

УДК 3.072.:658.71/75

Н. Г. Здирко,

к. е. н., доцент, декан факультету обліку та аудиту,
Вінницький національний аграрний університет, м. Вінниця
ORCID ID: 0000-0001-5968-3502

В. Ю. Фабіянська,

к. е. н., доцент кафедри аудиту та державного контролю,
Вінницький національний аграрний університет, м. Вінниця
ORCID ID: 0000-0002-2753-1894

DOI: 10.32702/2306-6792.2020.6.22

ФУНКЦІЇ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА КОНТРОЛЮ В УПРАВЛІННІ ПУБЛІЧНИМИ ЗАКУПІВЛЯМИ

N. Zdyrko,

PhD in Economics, Associate Professor, Dean of the Faculty of Accounting
and Audit, Vinnytsia National Agrarian University, Vinnytsia

V. Fabiianska,

PhD in Economics, Associate Professor of the Chair of Audit
and State Control, Vinnytsia National Agrarian University, Vinnytsia

ACCOUNTING, ANALYSIS AND CONTROL FUNCTIONS IN PUBLIC PROCUREMENT MANAGEMENT

Виокремлено функції обліку, аналізу та контролю в управлінні публічними закупівлями. Розглянуто функцію обліку та її завдання, які полягають у безперервному, суцільному, взаємопов'язаному і документальному спостереженні за економічними процесами та явищами за всіма напрямками діяльності.

Проведено дослідження функції контролю та виокремлено її завдання, які полягають у забезпеченні ефективного використання ресурсів, збереження майна; попередженні безгосподарності, удосконаленні системи управління, коригуванні відхилень і недоліків, виявленні внутрішніх резервів. Проаналізовано взаємозв'язок обліку і контролю як функцій управління, виділено їх зв'язок на методологічному рівні, який полягає у такому: наділення обліку контрольними функціями; єдність об'єктів обліку та контролю; єдність прийомів та способів контролю за допомогою обліку (бухгалтерський контроль) з прийомами та способами контролю як функції управління; взаємообумовленість, оскільки здійснення контролю потребує ведення обліку, який є основою інформаційного забезпечення контролю; облік і контроль мають одну й ту саму методологічну основу: факти, інформацію.

На основі проведених досліджень сформовано модель формування обліково-аналітичного забезпечення управління публічними закупівлями. Сутність обліково-аналітичного забезпечення управління публічними закупівлями включає: збір та накопичення первинних даних (первинне документування господарських операцій); їх групування у певній послідовності на рахунках бухгалтерського обліку та відображення в облікових регістрах з метою узагальнення показників у формах звітності (бухгалтерської, фінансової, статистичної, податкової); оцінку та систематизацію отриманих даних з використанням способів і прийомів економічного аналізу; проведення заходів (процедур) попереднього, поточного і наступного контролю, що також допомагає створити основу для підготовки і прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

The functions of accounting, analysis and control in the management of public procurement are distinguished. The accounting function and its tasks, which consist in continuous, continuous, interconnected and documentary observation of economic processes and phenomena in all directions of activity, are considered.

The control function has been researched and its tasks, which are to ensure efficient use of resources, preservation of property, have been identified; mismanagement, improved management systems, corrections for deviations and deficiencies, and the identification of internal reserves. The relationship between accounting and control as management functions is analyzed, and their relationship is distinguished at the methodological level, which consists of the following: allocation of accounting control functions; unity of accounting and control objects; the unity of techniques and methods of control through accounting (accounting control) with techniques and methods of control as a function of management; interdependence, as the exercise of control requires accounting, which is the basis of the information support of control; accounting and control have the same methodological basis: facts, information.

On the basis of the conducted researches the model of formation of accounting and analytical support of public procurement management was formed. The essence of accounting and analytical support for the management of public procurement includes: collection and accumulation of primary data (primary documentation of business transactions); grouping them in a certain sequence into accounting accounts and displaying them in accounting registers to summarize indicators in reporting forms (accounting, financial, statistical, tax); assessment and systematization of the obtained data using methods and techniques of economic analysis; carrying out measures (procedures) of preliminary, current and subsequent control, which in turn helps to create the basis for the preparation and making sound management decisions.

Ключові слова: функція, управління, облік, аналіз, контроль, публічні закупівлі, обліково-аналітичне забезпечення.

Keywords: function, management, accounting, analysis, control, public procurement, accounting and analytical support.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Ефективність будь-якого виду діяльності залежить від якості управлінських рішень, які формуються системою менеджменту. Такі рішення приймаються керівництвом на основі інформації, отриманої завдяки веденню обліку, застосуванню методів аналізу, проведенню контрольних процедур та використанню зворотного зв'язку як однієї з головних технологій стратегічного управління. Функції обліку, аналізу та контролю є надзвичайно важливими у системі управління, оскільки завдяки їх реалізації є можливість сформувати систему обліково-аналітичного забезпечення та підтримки управлінських рішень.

Забезпечення бюджетних підприємств, установ та організацій необхідними товарами, роботами і послугами можливе через використання публічних закупівель. Публічні закупівлі — сукупність відносин між учасниками та замовниками з приводу прозорого придбання останніми товарів, робіт, послуг відповідно до річного плану і з дотриманням принципів максимальної економії та ефективності за умови рівності та добросовісної конкуренції [1].

Наразі існує необхідність дослідження теоретичних аспектів щодо функцій обліку, аналізу та контролю та їх значення в управлінні публічними закупівлями, що пов'язано із суттєвими недоліками, які виникають внаслідок недостатньо ефективного обліково-аналітичного забезпечення, що дало б змогу приймати своєчасні управлінські рішення, здатні забезпечити прозорість та ефективність процедур публічних закупівель.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Вагомий внесок у дослідження функцій обліку, аналізу та контролю в управлінні зроби-

ли такі відомі вчені: Берсуцький Я. [2], Вуйців М. [3], Долинський В. [4], Жадько К. [5], Завадський Й. [6], Здирко Н. [1], Кірейцев Г. [7], Костенко О. [8], Лазарева В. [9], Левченко З. [10], Пивоваров К. [11], Подоляничук О. [12], Черновол О. [13], Чумакова І. [9], Чумаченко М. [14].

І. Чумакова, В. Лазарева, досліджуючи перспективи розвитку функції аудиту в секторі управління державними фінансами, зазначають, що систематичний контроль дає змогу здійснювати моніторинг за рухом бюджетних коштів, завдяки чому вдається оцінювати результати управління ними на об'єктах контролю, виявляти відхилення від чинного законодавства під час здійснення фінансово-господарських операцій та вживати заходи щодо усунення негативних наслідків [9].

О.М. Черновол вважає, що зміцнення законності за допомогою обліку і контролю проявляється у наступному: щоб забезпечити ефективну діяльність необхідно мати повну та достовірну інформацію про шляхи, методи та засоби підвищення цієї ефективності. Підставою для такої інформованості є дані бухгалтерського обліку. І чим більш достовірними та своєчасними будуть ці дані, тим краще буде виконуватися робота по вдосконаленню господарювання та всього механізму управління [13].

