

В диссертационный совет Д 212.038.23 при  
федеральном государственном бюджетном  
образовательном учреждении высшего  
образования «Воронежский  
государственный университет»

## ОТЗЫВ

официального оппонента доктора экономических наук, доцента  
Ветровой Ирины Федоровны на диссертационную работу  
Панкратовой Марины Владиславовны на тему «Развитие  
интегрированного подхода к внутреннему контролю фактов  
хозяйственной жизни корпорации», представленную на соискание  
ученой степени кандидата экономических наук по специальности  
08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

### **Актуальность темы диссертационного исследования**

Последние три десятилетия характеризовались значительной  
глобализацией мировой экономики. Растущая интеграция национальных  
экономик в мировую привела к радикальным изменениям в количестве и  
характере потоков международных ресурсов. Сегодня можно говорить о том,  
что не только национальные экономики вливаются в мировую, но и  
международная экономика становится частью национальных экономик, то  
есть идет возвратно-поступательный процесс, оказывающий как  
положительное, так и отрицательное влияние на экономическое развитие  
стран в целом. В таких условиях особое значение имеет проведение  
соответствующей экономической, социальной и экологической политики,  
осуществление государством эффективного контроля и управления. При этом  
немаловажная роль в процессах государственного управления отводится  
корпорациям, которые, как наиболее значимые экономические субъекты  
должны разделять с государством ответственность перед обществом в части  
экономических, социальных и экологических вопросов.

В современных экономических условиях позиции, связанные с  
эффективным управлением корпорациями, их экономической, социальной и  
экологической ответственностью перед обществом приобретают особое  
значение. В связи с чем, возникает необходимость создания концепции

внутреннего контроля на основе интегрированного подхода, ориентированной на качественное информационное обеспечение широкого круга заинтересованных сторон об эффективной ответственности корпораций по обозначенным направлениями деятельности, как системы входящей в цикл управления и способствующей достижению стратегических целей корпорации по вопросам экономического, социального и экологического развития. В настоящее время вопросы, связанные с организацией системы внутреннего контроля, основанного на интегрированном подходе в науке и практике разработаны в недостаточной степени. Таким образом тема исследования Панкратовой Марины Владиславовны «Развитие интегрированного подхода к внутреннему контролю фактов хозяйственной жизни корпорации» представляется перспективной и актуальной.

**Степень обоснованности и достоверности научных положений, выводов рекомендаций автора, сформулированных в диссертации**

Значимость обозначенных проблем, их недостаточная разработанность определили совокупность изучаемых вопросов и логику диссертационного исследования Панкратовой М.В. Научные положения, выводы, рекомендации и методики обоснованы диссертантом, их доказательность подтверждается информационно-экспериментальной базой исследования, изучением трудов отечественных и зарубежных ученых, действующих положений законодательных и нормативных актов, составляющих правовое поле в вопросах внутреннего контроля на национальном уровне, международных и российских стандартов, методических рекомендаций по исследуемому направлению.

Научные положения и выводы сопровождаются количественными и качественными обоснованиями. Работа носит комплексный и системный характер. Предложения, выводы и рекомендации автора, сформулированные в диссертации научно – обоснованы и достоверны.

Логика и структура диссертации соответствует ее содержанию. Работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы, включающего 204 позиции и восьми приложений.

Работа содержит достаточное количество иллюстративного и табличного материала (17 таблиц и 40 рисунков). Цитирования и заимствования в тексте выделены ссылками на соответствующие литературные источники.

В первой главе раскрыты теоретические положения интегрированного подхода к внутреннему контролю фактов хозяйственной жизни корпорации, показана и обоснована его сущность и современные факторы развития, предложено авторское определение внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни, основанное на интегрированном подходе.

Необходимо отметить глубину проведенного автором анализа трудов отечественных и зарубежных ученых, международных стандартов и национальных законодательных, нормативных и иных документов по проблемам внутреннего контроля, интегрированного внутреннего контроля, трактовки понятия «факты хозяйственной жизни». Особого внимания заслуживает рисунок 1.4 на стр. 17, где автор сравнивает подходы к определению контроля в управленческом (модель COSO), бухгалтерском (МСФО (IFRS) 10) аспектах и предлагает авторскую позицию по определению внутреннего контроля. Далее автор анализирует подходы к определению «факта хозяйственной жизни», структуру фактов хозяйственной жизни как объект внутреннего контроля (стр. 17 – 21), сущность интегрированного внутреннего контроля научных трудах отечественных и зарубежных ученых, при этом он не просто систематизирует данные подходы, но и выражает отношение к ним, формулируя и доказывая авторскую позицию по данной проблеме (рисунок 1.9, стр.21 – 22; таблица 1.1, стр. 24).

