

## ВІДГУК

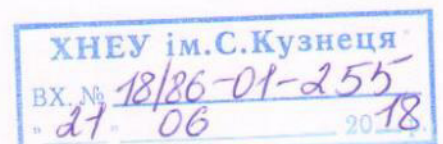
офіційного опонента доктора економічних наук, доцента  
Слободяник Юлії Борисівни  
на дисертаційну роботу Шевченко Ірини Олександрівни  
на тему «Розвиток державного фінансового аудиту виконання  
бюджетних програм»,  
подану на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук  
за спеціальністю 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит

### *Актуальність теми дослідження.*

Схвалена у 2015 році Стратегія сталого розвитку «Україна – 2020» має на меті впровадження європейських стандартів життя і виведення країни на провідні позиції у світі за чотирма основними векторами – розвитку, безпеки, відповідальності та гордості. Група реформ за вектором розвитку включає реформування державного фінансового контролю та бюджетних відносин, державної служби та оптимізації системи державних органів, управління державною власністю. Передбачається, що в результаті реформи державного управління має бути створена ефективна, прозора, відкрита та гнучка структура публічної адміністрації, а пріоритетом в управлінні публічними фінансами є підвищення прозорості та ефективності їх розподілу та витрачання.

Потреба в ефективному функціонуванні органів державної влади, спрямованому на відкрите і відповідальне управління економічними, фінансовими, людськими і природними ресурсами особливо гостро відчувається в умовах кризи. Забезпечити підтримку цього процесу покликаний інститут державного аудиту, становлення якого відбувається останнім часом в Україні. Використання інструментарію аудиту у сфері державних фінансів дозволяє вирішувати нові задачі – визначати економічність, ефективність, результативність використання суспільних ресурсів та якість державного управління.

Не зважаючи на те, що в Україні впровадження аудиту в сфері



державних фінансів розпочалося не так давно, наразі державний аудит повноцінно увійшов у практику вітчизняних контролюючих органів, зокрема Рахункової палати і Державної аудиторської служби України.

З прийняттям у 2015 році оновленого Закону України «Про Рахункову палату» розпочався новий етап розвитку вітчизняного державного аудиту. Водночас до цих пір не існує усталеного законодавчо закріпленого понятійного апарату, що використовується в цій сфері. Аналіз відповідних вітчизняних нормативно-правових актів виявляє підміну термінів «контроль» і «аудит», а також змішування видів, форм, типів, методів державного аудиту, що не відповідає чинним Міжнародним стандартам державного аудиту ISSAI.

Таким чином, дослідження в цій сфері є вкрай важливими як з теоретичної, так і з практичної точок зору. Правильно застосовувана термінологія, сформульовані принципи діяльності, об'єкт і предмет, науково обґрунтована класифікація видів і форм державного аудиту дозволять визначити склад і структуру контролюючих органів, їх функції, задачі, повноваження, об'єкти контролю, методики перевірки, показники оцінки ефективності аудиту, зокрема при розробці законодавчих і нормативних актів.

Ураховуючи зазначене, дисертаційна робота Шевченко І. О., у якій вирішується наукове завдання, що полягає в теоретичному обґрунтуванні та розробленні методичних підходів і практичних рекомендацій, спрямованих на подальший розвиток державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, є своєчасною і безумовно актуальною.

***Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.*** Актуальність дослідження також підтверджується його виконанням відповідно до основних напрямів наукових досліджень Харківського національного економічного університету імені Семена Кузнеця. За науково-дослідною темою «Організація системи фінансового контролю для забезпечення фінансової безпеки підприємства» (номер державної реєстрації 0114U006547) автором проведено дослідження, пов'язане з загальними концептуальними положеннями державного фінансового аудиту виконання

бюджетних програм, розроблено підрозділи «Сутність, роль та значення державного фінансового аудиту як складової системи фінансового контролю» та «Загальна характеристика ТОВ ФІРМА «АНТАРЕС-ЮВ» та аналіз його фінансового стану».

У межах науково-дослідної теми «Аналіз та оцінка організації внутрішнього контролю суб'єктів господарювання» (номер державної реєстрації 0116U005218) здобувачем розроблено підрозділ «Розвиток державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм як різновиду внутрішнього державного фінансового контролю», в якому запропоновано систему державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм.

***Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків і рекомендацій, їх достовірність і новизна.***

Дисертаційна робота є цілісною, логічно побудованою, завершеною науковою працею, в якій отримані важливі для теорії та практики наукові результати. Достовірність та обґрунтованість наукових результатів забезпечена застосуванням достатнього фактичного матеріалу, який був отриманий здобувачем у ході дослідження особливостей організації та проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм. Теоретичну базу дослідження склали сучасні наукові роботи вітчизняних і зарубіжних учених у галузі державного фінансового контролю та аудиту, законодавчі та нормативно-правові акти органів державної влади України, офіційні матеріали Державної служби статистики України тощо.

Здобувачем проведено критичний аналіз та узагальнення сучасних підходів до вирішення концептуальних, організаційних і методичних проблем державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм в економічній літературі, які забезпечили достатній рівень обґрунтованості наукових результатів і надали можливість отримати достовірні наукові положення, висновки та рекомендації.

У роботі використано різноманітні методи наукових досліджень, а саме: логічне узагальнення, структурно-логічний аналіз, теорію графів,

морфологічний та гносеологічний аналіз, графоаналітичний і порівняльний методи, метод експертних оцінок, таксономії, теорію ігор та інші. Комплексне використання сучасних методів наукових досліджень дозволило здобувачу забезпечити досягнення поставленої мети і вирішення завдань дослідження.

Отримані наукові результати підтверджені їх апробацією на 9 міжнародних науково-практичних конференціях і практичним упровадженням їх у діяльність господарюючих суб'єктів, зокрема і контрольних органів.

Вивчення змісту дисертації дозволяє стверджувати, що автором забезпечено нове вирішення важливого наукового завдання, яке полягає в обґрунтуванні теоретико-методичних положень і практичних рекомендацій, спрямованих на розвиток державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм. У процесі дослідження автором отримано наукові результати, що визначають новизну дисертаційної роботи.

1. Здобувачем суттєво удосконалено науково-методичні підходи до розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, зокрема:

- сформульовано визначення поняття «державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм» (стор. 66), що враховує необхідність оцінки досягнення мети бюджетної програми та виявлення резервів підвищення її результативності. Зазначені характеристики є основою для подальшої оцінки якості державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм;

- визначено критерії оцінки якості виконання бюджетних програм (стор. 40-41), що дозволять розподіляти бюджетні ресурси з урахуванням досягнення соціально-економічної ефективності під час виконання програм та посилити відповідальність розпорядників бюджетних коштів;

- доповнено класифікацію бюджетних програм ознакою залежності від ступеня ризику невиконання програми (стор. 41-45; табл. 1.4 на стор. 43-44), що обґрунтовує доцільність оцінки під час проведення державного фінансового аудиту ймовірності та причин невиконання (повного або

часткового) бюджетної програми з метою забезпечення раціонального розподілу обмежених бюджетних ресурсів;

– запропоновано механізм розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм (стор. 190-195), який враховує два вектори розвитку – функціональний, що характеризує зміну цільового спрямування державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм в частині виявлення соціально-економічного ефекту від реалізації того чи іншого бюджетного проекту, та процесний, що пов'язаний з порядком проведення аудиту відповідними державними органами на основі ідентифікації аудиторського ризику та визначення рівня суттєвості (стор. 194, рис. 3.7).

2. Суттєвим науковим здобутком можна вважати удосконалений автором методичний підхід до оцінки рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм (п.п. 3.1, стор. 151-173; стор. 163, рис. 3.1), що спрямований на підвищення обґрунтованості, якості та ефективності управлінських рішень у сфері державних фінансів, а саме:

– виокремлення показників, що характеризують фінансове, організаційне, ресурсне та функціональне забезпечення розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм (стор. 153-161; стор. 280-281, Додаток Л);

– визначення рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм за інтегральним таксонометричним показником (стор. 163-166, рис. 3.2; стор. 282-285, Додаток М);

– побудова шкали оцінки розвитку та інтерпретація її результатів (стор. 166-172; стор. 286-288, Додаток Н).