М.М. Вуйців розглядає підприємство як динамічну систему взаємодії підрозділів, що дозволяє оцінювати його ефективність не лише за прибутковістю, але й за якісними критеріями, котрі характеризують повноту реалізації економічного потенціалу через організацію праці, виробництво, фінансову та інвестиційну діяльність. Аналіз та комплексна оцінка діяльності підприємства є основою для прийняття управлінських рішень. Відповідно, науковець вважає, що управління здійснюється через реалізацію функцій обліку, аналізу та контролю [3].

О. Костенко вважає, що ефективність менеджменту залежить від якості обліково-аналітичного забезпечення, яке включає комплексне накопичення первинних даних, їх групування у певній послідовності та систематизацію з використанням способів і прийомів економічного аналізу, що в свою чергу допомагає створити умови для підготовки і прийняття обґрунтованих управлінських рішень [8].

Відзначаючи цінність отриманих результатів щодо дослідження проблем обліку, аналізу та контролю як функцій управління, вважаємо за необхідне зосередити увагу на дослідженні теоретичних аспектів поняття функцій обліку, аналізу та контролю, їх взаємозалежності і взаємообумовленості та важливості в управлінні публічними закупівлями.

МЕТА СТАТТІ

Метою статті є розкриття сутності та взаємозв'язку функцій обліку, аналізу та контролю в управлінні публічними закупівлями.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Основна тенденція розвитку контролю у країнах-членах ОЕСР полягає у переході від прямих інструментів центрального, переважно фінансового, контролю за фінансуванням до більш збалансованої системи зовнішнього й внутрішнього контролю, в якій контроль частково передається на рівень керівництва органу державного сектору. Основною інновацією у перебудові системи контролю вважається надання керівникам більшої свободи дій і фінансової відповідальності. Водночас значно збільшується відповідальність (управлінська підзвітність) конкретних державних органів, які через різноманітні взаємопов'язані механізми мають довести, що вони використали надані їм ресурси у спосіб, що дає змогу ефективно виконувати покладені на них функції [9].

Контроль є однією із важливих функцій управління і разом із функціями обліку та аналізу формує інформаційну базу для прийняття управлінських рішень.

Управління передбачає цілеспрямований вплив суб'єкта на об'єкт з метою відповідності останнього заданим наперед параметрам (планам, нормативам, вимогам законодавчих документів).

Взагалі термін управління має декілька значень:

— це перетворення інформації про стан об'єкта в командну інформацію від суб'єкта;

— це цілеспрямований програмований чи довільний вплив на об'єкти задля досягнення

кінцевої мети за допомогою процесорів, явищ, процесів, коли є з ними взаємодія в режимі детермінованої чи довільної програми/регламенту;

— адміністративна установа або відділ якоїсь установи, організації, що відає певною галуззю господарської, наукової, військової та іншої діяльності;

— працівники відділу управління, що здійснюють керівництво;

— це процес впливу однієї особи на іншу відповідно до поставлених завдань;

— це складова частина функціонування систем організації різної природи: біологічних, технічних, соціально-економічних [15].

Варто зазначити, що між поняттям "управління" та "менеджмент" є суттєва різниця, оскільки завдяки управлінню визначається, хто наділений повноваженнями приймати рішення, а менеджмент — це мистецтво управління.

Отже, незважаючи на те, що поняття управління означає перетворення інформації, цілеспрямований вплив, адміністративну установу, працівників, процес впливу, складову частину функціонування, варто зазначити, що єдиним для усіх визначень є наявність цілеспрямованого впливу суб'єкта на об'єкт з метою приведення останнього до бажаних параметрів.

Управлінська діяльність передбачає поєднання декількох функцій, які ще називають видами діяльності, функціями управління. В економічній літературі виділяють від чотирьох до п'ятнадцяти функцій управління, які тісно поєднані та взаємообумовлені між собою.

В академічному тлумачному словнику української мови дається визначення: функція — це робота кого-, чого-небудь, обов'язок, коло діяльності когось, чогось, призначення, роль чого-небудь [16].

Уперше поняття функцій управління ввів американський економіст А. Файоль. Вони покладені в основу науки управління і мають таке визначення:

— передбачати, тобто передбачати майбутнє і виробляти програму дії;

— організовувати, тобто будувати подвійний — матеріальний і соціальний організм підприємства;

— розпоряджатися, тобто змушувати персонал належним чином працювати;

— координувати, тобто пов'язувати, поєднувати, гармонізувати всі дії і зусилля;

— контролювати, тобто піклуватися про те, щоб усе відбувалося відповідно до встановлених правил і відданих розпоряджень [6, с. 52].

Отже, А. Файоль виділяє п'ять функцій менеджменту: планування, організація, мотивація, координація, контроль.

Й.С. Завадський обґрунтовує важливість шести функцій менеджменту: планування, організації, координації, регулювання, мотивації, контролю [6, с. 55—58].

О.А. Подолянчук стверджує, що контроль в управлінні підприємства є об'єктивно необхідним, оскільки забезпечує повноцінне функціонування цілісної системи. За результатами контролю проводиться корегування раніше прийнятих рішень, планів, норм і нормативів. Дієвий контроль має стратегічне спрямування, орієнтується на кінцеві результати, здійснюється своєчасно і є достатньо простим [12]. В загальній системі управління контроль виступає як елемент зворотного зв'язку (рис. 1).

Як видно із рисунка 1, у системі функцій управління відводиться значна роль також функціям обліку та аналізу, оскільки облік забезпечує контроль та інші функції необхідною інформацією про факти господарського життя. Завдяки функції аналізу відбувається порівняння реального результату із запланованим, та відповідно, на основі отриманих даних, здійснюється коригування попередніх управлінських рішень, що відображені у планах, нормативах, кошторисах.

У Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" наведено наступні визначення обліку:

— бухгалтерський облік — процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень;

— внутрішньогосподарський (управлінський) облік — система збору, обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством [17].

Якщо облік фінансово-господарських операцій є розповсюдженим явищем, то до недавнього часу здійснення контролю у широкому

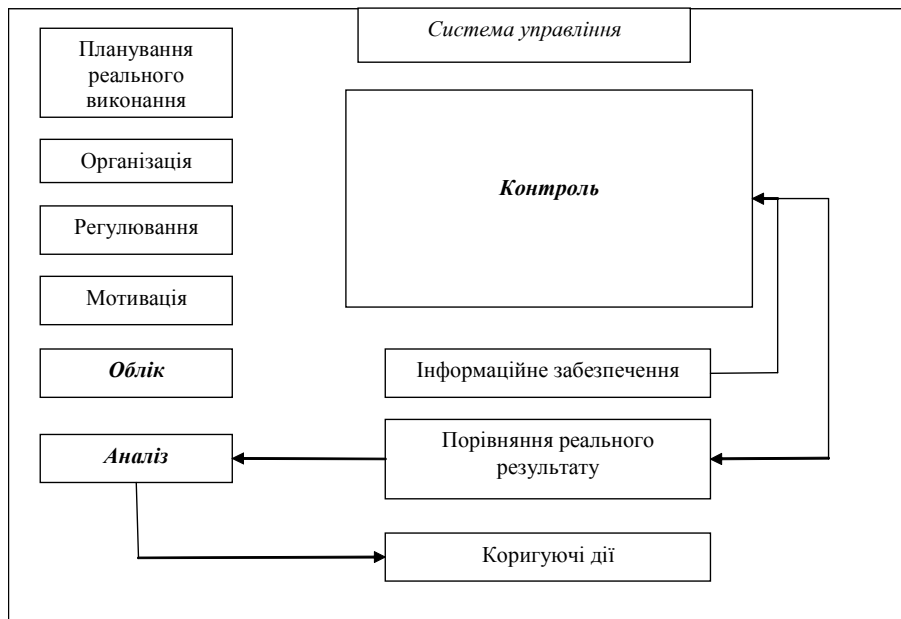


Рис. 1. Взаємозв'язок системи управління та контролю на підприємстві

Джерело: [12].

