, коли змінюється його складова. Отже мова йде про структурні зміни в регістрі.

Надходження запасів відображається по елементу бухгалтерської програми матеріально-виробничі запаси.

При списанні у виробництво («Вимога-накладна») він вибуває з цього елемента і з'являється у елементі регістру «Витрати». При віднесенні на певний вид продукції («Розподіл матеріалів на випуск») витрата вибуває з елемента «Витрати» і надходить в елемент «Витрати на випуск». При випуску продукції («Звіт виробництва за зміну») витрата, вже включена в собівартість продукції, вибуває з елемента «Витрати на випуск», транзитом проходить через «Випуск» і надходить в елемент регістру «Матеріально-виробничі запаси» - уже у складі собівартості продукції.

Інформація з реєстра вказує не тільки на місцезнаходження витрати і її вартість, а й весь рух витрати на підприємстві. У автоматизованій програмі при формуванні структури рухів реєстра обов'язково дотримується принцип подвійного запису. В першу чергу, це дозволяє повторити «шлях витрати» при розрахунку остаточної собівартості, що значно прискорює розрахунок. Але це не єдина перевага нової структури даних реєстру.

Дотримання принципу подвійного запису дозволяє формувати перевірений часом та зручний звіт – так звану «шахматку»: про напрямки списання запасів, про аналітику розподілу витрат і т.д.

Вся інформація про запаси і витрати враховується в одному реєстрі витрат. Оскільки кількість аналітичних рахунків обліку витрат достатньо велике (близько 30), то для зручності роботи з реєстром «однорідні» аналітичні рахунки об'єднані в розділи. Наприклад, розділ аналітики виду обліку включає інформацію про місцезнаходження витрати: елемент обліку, склад або виробничий підрозділ, рахунок обліку та податкове призначення. Для зберігання всієї необхідної інформації використовується одне, а не декілька вимірювань реєстра. І це зберігає аналітичність витрат для цілей трьох різних облікових підсистем.

Даний режим окрім аналітичних призначень, має ще й додаткові контрольні властивості, адже може виявляти розбіжності аналітик, які неминуче виникають через помилки введення даних. Виявлення всіх помилок дозволяє зробити автоматизований звіт, що відображає і аналізує негативні залишки по реєстру. Принцип подвійного запису формує негативні залишки саме за рахунок розбіжностей аналітичних рахунків оприбуткування і витрат запасів або формування і розподілу витрат.

Визначальні характеристики аналітичних рахунків використовуються тільки в реєстрі. У первинних документах вказуються значення окремих аналітичних характеристик операції, які «об'єднуються» в ознаки при проведенні. Для режиму розширеної аналітики розроблені звіти, в яких ознаки «розгалужуються» на окремі аналітичні характеристики. Це дозволяє користувачеві нічого не знати про ознаки аналітичних характеристик, але використовувати потрібні в підсистемах податкового, статистичного обліку.

Використання аналітичних ознак ускладнює налаштування власних управлінських звітів про закупівлі товарів, матеріалів на базі універсального. Але з іншого боку, значно полегшується додавання власних аналітичних характеристик, не передбачених типовим рішенням. Собівартість розраховується не для окремих аналітичних рахунків, а для ознак, необхідних для обліку витрат та запасів. Тому при додаванні аналітичних характеристик немає необхідності вносити зміни в алгоритми проведення первинних документів і розрахунку собівартості.

Висновки. Специфічні бізнесові запити на інформацію в процесі функціонування системи публічних державних закупівель в умовах електронних торгів потребує поглибленої облікової звітності щодо виробничо-матеріальних запасів. Відсутність аналітичних компонентів даних звітності негативно відображається на ефективності і ритмічності матеріальних потоків для виконання повноважень державної установи.

Всупереч традиційних підходів автоматизованого відображення запасів, товарів, матеріалів у складі активів установи, що використовуються у облікових програмних продуктах, запропоновано використовувати для цілей звітності про виробничо-матеріальні запаси на запити учасників державних закупівель аналітичну техніку обліку витрат. Вона передбачає структурування даних про собівартість в

регістрах, що дозволяє вирішувати в автоматизованому режимі необхідні управлінські задачі аналітичних оцінок ефективності закупівель.