Авторским вкладом в разработку проблемы развития методики интегрированного подхода к внутреннему контролю фактов хозяйственной жизни следует назвать проведенное исследование существующих подходов к внутреннему контролю, фактам хозяйственной жизни экономических субъектов и обобщение полученных результатов. Проведенное исследование позволило автору предложить и обосновать структуру факта хозяйственной жизни как объекта внутреннего контроля, систематизировать подходы к интегрированной модели внутреннего контроля и на этой основе дать авторское определение внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни на основе интегрированного подхода (стр. 17; 24).

В рамках проведенного исследования автор убедительно доказывает позицию о том, «...что факты хозяйственной жизни – объекты внутреннего контроля и факты хозяйственной жизни – объекты бухгалтерского учета не тождественные множества... методический инструментарий внутреннего контроля шире, чем бухгалтерского учета...» (стр.19-21; 25), а «...внутренний контроль как элемент процесса управления должен быть организован на основе интегрированного подхода (стр. 26).

Анализ влияния изменения целей коммерческой корпорации на систему внутреннего контроля позволяет автору сделать вывод о том, что движение осуществляется в направлении устойчивого развития и составляющим его векторам: экономической, социальной и экологической устойчивости. На основе полученных результатов уточнены элементы системы внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни корпорации, с учетом интегрированного подхода (таблица 1.4, стр. 38 - 40; таблица 1.7, стр. 56-57), что также является авторским вкладом в решение проблемы развития внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни корпорации на основе интегрированного подхода.

Вторая глава диссертационного исследования посвящена развитию теоретических основ интегрированного подхода к внутреннему контролю фактов хозяйственной жизни коммерческой корпорации. В рамках проведенного исследования, на основе анализа трудов зарубежных и российских ученых, развиты и определены цель, предмет и принципы внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни корпорации, его среда, элементы и оценка процесса внутреннего контроля, проанализированы виды внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни корпорации.

Автором обобщены и представлены определения цели, основанные на концепциях ценностных подходов к устойчивому развитию в деятельности корпораций (рисунок 2.1., стр. 59), конкретизирована цель внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни корпорации как элемента управления (рисунок 2.2., стр. 60), определен предмет внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни корпорации, уточнены и дополнены принципы внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни (стр. 61- 69).

На основе системного анализа принципов процесса внутреннего контроля, его ресурсного обеспечения, контроля организации и функционирования в модели внутреннего контроля COSO IC – IF автор показывает существующие недостатки указанной модели и доказывает состоятельность рекомендаций по организации и оценке процесса внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни корпорации на примере практической ситуации, а также показывает преимущества применения разработанных правил (рекомендаций) осуществления процесса внутреннего контроля (стр. 74 – 87; 167 - 168).

В развитие положений эффективной организации внутреннего контроля автором обоснована классификация основных видов контроля на основе отношений между субъектами и объектами контроля, которая позволяет решить проблемы организации внутреннего контроля фактов хозяйственной

жизни корпорации на основе интегрированного подхода, выстроить линии внутреннего контроля от общеорганизационного уровня до уровня отдельной группы фактов хозяйственной жизни (стр. 88 – 95).

Третья глава посвящена организационно-методическому обеспечению применения интегрированного подхода к внутреннему контролю фактов хозяйственной жизни корпорации. С целью построения интегрированной системы внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни корпорации автором разработаны методические рекомендации по оценке распределения обязанностей и полномочий в области внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни корпорации, адресатом которых являются службы внутреннего контроля, внутреннего аудита, а также внешние аудиторы (стр.97 – 107, стр. 169 - 173). Особого внимания в разработанных методических рекомендациях заслуживает матрица организации внутреннего контроля (таблица 3.1., стр. 99, таблица 3.2, стр. 102, таблица 3.4, стр. 106), а также подход к распределению полномочий в специальном контроле внутреннего аспекта социально- экологических целей ООО «Атос Айти Солюшенс энд Сервисез» (таблица 3.3, стр. 104), позволяющие масштабировать внедрение систем внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни, основанных на интегрированном подходе в корпорациях различных сфер деятельности.