розумінні було менш поширеним. Переломним моментом стало усвідомлення потреби у досягненні конкурентних переваг за рахунок оптимізації внутрішніх резервів. Нині власники та керівники виказують більшу зацікавленість в організації відповідних служб на своїх підприємствах, делегуючи їм повноваження здійснювати контроль та аналіз діяльності підприємства [3].

Визначення контролю наведено у П(С)БО "Об'єднання підприємств": контроль — вирішальний вплив на фінансову, господарську і комерційну політику підприємства або підприємництва з метою одержання вигод від його діяльності [18].

Відповідно до Лімської декларації керівних принципів контролю, організація контролю є обов'язковим елементом управління суспільними фінансовими засобами, оскільки таке управління тягне за собою відповідальність перед суспільством. Згідно із вищезазначеним документом, контроль — не самоціль, а невід'ємна частина системи регулювання, метою якої є виявлення відхилень від прийнятих стандартів і порушень принципів, законності, ефективності та економії використання матеріальних ресурсів на найбільш ранній стадії для того, щоб мати можливість застосувати коригуючі заходи, в окремих випадках, залучити винних до відповідальності, отримати компенсацію за заподіяну шкоду або здійснити заходи щодо запобігання та скорочення таких порушень в майбутньому [19].

І. Чумакова, В. Лазарева розглядають одну із форм контролю — аудит, яку трактують як функцію управління державними фінансами та як інструмент гарантування для органів виконавчої влади (внутрішній аудит) та законодавчого органу (зовнішній аудит) того, що державні кошти отримані й витрачені згідно з кошторисом, планом, контрактом, нормативним актом та іншими відповідними документами (аудит відповідності), звітність про використання коштів достатньо точно відображує фінансовий стан державного органу або країни загалом (фінансовий аудит), а також того, що забезпечене належне співвідношення ціни і якості завдяки економічному, ефективному й результативному управлінню державними коштами (аудит ефективності) [9]. Тобто науковці виділяють наступні види аудиту в управлінні державними фінансами: внутрішній аудит, зовнішній аудит, аудит відповідності, фінансовий аудит, аудит ефективності.

У науковій літературі нерідко спостерігається ототожнення функції контролю із контрольними функціями бухгалтерського обліку, однак це є неправомірним. Дійсно, тривалий час поняття контролю як самостійної галузі науки не існувало, адже контрольну функцію традиційно було покладено на бухгалтерію.

Проте М.Г. Чумаченко заперечував той напрям, представники якого до завдань бухгалтерського обліку відносили контроль за виконанням планових показників. Він вважав, що завдання контролю виконує не облік за допомогою його процедури, а конкретні працівники, визначаються ці роботи не бухгалтерським обліком, а наукою управління [14].

Г.Г. Кірейцев також підтримував твердження про недоцільність ототожнення функції контролю із контрольною функцією бухгалтерського обліку, оскільки контроль, як функція управління, здійснюється не тільки за допомогою прийомів облікової праці і реалізується не тільки в системі діяльності облікових працівників. Водночас компетенція обліку в системі управління виробництвом не вичерпується реалізацією функцій контролю. Тому не слід допускати методологічну помилку в оцінці функцій, що виконує облік, і підміняти в судженні ціле його частиною [7].

Бухгалтерський контроль — сукупність процедур, що забезпечують збереження активів підприємства та вірогідність звітності, що складається службою бухгалтерського обліку на основі даних, отриманих від функціональних підрозділів [10].

Такий контроль включає в себе: заходи щодо забезпечення безпомилкового відображення господарських операцій відповідно до їх економічної сутності; продуктивність системи документообороту; операційні процедури: опис операцій; встановлення відповідальності осіб, які їх здійснюють; розподіл обов'язків між виконавцями в процесі проведення господарських операцій; ухвала, запис та контроль за здійсненням господарських операцій; внутрішні перевірки до моменту виконання господарських операцій системою автоматизованого контролю тощо [10].

Отже, бухгалтерський контроль є однією зі складових частин внутрішньогосподарського контролю підприємства, який націлений на перевірку достовірності бухгалтерського обліку та звітності.

Вважаємо за доцільне розкрити особливості реалізації функції контролю в управлінні публічними закупівлями через здійснення державного аудиту.

На думку А. Загороднього, термін "аудит" має більше десяти значень: контроль, перевірка, ревізія, розслідування, відстеження, опитування, прослуховування. У значенні "офіційна перевірка рахунків" вперше зафіксовано в 1557 році [20, с. 39].

Категорія "аудит" у класичному розумінні, означає, в основному, перевірку, ревізію у сенсі підтвердження повноти, достовірності і точності складання бухгалтерської звітності. У 1973 році американською асоціацією бухгалтерів було запропоновано визначення аудиту, як систематичного процесу отримання та об'єктивної оцінки свідчень щодо фінансового звіту про економічні дії і факти з метою встановлення ступеня відповідності між цим звітом і належними критеріями та повідомлення результатів зацікавленим користувачам [21, с. 43].

У Господарському кодексі України [22], аудит розглядається лише за двома видами — аудит фінансової звітності та державний фінансовий аудит. Державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і полягає у здійсненні перевірки та аналізу фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю [22].

У Законі України "Про аудиторську діяльність" (втратив чинність на підставі Закону України "Про аудит фінансової звітності та ауди-

торську діяльність" [23]) аудит розглядався, як перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання. В новому Законі [23], як і в Господарському кодексі [22] аудит не розглядається як відокремлена категорія, а лише в частині перевірки фінансової звітності — аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності.

У міжнародній практиці змістовне наповнення поняття "аудиту" є значно ширшим. Наприклад, у книзі Генерального директорату з питань бюджету Єврокомісії "Welcome to the world of PIFC" визначено, що "аудит — у найбільш широкому загальному сенсі може означати будь-яке експост обстеження угоди, процедури або звіту з метою перегляду/перевірки будь-якого її/його аспекту — її/його точності та ефективності" [24].

