



До спеціалізованої вченої ради Д 41.055.03  
Одеського національного економічного університету  
65082, м. Одеса, вул. Преображенська, 8

## **ВІДГУК ОФІЦІЙНОГО ОПОНЕНТА**

**на дисертаційну роботу**

**Письменної Марії Сергіївни**

**на тему:**

**"Методологія та організація аналізу і контролю закупівель  
за державні кошти",**

**поданої на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук  
по спеціальності 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит  
(за видами економічної діяльності)**

### **Актуальність теми дослідження**

Реформування національної економіки відповідно до світових тенденцій глобалізації та євроінтеграції, відчутна активізація процесів транспарентності в Україні вимагають докорінних змін практично у всіх сферах управління. Державні закупівлі складають значну, в деяких країнах більше 40%, частку валового внутрішнього продукту багатьох економічно розвинутих держав. Доволі часто закупівлі за державні кошти розглядаються як один з ключових інструментів регулювання економічної політики, спрямованої на підтримку окремих сфер економіки і різних економічних суб'єктів. Ефективність такої політики значною мірою визначається ступенем її контрольованості, що визначає прозорість закупівельних процедур.

Модернізація системи державного контролю та аудиту, які здійснюються відповідно до концептуальних положень Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017- 2020 роки, Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом (ст. 346), спрямована на забезпечення розвитку бюджетної політики і надійних систем контролю та аудиту, які, у свою чергу, базуються на міжнародних стандартах, а також відповідають основоположним принципам економічності, ефективності та результативності використання коштів на цілі публічних закупівель.

Перехід організації бюджетного процесу в Україні на запровадження середньострокового планування з акцентом на результативності бюджетних витрат потребує від контрольних органів не лише здійснення контролю, але й

аналітичних оцінок його ефективності. Виклики ринкового середовища економіки з відкритим доступом, в умовах якого функціонує система публічних закупівель, зумовлюють постійний пошук нових форм та видів державного контролю та аудиту, які б забезпечували паритетні відносини між державою, громадянським суспільством і соціально відповідальним ринком в процесі використання бюджетних коштів. Контрольно-аналітичними та експертними заходами Рахункової палати України за 2017 р. виявлено порушень бюджетного законодавства, нецільового та неефективного використання коштів Державного бюджету України на 23,3 млрд грн, що на 6,3 млрд грн більше, ніж у 2016 р. Розмір виявлених порушень та недоліків в сфері публічних закупівель становить 62,8 млн грн і зростає, що переконливо свідчить про низький рівень реалізації результатів контролю, відшкодування збитків та покарання винних. Відповідно до результатів дослідження, які наведені в дисертації, є всі підстави стверджувати, що традиційні форми контролю не вирішують цю проблему в рамках діючої організації та методології аналізу та контролю закупівель за державні кошти, що визначає *актуальність* дисертації Письменної М.С.

### **Зв'язок роботи з науковими програмами, планами і темами**

Своєчасність наукового дослідження Письменної М.С. узгоджується з такими стратегічними документами, спрямованими на модернізацію системи державного фінансового контролю та аналізу, системи публічних закупівель, як середньостроковий план пріоритетних дій Уряду до 2020 року, затверджений розпорядженням Кабінету Міністрів України № 275 від 3 квітня 2017 р., Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України №142 від 8 лютого 2017 р., Стратегія сталого розвитку “Україна - 2020”, схвалена Указом Президента України № 5 від 12 січня 2015 р.

Актуальність і практичну цінність дослідження підтверджує те, що дисертація виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт Житомирського державного технологічного університету за темою "Методологія та організація аналізу і контролю закупівель за державні кошти" (реєстраційний номер теми № 379), в межах якої автором розроблено парадигмальну сутність державного аудиту закупівель за державні кошти, удосконалено теоретико-методологічні та організаційні аспекти побудови інформаційно-аналітичного забезпечення здійснення публічних закупівель в умовах інформаційного середовища та оцінки їх ефективності.