3. Серед результатів дисертаційної роботи, в яких набув подальшого розвитку системний підхід до визначення елементів системи державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм та взаємозв'язків між ними, доцільно назвати такі: уточнено цільові характеристики державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм щодо ефективності прийнятих управлінських рішень, економічності використаних ресурсів,

встановлення факторів впливу на результат (стор. 76-77); сформульовано змістовну модель структурних елементів системи (стор. 89, рис. 1.9); запропоновано склад елементів системи (стор. 90, рис. 1.10), представлений такими блоками, як теоретико-методологічний базис, ресурсне та організаційне забезпечення, функціональний потенціал, комунікаційний блок.

4. Значний науковий і практичний інтерес викликає розроблений автором науковий підхід до оцінки якості державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм (стор. 178-189), що базується на використанні теорії ігор та передбачає: визначення зацікавлених сторін при оцінці якості державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, відбір критеріїв якості, виконання поступового перебору критеріїв якості, визначення цільових орієнтирів зацікавлених сторін та впровадження процедури ітерації вибору оптимального складу критеріїв якості (стор. 180, рис. 3.4).

Таким чином, проведений аналіз дає підстави для висновку про обґрунтованість і достовірність отриманих здобувачем результатів дослідження та наданих ним рекомендацій.

#### ***Теоретична цінність і практична значущість наукових результатів.***

Наукові положення, пропозиції, методичні рекомендації та висновки, викладені у дисертації, мають теоретичну цінність і практичне значення для розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм.

Позитивно слід оцінити те, що основні теоретичні та прикладні розробки доведені до рівня практичних рекомендацій, які отримали впровадження в діяльність Чемужівської сільської ради Зміївського району Харківської області (довідка № 2475/01 від 15.06.2017) та Територіального управління Рахункової палати по Харківській, Сумській та Полтавській областях (м. Харків) (довідка № 356-01/3 від 23.06.2017).

Окремі результати знайшли застосування у навчальному процесі Харківського національного економічного університету імені Семена Кузнеця при викладанні навчальних дисциплін «Державний фінансовий контроль» для підготовки фахівців освітнього ступеня «бакалавр»; «Аудит

державних фінансів» для підготовки фахівців освітнього ступеня «магістр» (довідка № 17/86-36-168 від 29.08.2017).

***Ступінь повноти викладення наукових положень, висновків і рекомендацій в опублікованих працях.***

Наукові положення, висновки і рекомендації дослідження достатньо повно висвітлені в опублікованих наукових працях здобувача. Загальна кількість публікацій становить 17 праць обсягом 32,2 друк. арк. (у тому числі особисто автору належить 8,7 друк. арк.), з яких: розділи у 2 монографіях; 5 статей у наукових фахових виданнях, з яких 4 публікації у виданнях України, які включені до міжнародних наукометричних баз, та 1 стаття в іноземному виданні; 9 публікацій за матеріалами науково-практичних конференцій, 1 стаття в інших виданнях.

***Оцінка ідентичності змісту автореферату і основних положень дисертації.***

Зміст і структура автореферату в повній мірі відповідає дисертаційній роботі. Основні результати дослідження, висновки та пропозиції, наведені та обґрунтовані в дисертації, розкриті в авторефераті належним чином.

У цілому зміст, обсяг і рівень наукової новизни дисертаційної роботи, ступінь достовірності та обґрунтованості, теоретичного і практичного значення положень, висновків і рекомендацій, рівень апробації, широта практичного впровадження пропозицій, повнота висвітлення результатів у друкованих працях відповідають вимогам, що висуваються Міністерством освіти і науки України до дисертаційних робіт, які подано на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук.

***Дискусійні положення та зауваження.***

У цілому позитивно оцінюючи наукове і практичне значення одержаних в дисертації Шевченко І. О. результатів, зупинимось на окремих положеннях, що є дискусійними:

1. При дослідженні сутності державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм автором проведений ґрунтовний аналіз існуючих

наукових підходів і чинних нормативно-правових актів у цій сфері. З урахуванням зазначеного, автор визначає державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм як «різновид державного аудиту, який передбачає систематичне дослідження законності, економічності та ефективності управління державними ресурсами при виконанні бюджетних програм, достовірності та раціональності витрат, спрямованих на досягнення мети бюджетної програми та виявлення резервів підвищення її результативності» (стор. 66). Крім того, автором запропоновано до форм державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм відносити фінансовий аудит, аудит відповідності / правильності та аудит ефективності (стор. 81). Зауважимо, що виокремлення зазначених форм державного аудиту цілком відповідає вимогам чинних міжнародних стандартів ISSAI. Разом з тим автор чітко не вказує на нелогічність застосування слова «фінансовий» у назві досліджуваного державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, який фактично представляє собою державний аудит ефективності, а відповідно до міжнародних стандартів може проводитися й у різних формах. Ця невідповідність вплинула і на логіку розробленого автором графу взаємозв'язку тезауруса поняття «державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм» (рис. 1.7, стор. 63).