Визначимо основні відмінності понять "аудит" і "контроль", що застосовуються в стандартах INTOSAI. Відповідно до ISSAI 9100 "Глосарій термінів", audit — аудит/контроль — аналіз діяльності та дій органу для отримання впевненості, що вони виконуються відповідно до цілей, бюджету, правил і стандартів. Мета цього аналізу — виявлення на регулярній основі відхилень, які можуть вимагати коригуючих дій.

Основним і всеохоплюючим терміном, яким визначені порядок перевірок (контролю, аудиту) відповідно до Стандартів INTOSAI є "аудит". Термін "контроль" ("control") застосовується в розумінні понять "внутрішній контроль" ("internal control") та "контроль якості" ("quality control").

Англійський термін "аудит" відповідно до Стандартів INTOSAI охоплює сферу, де в національній практиці йому відповідають як термін "контроль", зокрема "державний фінансовий контроль", так і термін "аудит", зокрема "державний фінансовий аудит". У міжнародній практиці використовують поняття: "audit in public sector" — "аудит у суспільному секторі", "audit of public funds" — "аудит суспільних коштів", "audit of public finance" — "аудит суспільних фінансів" [25, с. 32].

Загалом у країнах ЄС аудит публічного сектора розглядається:



Рис. 2. Міжнародні стандарти у сфері контролю та аудиту

Джерело: узагальнено автором.

— з одного боку, як складова належного урядування, що забезпечує законодавчі та наглядові органи, які здійснюють публічне управління, і широку громадськість незалежною та об'єктивною інформацією щодо нагляду і виконання державної/урядової політики, програм або операцій;

— з другого боку, як "систематичний процес об'єктивного отримання й оцінювання доказів, необхідних для обґрунтування висновків щодо відповідності наявної інформації до встановлених критеріїв" [26].

Світова спільнота ставить амбіційні завдання — впровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та аудиту; розвиток національних підходів до аудиту та контролю; інтеграція зусиль для виконання заходів міжнародного аудиту; допомога всім органам, що виконують контроль та аудит державних фінансів [25, с. 29].

Контроль і аудит повинні сприяти вдосконаленню національних систем діяльності держави. З цією метою створюються світові міжнародні організації, які затверджують міжнародні стандарти у сфері контролю та аудиту (рис. 2).

Міжнародні стандарти INTOSAI розміщено на сайті www.issai.org, де з наданням загального доступу подано більш як 80 офіційних стандартів і керівних принципів INTOSAI. Вони є результатом майже 50-річної роботи провідних Вищих аудиторських органів (далі — ВАО) країн-членів цієї організації. В своїй роботі їх використовують ВАО майже 180 країн світу. Роботу щодо підтримки стандартів організовує Комітет INTOSAI з професійних стандартів (Professional Standard Committee — PSC, далі — Комітет INTOSAI) [25, с. 30].



Рис. 3. Форми аудиту державного сектору у відповідності з ISSAI

Джерело: узагальнено авторами.

Протягом останніх кількох років Комітет INTOSAI установив рамкову структуру стандартів для державного сектору, реорганізувавши їх у такий спосіб:

1. Основоположні керівні принципи аудиту — Лімська декларація (1977 р.).

2. Основи функціонування БАО — Мексиканська декларація незалежності (ISSAI 10, 2007 р.) та Кодекс етики (ISSAI 30) (основні документи).

3. Фундаментальні принципи аудиту — Стандарти аудиту: ISSAI 100 — Базові принципи, ISSAI 200 — Загальні стандарти, ISSAI 300 — Стандарти проведення аудиту, ISSAI 400 — Стандарти звітування.

4. Керівні принципи (Guidelines):

— з фінансового аудиту (*financial audit*) (ISSAI 1000-2999);

— з аудиту ефективності (*performance audit*) (ISSAI 3000-3999);

— з аудиту відповідності (*compliance audit*) ISSAI 4000-4999, а також спеціалізовані керівні принципи [25, с. 30].

Такі документи мають назву ISSAI (International Standards of Supreme Audit Institutions) — Міжнародні стандарти вищих аудиторських органів і визначають порядок та особливості проведення аудиту в державному секторі.

Отже, міжнародними стандартами ISSAI визначено проведення аудиту державного сектору через фінансовий аудит, аудит ефективності та аудит відповідності (рис. 3).

Контрольна функція суб'єктів управління у сфері публічних закупівель проявляється через проведення зовнішнього державного аудиту та внутрішнього аудиту. Відповідно до Закону України "Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні" від 26 січня 1993 року 2939-XII [27], зовнішній державний аудит може здійснюватися у формі:

1) фінансового аудиту (суб'єкт — Рахункова Палата України та Державна аудиторська служба України);

2) аудиту ефективності (суб'єкт — Рахункова Палата України) (рис. 4).

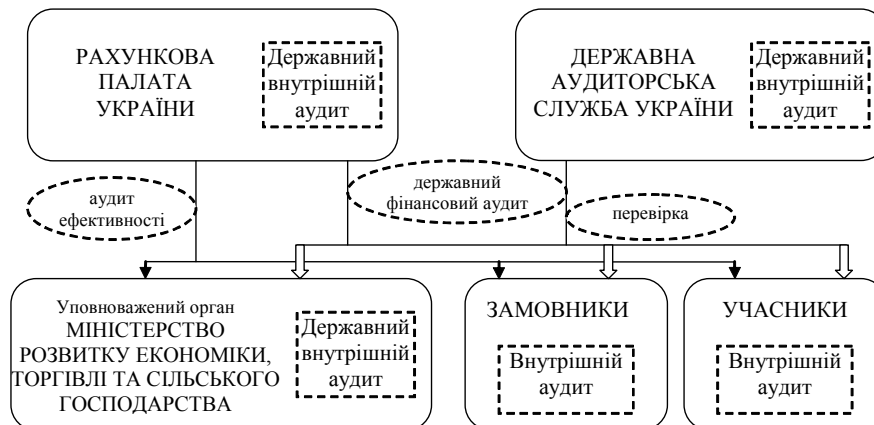


Рис. 4. Реалізація контрольної функції суб'єктами контролю у сфері публічних закупівель

Джерело: узагальнено авторами.



Рис. 5. Реалізація контрольної та аналітичної функції управління державними органами України

Джерело: узагальнено та сформовано авторами на основі [32; 33].

Єдина інформація щодо аудиту відповідності, законодавчо встановлена в Наказі "Про затвердження Порядку проведення внутрішнього аудиту в системі Міністерства юстиції України" від 26 вересня 2016 року № 2781/5 [28], як оцінка діяльності об'єкта внутрішнього аудиту щодо дотримання актів законодавства, планів, процедур, контрактів з питань стану збереження активів, інформації та управління державним майном [28].

Внутрішній аудит може проводитися у формі державного внутрішнього аудиту (створення служб (відділів) внутрішнього аудиту/посад внутрішнього аудитора, як у замовників, так і у суб'єктів контролю), а також внутрішнього аудиту в учасників закупівельного процесу.