Література:

1. Jeffrey S. Apran. *International Accounting and Multinational Enterprises/ Jeffrey S. Apran and Lee H. Ragebaught.* – Boston: Warren, Gorham & Lamont, Inc., 1981.
2. Previts G.J. *Global History of Accounting, Financial Reporting and Public Policy: Europe / G.J. Previts, P.P. Walton, P.A. Wolnizer.* – Emerald Group Publishing, 2010. – 302 с.
3. Чумаченко М. Сучасний підхід до розвитку фінансової звітності у відповідності з основними напрямками інституціональних теорій / М. Чумаченко, Т. Кучеренко // *Бухгалтерський облік і аудит.* – 2011. – №8. – С. 12-19.
4. Цветкова Н. Суттєвість інформації фінансової звітності та її вплив на економічні рішення користувачів / Н. Цветкова // *Бухгалтерський облік і аудит.* – 2007. – №7. – С.38-45.
5. *Теорія бухгалтерського обліку: моногр.* / Л.В. Нападовська, М. Добія, Ш. Сандер, Р. Матезіч та ін.; за заг. ред. Л.В. Нападовської. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2008. – 735 с.
6. Шигун М.М. *Розвиток теорії та методології моделювання системи бухгалтерського обліку: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / М.М. Шигун.* – К., 2010. – 36 с.
7. Пушкар М.С. *Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація: моногр.* / М.С. Пушкар, М.Г. Чумаченко. – Тернопіль: Карт-бланш, 2011. – 336 с.

8. Іншина О.В. Суть та значення логістики фінансових потоків у системі державних закупівель / О.В. Іншина // Національний технічний університет України “Київський політехнічний інститут” Науково-технічний журнал “Наукові вісті” №6 (44). – Київ, 2005. – С. 5-13.
9. Ковалев А.Е. Перспективы бухгалтерского учета в XXI веке./ А.Е. Ковалев, Ю. И. Ковалева // Бухгалтерский учет и анализ. – 2015. – № 6. – с. 135-140.
10. Пономарева Ю.В. Методические подходы к учету затрат на осуществление закупочной деятельности предприятий торговли // Вестник Международного славянского университета. – 2001. – Т. 4, № 2. – с. 38-40.

Referenses:

1. Jeffrey S. Apran. *International Accounting and Multinational Enterprises*/ Jeffrey S. Apran and Lee H. Ramagebaught. – Boston: Warren, Gorham & Lamont, Inc., 1981.
2. Previts G.J. *Global History of Accounting, Financial Reporting and Public Policy: Europe* / G.J. Previts, P.P. Walton, P.A. Wolnizer. – Emerald Group Publishing, 2010. – 302 s.
3. Chumachenko M. *Suchasnyi pidkhid do rozvytku finansovoi zvitnosti u vidpovidnosti z osnovnymy napriamamy instytutsionalnykh teorii* / M. Chumachenko, T. Kucherenko // *Bukhhalterskyi oblik i audyt.* – 2011. – №8. – S. 12-19.
4. Tsvietkova N. *Suttievist informatsii finansovoi zvitnosti ta yii vplyv na ekonomichni rishennia korystuvachiv* / N. Tsvietkova // *Bukhhalterskyi oblik i audyt.* – 2007. – №7. – S.38-45.
5. *Teoriia bukhhalterskoho obliku: monohr.* / L.V. Napadovska, M. Dobiia, Sh. Sander, R. Matezich ta in.; za zah. red. L.V. Napadovskoi. – K.: Kyiv. nats. torh.-ekon. un-t, 2008. – 735 s.

6. *Shyhun M.M. Rozvytok teorii ta metodolohii modeliuvannia systemy bukhhalterskoho obliku: avtoref. dys. na zdobuttia nauk. stupenia d-ra ekon. nauk: spets. 08.00.09 «Bukhhalterskyi oblik, analiz ta audyt (za vydamy ekonomichnoi diialnosti)» / M.M. Shyhun. – K., 2010. – 36 s.*
7. *Pushkar M.S. Idealna systema obliku: kontseptsii, arkhitektura, informatsiia: monohr. / M.S. Pushkar, M.H. Chumachenko. – Ternopil: Kart-blansh, 2011. – 336 s.*
8. *Inshyna O.V. Sut ta znachennia lohistyky finansovykh potokiv u systemi derzhavnykh zakupivel / O.V. Inshyna // Natsionalnyi tekhnichnyi universytet Ukrainy “Kyivskyi politekhnichnyi instytut” Naukovo-tekhnichnyi zhurnal “Naukovi visti” №6 (44). – Kyiv, 2005. – S. 5-13.*
9. *A. E. Kovalyov. The prospects of accounting in XXI veke./A. E. Kovalyov. YU. I Kovalyova//Accounting and analysis. – 2015. – No. 6. – page 135-140.*
10. *Ponomareva Yu. V. Methodical approaches to the accounting of costs of implementation of purchasing activity of trade enterprises//Bulletin of the International Slavic university. – 2001. – T. 4, No. 2. – page 38-40.*