## **Ступінь обґрунтованості положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації та їх достовірність**

Наукові положення, висновки і рекомендації, що знайшли відображення у дисертаційній роботі Письменної М. С., характеризуються високим ступенем обґрунтованості та достовірності.

Робота виконана відповідно до поставленої мети, яка полягала у поглиблення теоретичних засад контролю та аналізу публічних (державних) закупівель на основі комплексного вирішення пов'язаних з цим методологічних та організаційних складових на засадах норм декларування прозорості та підзвітності закупівель. Ознайомлення зі змістом роботи дозволяє зробити висновок про те, що поставлена мета дослідження досягнута— розвинені положення теорії аналізу, державного контролю та аудиту публічних закупівель, розроблені організаційно-методичні засади виконання контролю та аналізу закупівель з урахуванням управління ризиками зовнішнього та внутрішнього середовища, вимог Директив ЄС в цій сфері та стандартів ISSAI. Цьому сприяв правильний вибір об'єкту та предмету дослідження, розкриття економічної суті досліджуваних явищ на основі глибокого опрацювання 441 бібліографічних джерел та фактичних показників закупівель за державні кошти.

Отримані здобувачем результати ґрунтуються на досягненнях світової та вітчизняної науки про контроль та аудит, філософії, економічної теорії, нормативних документів України та міжнародних аудиторських стандартах, звітних матеріалах органів державного аудиту, статистичних даних Державної служби статистики України, аналітичної інформації та даних веб-порталу "Prozorro: публічні закупівлі", інформації Міністерства економічного розвитку і торгівлі, звітності суб'єктів господарювання що дозволило комплексно дослідити концептуальні положення контролю та аналізу закупівель, методичні та організаційні підходи.

Обґрунтованість результатів дослідження підтверджується значним спектром та належним застосуванням загальнонаукових і прикладних методів пізнання явищ та процесів у системі державного контролю та аудиту, аналітичних досліджень, а також обговорення пропозицій автора в дискусійному порядку на міжнародних та всеукраїнських конференціях.

Таким чином, є всі підстави підтвердити достатній ступінь обґрунтованості та достовірності наукових положень, висновків і рекомендацій, які містяться у дисертаційній роботі Письменної М.С.

## **Повнота викладу основних результатів дисертації в опублікованих працях**

За результатами дослідження опубліковано 38 наукових праць загальним обсягом 42,99 друк. арк. (особисто автора – 42,8 друк. арк.), з яких 1 одноосібна монографія, 22 статті у наукових виданнях (з них 4 у наукових періодичних виданнях інших держав; 11 - у виданнях України, які включені до міжнародних наукометричних баз; 6 - у наукових фахових виданнях України), 16 тез доповідей і матеріалів міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференцій.

## **Новизна наукових положень та отриманих результатів**

Наукові результати дисертації виражаються у поглибленні теорії аналізу та контролю закупівель за державні кошти, удосконаленні їх методологічних і організаційних засад, що в цілому вирішує наукову проблему посилення ефективності публічних закупівель.

Положення дисертації, які характеризуються новизною, доцільно представити, об'єднавши їх за науковими доробками з питань удосконалення теоретичних, методичних та організаційних засад контролю, аналізу закупівель за державні кошти.

Так, найбільш ґрунтовні дослідження та отримані наукові результати стосуються розробки нових підходів до формування інформаційно-аналітичного забезпечення контролю системи закупівель за державні кошти шляхом визначення її структурно-елементного складу, порядку визнання та використання інформації щодо процесів та інструментів закупівель, формування механізму взаємодії учасників закупівель та громадськості за етапами закупівельного процесу, що сприятиме забезпеченню достовірності та повноти даних звітності замовників та потенційних учасників тендерних процедур, а також технологічної завершеності процесів аналізу, аудиту та моніторингу для цілей забезпечення концепції прозорості та підзвітності використання бюджетних коштів відповідно до норм міжнародних стандартів ISSAI та інформування громадськості у відповідь на суспільні запити;