Отже, контрольна функція управління у сфері публічних закупівель реалізується через

здійснення державного аудиту (аудиту ефективності та державного фінансового аудиту) Рахунковою палатою та Державною аудиторською службою.

Державний аудит можна визначити як самостійну форму державного незалежного фінансового контролю, який здійснюється спеціальними суб'єктами (Державною аудиторською службою України та Рахунковою палатою України) за допомогою відповідних методів (способів) контролю з метою отримання об'єктивної інформації про реальний фінансово-господарський стан підконтрольного суб'єкта [29, с. 23].

Жирна Ж. А. під державним аудитом розуміє інститут державного аудиту, який діє від імені та в інтересах суспільства, має право на незалежну і самостійну оцінку дій органів вла-

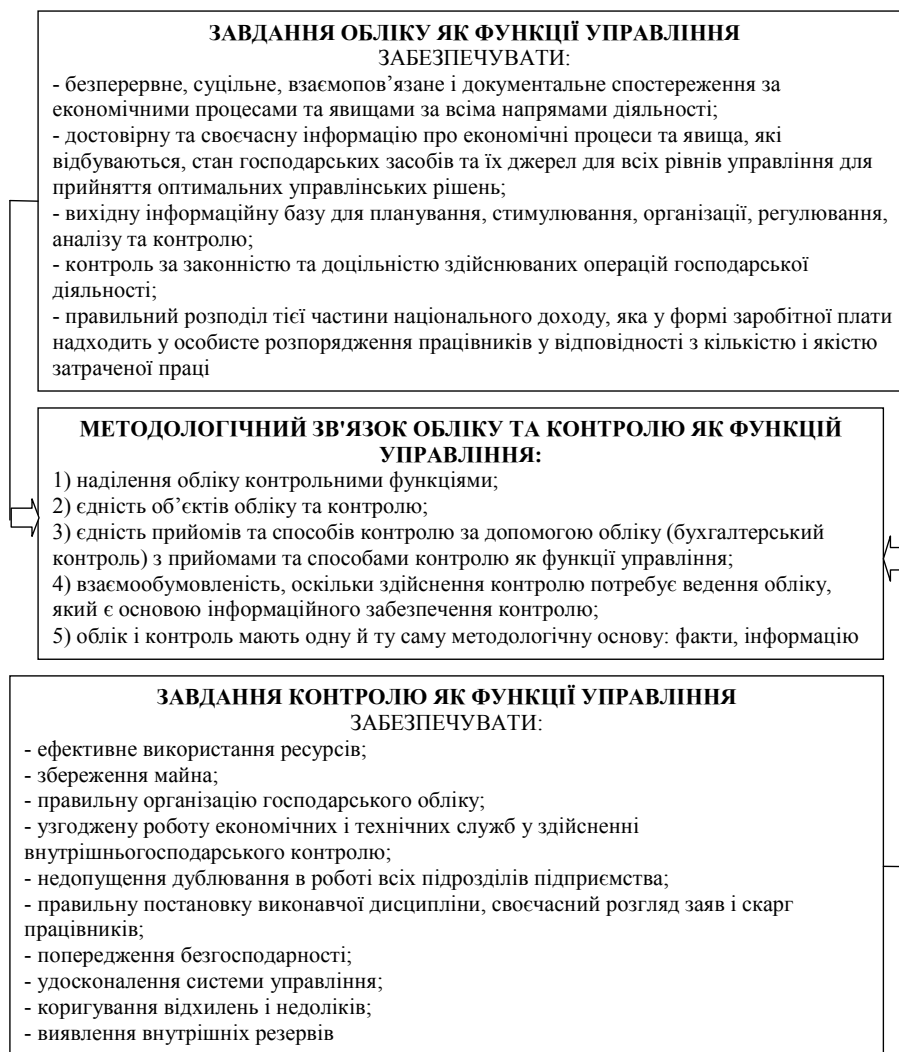


Рис. 6. Завдання та взаємозв'язок обліку та контролю як функцій управління

Джерело: сформовано авторами на основі [13].

ди, є не тільки найважливішим елементом системи попередження можливих помилок планування та порушення виконання, але також виконує функцію забезпечення законності рішень держави [30, с. 294].

Як вважає Письменна М.С., аудит у сфері державних закупівель передбачає проведення комплексу аудиторських процедур і оціночних заходів, спрямованих на підтвердження даних про здійснювані закупівлі, оцінку ефективності проведення закупівельних операцій і витрачання бюджетних коштів, обґрунтованості та законності дій сторін, пов'язаних з укладенням та виконанням державного закупівельного контракту [31, с. 131].

Отже, контрольне забезпечення управління публічними закупівлями передбачає здійснення державного фінансового контролю у формі державного фінансового аудиту, ауди-

ту ефективності та перевірці закупівель спеціальними контролюючими органами (Рахункова палата України, Державна аудиторська служба України) з метою оцінки законності та правильності здійснення публічних закупівель, ефективності закупівельного процесу, а також рівня задоволення державних та суспільних потреб.

Аналітична функція реалізується через здійснення попереднього аналізу Рахунковою палатою та моніторингом закупівель з боку Державної аудиторської служби для попередження порушень у сфері публічних закупівель (рис. 5).

На рисунку 6 відображено завдання та взаємозв'язок обліку та контролю як функцій управління.

Як видно із рисунка 6, завдання обліку і контролю суттєво відрізняються, і хоча одним із