Существенным авторским вкладом в разработку проблемы методического обеспечения внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни на основе интегрированного подхода можно считать: разработку предложений по формированию положений учетной политики корпораций, отражающих интегрированный подход к системе внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни (стр.108 – 116; стр.174 – 177) и предложенный проект информационного сообщения Минфина России «Принципы организации экономическим субъектом внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни» (стр. 119 – 122; 178 – 185).

Полученные результаты диссертационного исследования были опубликованы в периодических изданиях, реферируемых ВАК Минобрнауки, а также нашли одобрение научным сообществом на международных и всероссийских конференциях.

### **Научная новизна полученных соискателем результатов**

Диссертационная работа Панкратовой М.В. является завершенным научным исследованием, в котором содержится решение научной задачи,

закрывающейся в уточнении теоретических положений внутреннего контроля на основе интегрированного подхода, разработке и обосновании организационно-методического обеспечения системы внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни корпораций, ориентированного на повышение качества их управления в социально-экологической сфере. В диссертационном исследовании достигнута сформулированная цель и решены поставленные задачи. Результатом исследования соискателя является разработка ряда предложений и рекомендаций, содержащих научную новизну. К наиболее значимым элементам научной новизны следует отнести следующие.

Развиты теоретические положения внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни корпорации, базирующиеся на интегрированном подходе и включающие: определение внутреннего контроля, как инструмента обеспечения качественной информацией управления эффективным достижением экономических и социально-экологических целей корпорации (стр.16-21; 24-27); уточненные элементы системы внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни корпорации, с учетом интегрированного подхода (стр. 51-57).

Обоснован выбор и применение основных видов внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни корпорации, учитывающий субъект-объектные отношения при построении системы рационального распределения контрольных полномочий и ответственности на разных уровнях корпоративного управления, позволяющее реализовать интегрированный внутренний контроль фактов хозяйственной жизни корпорации (стр. 88 – 95).

В качестве базиса построения корпоративных стандартов внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни, основанных на интегрированном подходе разработан и предложен проект информационного сообщения Минфина России «Принципы организации экономическим субъектом внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни» (стр.178 – 185).

С целью повышения качества информационной базы принятия решений в области внутреннего контроля, рисков деятельности корпорации и формирования финансовой отчетности различными группами заинтересованных сторон разработаны методические рекомендации по анализу и оценке организации внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни корпорации (стр.97-99; 101-107;169 – 173).

Разработаны и предложены положения учетной политики корпорации, основанные на интегрированном подходе к внутреннему контролю фактов хозяйственной жизни в бухгалтерском учете, позволяющие минимизировать дублирование контрольных функций, разделить полномочия по контролю

учетного процесса между субъектами, ответственными за основные виды внутреннего контроля и проведение контрольных процедур на основе оценки рисков, влияющих на достижение экономических и социально-экологических целей корпорации (стр.110 – 116; 174 -177).

**Практическая значимость результатов диссертационного исследования** состоит в том, что сформулированные и разработанные в процессе исследования теоретические и организационно - методические выводы и рекомендации позволяют с научной точки зрения, на основе интегрированного подхода решать современные задачи по повышению эффективности системы внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни корпораций.

Результаты, выводы и предложения, содержащиеся в диссертации, могут быть использованы:

- органами государственной исполнительной власти при организации методического обеспечения систем внутреннего контроля в экономических субъектах на основе интегрированного подхода;
- вузами и учебно-методическими центрами в процессе преподавания дисциплин контрольной направленности;
- в научно-исследовательской работе при разработке организационно-экономических механизмов повышения эффективности деятельности экономических субъектов.

Материалы диссертационного исследования могут быть использованы при составлении внутренних нормативных, методических и иных документов по внедрению интегрированного подхода при организации внутреннего контроля.

**Апробация результатов исследования. Соответствие публикаций и автореферата научным результатам диссертации**

Результаты проведенного исследования докладывались на международных научно-практических конференциях и форумах, ежегодных научных сессиях аспирантов и соискателей Воронежского государственного университета.

Разработанные теоретические положения внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни положены в основу формирования положения о внутреннем контроле в ООО «Евро - Лайн». Матрица организации внутреннего контроля используется в ООО «Атос Айти Солюшенс энд

Сервисез». Рекомендации по формированию учетной политики с применением интегрированного подхода к внутреннему контролю приняты к внедрению в ООО «Компания Технопарк – В».