вперше сформульованої парадигми державного контролю публічних закупівель, внаслідок чого розширено спектр контролюючих суб'єктів та підконтрольних об'єктів через взаємодію різновидів контролю (види державного аудиту, моніторинг, казначейський контроль закупівель, внутрішній аудит) та за ступенем охоплення, терміном та інструментарієм реалізації контрольних-аналітичних повноважень через використовувани

ризик-орієнтовані показники, що відображають її змістову та формалізовану методологічну складову з урахуванням електронного середовища проведення закупівель, що дозволяє забезпечити гнучкість та необхідний рівень сприйняття даних для виявлення існуючих аномальних відхилень та вчасного реагування для цілей ефективності в цілому по системі публічних закупівель.

Письменною М.С. вперше надано наукове обґрунтування визнання публічних закупівель як інтегрованого об'єкту контролю та аналізу через структурування інструментів закупівель, критеріальних оцінок взаємодії замовників та учасників закупівель відповідно до індивідуальних особливостей та характеристик контрактних умов на основі реалізації базових принципів закупівель, що дозволило згенерувати інформацію для потреб управління процесами розподілу ресурсів на рівні установи – розпорядника бюджетних коштів для потреб сталого розвитку.

До наукових здобутків дисертанта щодо теоретичного обґрунтування удосконалення методології належить удосконалення науково-методичних засад оцінювання ефективності державних закупівель, що, на відміну від інших підходів, передбачає оцінювання трьох груп показників: 1) ефективності державних закупівель замовниками (економії державних коштів, середнього відсотку зниження ціни державних закупівель); 2) активності учасників державних закупівель (середньої кількості цінових пропозицій від одного учасника, середньої суми цінової пропозиції від одного учасника, середньої кількості учасників на один тендер); 3) ризикованості державних закупівель (імовірнісних та вартісних характеристик ризику скасування процедури закупівлі; ризику, що процедура закупівлі не відбудеться; ризику оскарження процедури закупівлі; ризику дискваліфікації учасника), сукупного показника вартості під ризиком та сукупного показника ризикованості державних закупівель;

методології аналізу вартісних та кількісних показників державних закупівель в частині виділення їх головних компонентів, залежно від обсягів та джерел фінансування. На відміну від інших, такий підхід передбачає застосування критерію Кайзера та графіку "кам'янистого осипу" для визначення кількості факторів державних закупівель, а також проєкцію факторних навантажень показників процедур державних закупівель на вісі таких факторів;

методології державного аудиту в частині виявлення факторів, що роблять істотний вплив на виникнення ризиків у системі електронних закупівель і ідентифікації та оцінки ризиків (за впливом на функції

управління, обсягів процедур контролю, наслідків порушень вимог), що, на відміну від існуючих положень, доповнить методологічну основу застосування ризик-орієнтованого підходу під час виконання державного аудиту в розрізі підконтрольних об'єктів процесу закупівель;

методичного інструментарію здійснення моніторингу публічних закупівель в частині визначення етапів моніторингу, рівнів виконання (загальнодержавний, відомчий) та критеріїв ризиковості за ознаками контрольованості та доказовості викривлення або порушення законодавчих норм з урахуванням підконтрольних об'єктів, які, на відміну від існуючих, ідентифіковані в якості специфічних елементів електронної системи закупівель (управління електронними закупівлями, аутсорсинг щодо функцій і повноважень окремих електронних майданчиків закупівель, внутрішній контроль, інформаційна безпека, якість та вбудовані автоматизовані прикладні засоби контролю, аналітичні функції та процедури моніторингу ефективності закупівельної установи);

аналітичної технології автоматизованого обліку витрат та обліку запасів учасників закупівель, яка передбачає нову техніку і структуру зведених даних і алгоритми розрахунку собівартості, механізм обліку якої передбачає структурування даних про запаси і витрати у інтерпретації реєстрів і аналітичних операцій, що дає можливість розв'язувати в автоматизованому режимі необхідні управлінські завдання аналітичних оцінок ефективності закупівель;