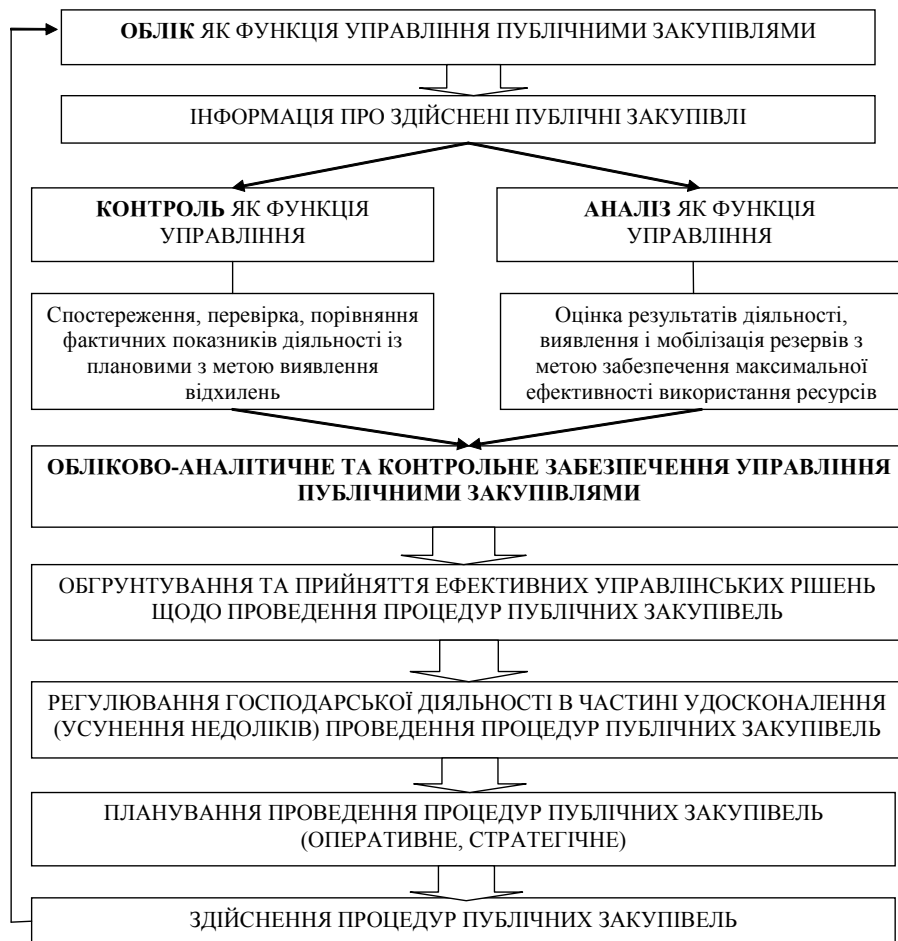


Рис. 7. Модель формування обліково-аналітичного забезпечення управління публічними закупівлями

Джерело: сформовано авторами.

завдань обліку є контроль за законністю та доцільністю здійснюваних операцій господарської діяльності, однак найважливішою метою обліку є безперервне, суцільне, взаємопов'язане і документальне спостереження за економічними процесами та явищами за всіма напрямками діяльності.

Якщо проаналізувати взаємозв'язок обліку і контролю як функцій управління, то варто зазначити що облік відіграє важливу роль як інформаційне джерело для здійснення контрольних процедур, крім того, облік сам по собі наділений контрольними функціями, оскільки застосування методів бухгалтерського обліку, як от: документації та інвентаризації, оцінки та калькуляції, рахунків і подвійного запису, балансу і звітності, дають змогу прослідкувати за виконанням статутних вимог, ефективним використанням виробничих ресурсів підприємства, для забезпечення збереження власності і досягнення найбільшої ефективності господарської діяльності.

Ефективний менеджмент передбачає організацію обліку конкретного суб'єкта господарювання за такими принципами [8]:

- повнота й аналітичність інформації (показники звітів не повинні потребувати аналітичних процедур);

- періодичність (відображає виробничий і комерційний цикли підприємства, цінність інформації визначається доцільністю і вчасністю, точність інформації при скороченні часу підготовки забезпечує графік збору, обробки і групування даних);

- оцінка результатів діяльності структурних підрозділів і підприємства в цілому;

- узгодженість (приспосованість до потреб оперативного управління);

- комплексний підхід і взаємозв'язок усіх видів обліку;

- бюджетний метод управління витратами, фінансами, комерційною діяльністю (використовується на великих підприємствах, передбачає планування всіх сфер діяльності).

Дотримання усіх принципів є головною умовою того, щоб облік ефективно виконував свої завдання як функція управління.

Облік та аналіз як основні функції управління створюють інформаційні передумови:

1) для розвитку підприємства;

2) для контролю і регулювання відхилень у діяльності виробничих і управлінських структур, що знижують можливість досягнення цілей і тим самим являють загрозу фінансовій стійкості та життєдіяльності підприємства [8].

Аналіз — це функція управління, яка полягає у вивченні, систематизації, узагальненні та оцінці досягнутих результатів, на основі чого здійснюється виявлення і мобілізація резервів з метою забезпечення максимальної ефективності використання ресурсів підприємства (держави). Функція аналізу є важливою і незамінною в системі управління, оскільки за результатами аналітичного дослідження можливо обґрунтувати оптимальне управлінське рішення, яке знайде свій вияв у подальшому регулюванні та плануванні діяльності підприємства (держави).

Я.Г. Берсуцький вважає, що економічний аналіз виступає інформаційною базою для прийняття управлінських рішень, за допомогою якого реалізуються основні функції управління: планування, облік і контроль, регулювання, організація і стимулювання" [2, с. 8].

В.П. Долинський висловлює думку, що всебічний і систематичний аналіз є необхідною умовою науково обґрунтованого керівництва, дозволяє своєчасно і правильно приймати управлінські рішення як з поточних економічних питань, так і на віддалену перспективу [4, с. 3].

К.С. Жадько, досліджуючи облік, аналіз і контроль як функції управління фінансово-господарською діяльністю суб'єктів господарювання на макрорівні, вважає, що такі функції повинні забезпечити виконання таких завдань:

1) інформаційно забезпечити діяльність підприємств будь-яких організаційно-правових форм, форм власності і видів діяльності, об'єднань, установ на предмет виконання ними нормативно-правових актів, що містять юридичні норми, регулюють відношення, що виникають в процесі їх фінансово-господарської (підприємницької) діяльності, і управління цими відносинами;

2) забезпечити контроль на макрорівні, а саме — контроль установ, підприємств з державною участю або пов'язаних з діяльністю держави (що використовують в своїй діяльності державну власність, виконують державні за-

мовлення і завдання, відносно яких надані державні гарантії, і інші забезпечення, що мають надані органами державної влади податкові, митні і інші пільги і переваги і т.д.) на предмет ефективності різних аспектів їх фінансово-господарської діяльності (оцінка ефективності); визначення доцільності їх діяльності (по її напрямках, або сегментах). Як доповнення до цього завдання, слід врахувати розробку варіантів оптимізації систем управління фінансово-господарською діяльністю вищевказаних суб'єктів господарювання і виявлення резервів підвищення ефективності діяльності вищезгаданих суб'єктів на фінансові потоки в державі;

3) своєчасність і повноту розрахунків щодо виконання замовлень, планових завдань з надання послуг і дотриманням нормативів фінансових витрат;

4) квотування (введення кількісних і вартісних обмежень на певний строк по певних товарах, роботах і послугах) і виконання експортних та інших квот (квот на експорт сировини, вилов риби і ін.);

5) законність і правильність надання і використання податкових, митних і інших фінансових пільг суб'єктам господарювання;

6) контроль за правильним (законним) і економічно підтвердженим розподілом всіх видів платежів і асигнувань відповідно до затвердженого бюджету [5].

Незважаючи на важливість обліку, аналізу та контролю як функцій управління, без їх тісного взаємозв'язку із іншими функціями менеджменту, як-от: плануванням, організацією, координацією, мотивацією, регулюванням, вони не в змозі виконувати свої завдання, адже лише завдяки поєднанню усіх функцій у єдину систему, забезпечується та міра синергетичного ефекту, яка дає можливість підприємству працювати з максимальною віддачею.

На основі проведених досліджень сформовано модель формування обліково-аналітичного забезпечення управління публічними закупівлями, що відображено на рисунку 7.

Як видно із рисунку, функції обліку, аналізу та контролю, взаємодіючи із іншими функціями управління, формують обліково-аналітичне забезпечення управління публічними закупівлями, що представляє собою інформацію, яка відповідає критеріям своєчасності, точності, достовірності, об'єктивності, неупередженості.