На наш погляд, автору доцільно було б визнати невідповідність назви досліджуваного різновиду державного аудиту, що передбачена вимогами чинного законодавства, і запропонувати її зміну в контексті переходу до застосування міжнародних стандартів у сфері державного аудиту.

2. Автором виокремлено фактори, що визначають можливості та загрози зовнішнього середовища для розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм (табл. 2.11. на стор. 142), до яких віднесено такі групи факторів, як економіка, політика, науково-технічний прогрес тощо. На нашу думку, необхідно було виділити соціальні фактори, які завжди превалюють у питаннях розподілу бюджетних коштів. Тим більше, що у розділі 1 роботи автор акцентував необхідність застосування показників



соціальної ефективності як критеріїв виконання бюджетних програм (стор. 40).

3. Враховуючи важливість піднятої здобувачем проблеми забезпечення якості державних аудитів, запропонований науковий підхід до оцінки якості державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, на нашу думку, мав би враховувати положення Міжнародних стандартів державного аудиту ISSAI 40, ISSAI 1220 та Міжнародного стандарту контролю якості (МСКЯ 1). Вважаємо, що врахування вимог зазначених стандартів посилило б значущість внесених здобувачем рекомендацій щодо оцінки якості державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм.

4. Автором запропоноване доповнення класифікації державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм ознакою «аспекти контролю», що включає оцінку обґрунтованості мети програми, аналіз відповідності завдань цілям програми, оцінку якісних показників програми, оцінку витратоємності, аналіз оптимальності структури витрат (табл. 1.6 на стор. 68). На нашу думку, назва ознаки є не зовсім коректною, оскільки перелічені дії скоріше є певними етапами проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, що включають застосування професійного судження державного аудитора.

5. Запропонована автором додаткова класифікаційна ознака бюджетних програм «залежно від ступеня ризику невиконання програми» (табл. 1.4 на стор. 44), що передбачає їх поділ на програми з високим, середнім та низьким ризиком невиконання, потребує додаткового розкриття умов проведення означеної класифікації. Так, попередні ознаки, згруповані у таблиці 1.4, стосуються різних стадій бюджетного процесу та виконання бюджетних програм, у той час, як пропозиція здобувача стосується безпосередньо проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм. Вважаємо, що деталізація по тексту роботи процедури оцінки бюджетної програми залежно від ступеня ризику її невиконання значно покращила б сприйняття пропозиції автора.

Зазначені недоліки у цілому не знижують науково-практичну значимість результатів дослідження, не впливають на загальну позитивну оцінку роботи і можуть бути предметом дискусії під час захисту.

**Загальний висновок.**

На підставі ознайомлення зі змістом дисертаційної роботи, автореферату і наукових праць здобувача можна зробити висновок, що дисертація Шевченко І. О. на тему «Розвиток державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм» є завершеною, логічно побудованою, самостійною науковою працею. Наукові результати, висновки і рекомендації мають наукову новизну, теоретичне і практичне значення для розвитку теорії і практики державного фінансового аудиту.

У цілому дисертаційна робота Шевченко І. О. з точки зору її змісту, наукової обґрунтованості положень і рекомендацій, сукупності досліджених питань, наукового рівня, теоретичного і практичного значення задовольняє вимогам, що визначені в п.п. 9, 11, 12, 13 і 14 «Порядку присудження наукових ступенів», затвердженого постановою Кабінету Міністрів України № 567 від 24 липня 2013 р. (зі змінами), а її автор – Шевченко Ірина Олександрівна – заслуговує на присудження наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит.

Офіційний опонент:

доктор економічних наук, доцент,  
професор кафедри аудиту  
ДВНЗ «Київський національний  
економічний університет  
імені Вадима Гетьмана

*Слободяник Ю. Б.*

Ю. Б. Слободяник