методичного підходу до аналізу прогнозування державних закупівель на основі оцінки аналітичного моделювання планової вартості закупівель в частині розроблених робочих документів "Інструменти оцінки управління та забезпечення аналізу закупівель", "Оцінка концепції аналітичної моделі та її архітектури", "Оцінка побудови та розвитку аналітичної моделі", "Оцінка аналітичних даних для планування закупівель", "Оцінка якості припущень у аналітичному моделюванні закупівель", "Тестування чутливості аналітичної моделі для планування закупівель", "Використання результатів прогнозування закупівель в контролі", які забезпечать достовірність оцінки аналітичного обґрунтування прогнозних показників закупівель державної установи;

науково-методичний підходу до критеріального вибору найбільш економічно вигідної пропозиції, що на відміну від інших, передбачає поетапне рейтингування учасників державних закупівель за зведеним показником економічної вигідності пропозиції, обчисленим за результатами

таксономічного аналізу відстаней характеристик тендерних пропозицій учасників від вектору-еталону ідеальної пропозиції предмету закупівлі.

Окремо необхідно виокремити наукові здобутки автора щодо поглиблення категоріально-понятійного апарату контролю публічних закупівель, яке Письменна М.С. пропонує викласти з урахуванням його стандартизації через уточнення концепцій реалізації принципів прозорості та підзвітності публічних закупівель, спрямованої на інформування громадськості про економічність витрачання бюджетних коштів за результатами контролю відповідно до визначених ISSAI 20 "Принципи прозорості і підзвітності" цілями та пропонуючи розроблений проект Стандарту державного аудиту "Методика державного аудиту публічних закупівель", що відображає як загальні організаційні підходи до виконання контрольних дій, так і специфічні процедури державного аудиту з урахуванням його різновидів, що модифікують цільові орієнтири завдання перевірки та формування звітної інформації. Набуло подальшого розвитку класифікація принципів державних закупівель, що проводяться в умовах електронного середовища (рівноправного обігу, заборони дискримінації, ідентифікації, прозорості, об'єктивності, інформативності, конфіденційності) та виступають предметом державного фінансового контролю в частині оцінювання їх реалізації задля досягнення результативності та економності закупівель за державні кошти;

методика контрольних дій щодо встановлення відповідності істотних умов договору про закупівлі за державні кошти та визначення договірних зобов'язань учасників закупівель в якості підконтрольних об'єктів з урахуванням вітчизняного та міжнародного нормативного регламентування;

організаційні регламенти контролю взаємодії замовників та учасників державних закупівель через ідентифікацію поняття замовника з точки зору визначення статусу замовника і розмежування випадків реалізації закупівель в умовах конкурентного середовища з метою отримання прибутку або забезпечення суспільних потреб, що надає змогу забезпечити контрольованість результатів (настання переваг чи взагалі виключних прав) учасників закупівель;

обліковий інструментарій процедур рамкових угод в умовах проведення електронних аукціонів, який слугує інформаційним забезпеченням державних закупівель відповідно до приведеної у відповідність нормативному середовищу використання рамкових угод за законодавством України та директив в сфері державних закупівель ЄС, що

створює релевантну інформаційну базу для аудиторської оцінки дотримання принципів державних закупівель.

Наведені наукові положення є вагомим внеском в розвиток теорії та методології державного контролю та аудиту, аналізу публічних закупівель з урахуванням запитів та потреб суспільства щодо інформації про ефективність, результативність використання коштів, ресурсів та майна підприємств на ці цілі.

### **Практична цінність одержаних результатів та розроблених рекомендацій**

Основні наукові положення дисертаційної роботи доведені до рівня методичних розробок та практичних рекомендацій, що в своїй єдності створюють підґрунтя для системного удосконалення методології контролю, державного аудиту та аналізу закупівель за державні кошти з урахуванням вимог Директив ЄС в цій сфері та положень міжнародних стандартів державного аудиту ISSAI.