ВИСНОВКИ

Отже, ефективність управління публічними закупівлями залежить від якості обліково-ана-

літичного забезпечення, яке формується завдяки функціонуванню обліку, аналізу та контролю в системі менеджменту. Сутність обліково-аналітичного забезпечення управління публічними закупівлями включає: збір та накопичення первинних даних (первинне документування господарських операцій); їх групування у певній послідовності на рахунках бухгалтерського обліку та відображення в облікових регістрах з метою узагальнення показників у формах звітності (бухгалтерської, фінансової, статистичної, податкової); оцінку та систематизацію отриманих даних з використанням способів і прийомів економічного аналізу; проведення заходів (процедур) попереднього, поточного і наступного контролю, що також допомагає створити основу для підготовки і прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Література:

- Здирко Н.Г. Принципи здійснення публічних закупівель в Україні. Вчені записки Таврійського національного університету ім. В.І. Вернадського. Серія: Економіка і управління. Т. 31 (70). № 1. 2020. С. 231—236.
- Берсуцкий Я.Г., Дугинская И.А., Дугинский Б.Л. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: Учеб. пос. Д.: ДИЗХП, 2000. 181 с.
- Вуйців М.М. Ідентифікація функцій внутрішньогосподарського контролю "на межі" бухгалтерського обліку та системи управління. Економіка та держава. № 11, 2011. С. 91—94. URL: http://www.economy.in.ua/pdf/11_2011/26.pdf (дата звернення 10.03.2020).
- Долинський В.П. Аналіз господарської діяльності сільськогосподарських підприємств. К.: Урожай, 1993. 152 с.
- Жадько К.С. Облік, аналіз і контроль як функції управління фінансово-господарською діяльністю суб'єктів господарювання. Бізнес-навігатор. 2014. № 2 (34). С. 155—158. URL: http://business-navigator.ks.ua/journals/2014/34_2014/30.pdf (дата звернення 10.03.2020).
- Завадський Й.С. Менеджмент: Management. К.: Вид-во Європейського ун-ту. Т. 1. 3-вид., доп, 2002. 542 с.
- Кирейцев Г.Г. Функции учета в механизме управления сельскохозяйственным производством. — К.: УСХА, 1992. — 240 с.
- Костенко О.М. Облік і аналіз як основні функції обліково-аналітичної системи управління. Агроінком. 2008. № 5-6. С. 113-115. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/agroincom_2008_5-6_27 (дата звернення 10.03.2020).
- Чумакова І. Зміна ідеології контролю або перспективи розвитку функції аудиту в секторі управління державними фінансами України. Бухгалтерський облік і аудит. 2013. № 9. С. 28—36. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2013_9_6 (дата звернення 10.03.2020).
- Левченко З.В. Організація бухгалтерського контролю на підприємстві. URL: <http://dSPACE.pdaa.edu.ua:8080/bitstream/123456789/944/1/%D0%9E%D1%80%D0%B3%D0%B0%D0%BD%D1%96%D0%B7%D0%B0%D1%86%D1%96%D1%8F%20%D0%B1%D1%83%D1%85%D0%B3%D0%B0%D0%BB%D1%82%D0%B5%D1%80%D1%81%D1%8C%D0%BA%D0%BE%D0%B3%D0%BE%20%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D1%82%D1%80%D0%BE%D0%BB%D1%8E1.pdf> (дата звернення 10.03.2020).
- Пивоваров К.В. Особливості фінансового контролю як функції державного управління. Інвестиції: практика та досвід. — 2013. № 13. С. 89—92. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ipd_2013_13_23 (дата звернення 10.03.2020).
- Подольняк О.А. Управлінський контроль як вид внутрішньогосподарського контролю підприємства. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2015. № 1. С. 117—126.
- Черновол О.М. Контрольні функції бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю як функцій управління. Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. 2009. Вип. 15. С. 304—309. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npkn_tu_e_2009_15_50 (дата звернення 10.03.2020).
- Чумаченко Н.Г. Экономический анализ и управление производством. — К.: 1969. 102 с.
- Управління. URL: <https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%A3%D0%BF%D1%80%D0%B0%D0%B2%D0%BB%D1%96%D0%BD%D0%BD%D1%8F> (дата звернення 10.03.2020).
- Словник української мови. Академічний тлумачний словник (1970—1980). URL: <http://sum.in.ua> (дата звернення 10.03.2020).
- Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. № 996, зі змінами та доповненнями. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 10.03.2020).
- Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 19 "Об'єднання підприємств". Наказ Міністерства фінансів України від 07.07.1999 р. № 163. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99> (дата звернення 10.03.2020).
- Лімська декларація керівних принципів контролю: Декларація, Міжнародний документ

від 01.01.1977. Верховна Рада України. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/604_001 (дата звернення 10.03.2020).

20. Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. Облік і аудит: Термінологічний словник. Л.: Центр Європи, 2002. 671 с.

21. A Statement of Basic Auditing Concepts / American Accounting Association. Committee on Basic Auditing Concepts. — American Accounting Association, 1973. — 58 p. (Studies in Accounting Research, No 6).

22. Господарський Кодекс України від 16 січня 2003 року № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15> (дата звернення 12.03.2020).

23. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> (дата звернення 12.03.2020).

24. Government Audition Standarts 2011 Revision / United States Government Accountability Office. 235 p. URL: <http://www.gao.gov/assets/590/587281.pdf> (дата звернення 12.03.2020).

25. Ніконова О. Міжнародні стандарти INTOSAI: основні положення, аудиторські підходи, термінологія. Бухгалтерський облік і аудит. 2011. № 2. С. 29—35.

26. Бази́ка С. К. Аудит ефективності як перспективна форма аудиту публічного сектору в Україні. Державне управління: удосконалення та розвиток. 2016. № 1. С. 24—38.

27. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26 січня 1993 року 2939-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12> (дата звернення 12.03.2020).

28. Про затвердження Порядку проведення внутрішнього аудиту в системі Міністерства юстиції України: Наказ Міністерства юстиції України від 26 вересня 2016 року № 2781/5.

29. Крестьянникова О. О. Деякі аспекти характеристики державного аудиту. Правничий часопис Донецького університету. 2016. № 1—2. С. 19—26.

30. Жирна Ж.А. Концепція побудови цілісної системи державного аудиту. Ж.А. Жирна. Вісник Університету банківської справи НБУ. 2010. № 3. С. 292—296.

31. Письменна М.С. Концептуальні основи аудиту державних закупівель як різновид контролю. Вісник Одеського національного університету. Серія: Економіка. 2016. Т. 21, Вип. 10. С. 129—133.

32. Державна аудиторська служба України — ефективна інституція урядового контролю.

Презентація. Сайт Державної аудиторської служби. URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/index> (дата звернення 12.03.2020).

33. Про Рахункову палату: Закон України від 2 липня 2015 року № 576-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19> (дата звернення 12.03.2020).

References:

1. Zdyrko, N.H. (2020), "Principles of public procurement in Ukraine", *Vcheni zapysky Tavrijs'koho natsional'noho universytetu im. V.I. Vernads'koho. Serii: Ekonomika i upravlinnia*, vol. 31 (70), no. 1, pp. 231—236.