Варто підкреслити, що методичні розробки та практичні рекомендації здобувача мають документально підтвержене чотирьохрівневе впровадження. Так, на загальнодержавному рівні апробовано методичний інструментарій оцінювання ефективності державних закупівель за рахунок бюджетних коштів, науково-методичний підхід до критеріального вибору найбільш економічно вигідної пропозиції закупівель з урахуванням Директив ЄС використано у процесі удосконалення бюджетного законодавства та при опрацюванні законопроектів (Комітет з питань бюджету, Верховна Рада України, довідка №04-13/10-1584 (184774) від 05.09.18 р.).

На регіональному рівні впроваджено методичні підходи до визначення та упорядкування дій під час здійснення процедур державних закупівель державного замовника та аналізу їх ефективності (Кіровоградська регіональна торгово-промислова палата, довідка № 4-11/17 від 15.11.17 р.).

Впроваджені в діяльність суб'єктів господарювання та громадських організацій розроблені автором методологічні та організаційно-практичні положення, що доведені до рівня конкретних розробок, а саме: контрольний-аналітичний модуль (моніторинг та оцінка ринку товарів, робіт, послуг), як складова системи державних закупівель (ДП Кіровоградський Облавтодор ВАТ ДАК "Автодор", довідка № 219 від 03.03.17 р.); методологія оцінки потенційних постачальників за критеріальним вибором найвигіднішої пропозиції закупівель (Запорізька атомна електрична станція ДП НАЕК



"Енергоатом", акт про впровадження в господарську діяльність №07-42/51011 від 21.03.18 р.); інструментарій автоматизованого обліково-аналітичного забезпечення управління (ДП "Вуглесинтезгаз України" НАК "Нафтогаз України", довідка № 117-03 від 15.04.18 р.); методичний інструментарій державного аудиту публічних закупівель та методичні підходи до виконання контрольних дій на засадах ризик-орієнтованого підходу (ГО "Асоціація закупівельників України", довідка № 2-05 від 18.05.16 р.); контрольна парадигма на основі ризик-орієнтованого підходу та інструментарій оперативного контролю та моніторингу безпеки інформаційних систем (ГО "Асоціація інноваційної та цифрової освіти", довідка № б/н від 19.07.18 р.).

Матеріали дисертаційної роботи використовуються у навчальному процесі Інституту післядипломної освіти Київського національного університету імені Тараса Шевченка при викладанні дисципліни "Фінансовий аналіз та звітність", "Правове забезпечення процесу аудиту: національний та зарубіжний досвід" (довідка № 234/н37 від 19.06.17 р.).

### **Оцінка мови, стилю та оформлення дисертації та автореферату**

Дисертаційна робота написана грамотно, на належному стилістичному рівні. Застосована у роботі наукова термінологія є загальновизнаною, стиль викладення результатів теоретичних і практичних досліджень, нових наукових положень, висновків і рекомендацій забезпечує доступність їх сприйняття та використання.

### **Відповідність змісту автореферату та дисертації**

Основні положення дисертаційної роботи Письменної М. С. в достатній мірі викладені в авторефераті. Оформлення дисертаційної роботи та автореферату відповідає положенням державних стандартів та вимогам Міністерства освіти і науки України.

### **Дискусійні питання та основні зауваження**

Позитивно оцінюючи рівень дисертаційної роботи та її значення для розвитку теорії і практики аналізу та державного фінансового контролю, вважаємо за необхідне звернути увагу на наявність певних недоліків та дискусійних положень:

1. До наукової новизни дослідження автором віднесено вперше одержану парадигму державного фінансового контролю публічних закупівель, особливість якої розкрито на стор.4 автореферату. Крім того, у п'ятому розділі дисертації- "Формування парадигми контролю публічних закупівель на основі міжнародних стандартів ISSAI"- автором, серед іншого, досліджується парадигмальний підхід до контролю в сфері державних (публічних) закупівель. Вважаємо за доцільне зауважити, що парадигма являє собою науковий внесок усіх науковців в певну сферу економіки. Натомість кожен вчений може пропонувати наукові концепції, розширюючи згадану парадигму.