2. Bersutskyj, Ya.H. Duhynskaia, Y.A. and Duhynskyj, B.L. (2000), *Analyz khoziajstvennoj deiatel'nosti predpriatya [Analysis of the economic activity of the enterprise]*, DYZKhP, Dnipro, Ukraine.

3. Vujtsiv, M.M. (2011), "Identification of functions of internal control "on the border" of accounting and management system", *Ekonomika ta derzhava*, vol. 11, pp. 91—94, available at: http://www.economy.in.ua/pdf/11_2011/26.pdf (Accessed 10 March 2020).

4. Dolyns'kyj, V.P. (1993), *Analiz hospodars'koi diial'nosti sil's'kohospodars'kykh pidpriemstv [Analysis of economic activity of agricultural enterprises]*, Urozhaj, Kyiv, Ukraine.

5. Zhad'ko, K.S. (2014), "Accounting, analysis and control as a function of management of financial and economic activities of economic entities", *Biznes-navihator*, vol. 2 (34), pp. 155—158, available at: http://business-navigator.ks.ua/journals/2014/34_2014/30.pdf (Accessed 10 March 2020).

6. Zavads'kyj, J.S. (2002), *Menedzhment [Management]*, Vyd-vo Yevropejs'koho un-tu, Kyiv, Ukraine.

7. Kyrejtsjev, H.H. (1992), *Funktsyy ucheta v mekhanizme upravlenya sel'skokhoziajstvennym proyzvodstvom [Accounting functions in the mechanism of agricultural production management]*, USKhA, Kyiv, Ukraine.

8. Kostenko, O.M. (2008), "Accounting and analysis as the main functions of accounting and analytical management system", *Ahroikom*, vol. 5—6, pp. 113—115, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/agroincom_2008_5-6_27 (Accessed 10 March 2020).

9. Chumakova, I. (2013), "Changing the ideology of control or the prospects for developing the audit function in the public finance management sector of Ukraine", *Bukhhalters'kyj oblik i audyt*, vol. 9, pp. 28—36, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2013_9_6 (Accessed 10 March 2020).

10. Levchenko, Z.V. (2014), "Organization of accounting control at the enterprise", available at: <http://dspace.pdaa.edu.ua:8080/bitstream/123456789/944/1/%D0%9E%D1%80%D0%B3%D0%B0%D0%BD%D1%96%D0%B7%D0%B0%D1%86%D1%96%D1%8F%20%D0%B1%D1%83%D1%85%D0%B3%D0%B0%D0%BB%D1%82%D0%B5%D1%80%D1%81%D1%8C%D0%BA%D0%BE%D0%B3%D0%BE%20%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D1%82%D1%80%D0%BE%D0%BB%D1%8E1.pdf> (Accessed 10 March 2020).

11. Pyvovarov, K.V. (2013), "Features of financial control as a function of public administration", *Investytsii: praktyka ta dosvid*, vol. 13, pp. 89—92, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ipd_2013_13_23 (Accessed 10 March 2020).

12. Podolianchuk, O.A. (2015), "Management control as a form of internal control of the enterprise", *Ekonomika. Finansy. Menedzhment: aktual'ni pytannia nauky i praktyky*, vol. 1, pp. 117—126.

13. Chernovol, O.M. (2009), "Control functions of accounting and internal control as functions of management", *Naukovi pratsi Kirovohrads'koho natsional'noho tekhnichnoho universytetu. Ekonomichni nauky*, vol. 15, pp. 304—309, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npkntu_e_2009_15_50 (Accessed 10 March 2020).

14. Chumachenko, N.H. (1969), *Ekonomicheskyy analiz y upravlenye proyzvodstvom [Economic analysis and production management]*, Kyiv, Ukraine.

15. wikipedia (2020), "Management", available at: (Accessed 10 March 2020).

16. Dictionary of the Ukrainian language (2020), "Academic Interpretive Dictionary (1970—1980)", available at: <http://sum.in.ua> (Accessed 10 March 2020).

17. Verkhovna Rada of Ukraine (1999), The Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine", available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (Accessed 10 March 2020).

18. Ministry of Finance of Ukraine (1999), Order "On Approval of Accounting Regulations (Standard) 19 "Business Combinations", available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99> (Accessed 10 March 2020).

19. Verkhovna Rada of Ukraine (1977), "Lima Declaration of Control Principles", available at: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/604_001 (Accessed 10 March 2020).

20. Zahorodnij, A.H. and Vozniuk, H.L. (2002), *Oblik i audyt: Terminolohichnyj slovnyk [Accounting and Auditing: Glossary]*, Tsentr Yevropy, Lviv, Ukraine.

21. American Accounting Association (1973), "A Statement of Basic Auditing Concepts", American Accounting Association. Committee on Basic Auditing Concepts., *Studies in Accounting Research*, vol. 6.

22. The Verkhovna Rada of Ukraine (2003), "The Commercial Code of Ukraine", available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15> (Accessed 10 March 2020).

23. Verkhovna Rada of Ukraine (2017), The Law of Ukraine "On the audit of financial statements and audit activity", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> (Accessed 25 Feb 2020).

24. United States Government Accountability Office (2011), "Government Audition Standarts 2011 Revision", available at: <http://www.gao.gov/assets/590/587281.pdf> (Accessed 10 March 2020).

25. Nikonova, O. (2011), "INTOSAI International Standards: Basics, Auditing Approaches, Terminology", *Bukhhalters'kyj oblik i audyt*, vol. 2, pp. 29—35.

26. Bazyka, S.K. (2016), "Performance audit as a promising form of public sector audit in Ukraine", *Derzhavne upravlinnia: udoskonalennia ta rozvytok*, vol. 1, pp. 24—38.

27. Verkhovna Rada of Ukraine (1993), The Law of Ukraine available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12> <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v2781323-16> (Accessed 25 Feb 2020).

28. Ministry of Justice of Ukraine (2016), "On approval of the Internal Audit Procedure in the system of the Ministry of Justice of Ukraine", available at: (Accessed 10 March 2020).

29. Krest'iannykova, O.O. (2016), "Some aspects of the characteristics of the state audit", *Pravnychyj chasopys Donets'koho universytetu*, vol. 1—2, pp. 19—26.

30. Zhyrna, Zh.A. (2010), "The concept of building a comprehensive system of state audit", *Visnyk Universytetu bankivs'koi spravy NBU*, vol. 3, pp. 292—296.

31. Pys'menna, M.S. (2016), "Conceptual bases of public procurement audit as a form of control", *Visnyk Odes'koho natsional'noho universytetu. Serii : Ekonomika*, vol. 21, no. 10, pp. 129—133.

32. State Audit Service of Ukraine (2020), available at: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/index> (Accessed 10 March 2020).

33. Verkhovna Rada of Ukraine (2015), The Law of Ukraine "On the Accounting Chamber", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19> (Accessed 25 Feb 2020).

Стаття надійшла до редакції 16.03.2020 р.