2. Впродовж усього дослідження автор оперує поняттями як "закупівлі за державні кошти", так і "державні закупівлі", "публічні закупівлі". Потребує певного пояснення та наукового обґрунтування, наскільки згадані поняття співвідносяться. Зокрема, автор на стор. 79 дисертації зазначає, що держава є найбільшим замовником практично в усіх напрямках закупівель. Це твердження підкреслює той факт, що закупівлі можуть бути не лише державними.

3. В розділі 4 дослідження- "Організація державного фінансового контролю публічних закупівель"- автор розлого розкриває еволюцію системи державного фінансового контролю у сфері публічних закупівель. Натомість поза увагою залишилося питання щодо специфіки організації та методології контролю закупівель за державні кошти різними суб'єктами контролю (в першу чергу, Рахунковою палатою України та Державною аудиторською службою України).

4. Автором удосконалено методичний підхід до контролю прогнозування державних закупівель, відмінністю якого від існуючих є гнучкий підхід, який передбачає адаптацію за низкою параметрів, наведених у § 3.4. дисертації "Управління та забезпечення прогнозування державних закупівель на основі аналітичного моделювання прийнятної цінової вартості" та на стор. 6 автореферату. Натомість потребує більш обґрунтованого доведення можливість контролювати процес прогнозу в економіці (враховуючи той факт, що прогнозування і контроль відносяться до різних періодів).

5. Потребує більш ґрунтовного доведення визначених автором напрямів аудиту державних закупівель, представлених § 4.2. "Концепція державного аудиту публічних закупівель як різновиду контролю" (табл. 3, стор. 25 автореферату). Важливо зауважити, що проголошені напрями аудиту

частково збігаються. Так, одним з напрямів аудиту державних закупівель автор зазначає аудит шахрайства, хоча цей напрям може збігатися і з аудитом переддоговірної стадії (коли лобіюються інтереси конкретного постачальника), і з IT-аудитом публічних закупівель (коли неякісні IT-технології підвищують ризики можливості реалізації шахрайських намірів пов'язаних осіб).

б. Спірним є застосований автором підхід до групування показників ефективності, відповідно до якого до показників, які характеризують ефективність державних закупівель, запропоновано відносити кількісні показники: зокрема, показник "середня кількість учасників на один тендер" (табл. 3.8. дисертації, стор. 193-194; табл. 2, стор. 20 автореферату). Останній відноситься до підгрупи "Показники активності учасників державних закупівель", але, відповідно до наведеної розробки, цей кількісний показник характеризує якісний- ефективність державних закупівель.

Разом з тим, зазначені зауваження та дискусійні моменти не зменшують наукової та практичної цінності результатів дисертаційної роботи.

Зміст дисертаційної роботи відповідає паспорту спеціальності 08.00.09– бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Висновки і пропозиції роботи логічно співвідносяться з метою і завданнями дослідження. Основні положення дисертації, що виносяться на захист, мають наукову новизну, ідентичні змісту автореферату і повністю викладені в опублікованих працях здобувача.

### **Загальний висновок**

Дисертаційна робота Письменної Марії Сергіївни на тему "Методологія та організація аналізу і контролю закупівель за державні кошти" характеризується новизною, має практичну цінність та в цілому відповідає вимогам пп. 9, 10, 12, 13 та 14 "Порядку присудження наукових ступенів", затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 24 липня 2013 року № 567 з наступними змінами та доповненнями.

Враховуючи актуальність теми, наукову новизну та результати проведеного дослідження вважаємо, що дисертація є самостійною та завершеною науковою працею, яка вирішує важливу наукову проблему підвищення ефективності контролю та аналізу публічних закупівель в державному секторі економіки, а її автор – Письменна Марія Сергіївна –

заслуговує на присудження наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності).

**Офіційний опонент:**

доктор економічних наук, доцент,  
завідувач кафедри фінансового аналізу  
та аудиту Київського національного  
торговельно-економічного університету

К.О. Назарова

05.10.18