Материалы диссертационной работы используются в учебном процессе экономического факультета ФГБОУ ВО «Воронежский государственный университет» при преподавании учебных дисциплин «Основы финансового контроля», «Внутрихозяйственный контроль», «Основы аудита», «Аудит».

**Публикации.** Основные положения диссертационного исследования отражены в 9 публикациях, общим авторским объемом 3,02 п.л., в том числе четыре в изданиях, рекомендованных ВАК для опубликования результатов кандидатских диссертаций, общим авторским объемом 2,09 п.л.

Автореферат и представленные в нем публикации отражают основные научные результаты, выводы и рекомендации, излагаемые в диссертационном исследовании, и полностью соответствуют заявленной теме.

По тематике исследования автором опубликовано 9 печатных работ, в том числе 4 работы – в изданиях из перечня рецензируемых научных изданий, рекомендованных ВАК.

### **Замечания по результатам исследования**

В целом, оценивая положительно диссертационную работу, следует отметить дискуссионные утверждения:

1. Определяя внутренний контроль, как контроль «...который организован и осуществляется экономическим субъектом в отношении своей хозяйственной жизни и среды ее ведения (в той части, в которой на нее может быть оказано управленческое воздействие) ...» автор допускает в случаях, разрешенных нормативными правовыми актами передачу различных компонентов внутреннего контроля на аутсорсинг и косорсинг (стр. 17). Данное утверждение представляется дискуссионным, так как такого рода передача или разделение полномочий может сказаться на эффективности деятельности как системы внутреннего контроля, так и корпорации в целом.

2. Говоря о внутреннем контроле фактов хозяйственной жизни на основе интегрированного подхода, автор обозначает три вектора внутреннего контроля - экономический, социальный и экологический, однако направлению внутреннего контроля, относящемуся к экологической составляющей в деятельности корпораций в проведенном исследовании уделено недостаточно внимания. Представляется, что вопросы экологии и экологической



ответственности корпораций в системе внутреннего контроля могли бы быть освящены более широко.

3. В предложенном применении правил (рекомендаций) осуществления процесса внутреннего контроля, его ресурсного обеспечения, контроля организации и функционирования к практической ситуации во внутреннем аудите (таблица 2.3 стр.81 – 86) при уточнении степени влияния рисков, в матрице рисков организации, связанных с производственной безопасностью и охраной труда, целесообразно было дополнить качественную оценку рисков количественной, указав хотя бы диапазон значений каждого из видов риска.

4. Требуется уточнения информационное обеспечение построения матрицы организации внутреннего контроля, а также подходы к отбору лиц ответственных за направления социального и экологического контроля, набор компетенций которыми они должны обладать (стр. 99;102;171).

5. Дискуссионной является позиция автора о включении в положение об учетной политике корпорации вопросов, отражающих интегрированный подход к внутреннему контролю фактов хозяйственной жизни (стр. 108-115).


6. В рекомендациях по формированию учетной политики корпорации на основе интегрированного подхода к внутреннему контролю фактов ее хозяйственной жизни, автор приводит положения, связанные с инвентаризацией основных средств, также приводится сводная оценка рисков утраты основных средств (стр.174-175). Исходя из позиции автора о риск - ориентированном внутреннем контроле фактов хозяйственной жизни возникает вопрос: факты хозяйственной жизни, связанные движением основных средств, являются наиболее рисковыми для деятельности корпорации? Чем был обусловлен выбор объекта контроля?

### **Соответствие диссертации критериям, установленным Положением о присуждении ученых степеней**

Приведённые замечания не снижают научной и практической значимости диссертационного исследования. В целом работа носит законченный характер, посвящена актуальной проблеме и свидетельствует о теоретических знаниях и умениях соискателя самостоятельно выявлять и творчески решать научные теоретические и организационно-методические проблемы.

Автореферат диссертации отражает ее основные положения, представленная работа отвечает требованиям п. 9 Положения о присуждении ученых степеней, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 24.09.2013 № 842, а ее автор Панкратова Марина Владиславовна заслуживает присуждения ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика.

Официальный оппонент,  
профессор Департамента аудита  
и корпоративной отчетности Факультета  
налогов, аудита и бизнес-анализа  
федерального государственного образовательного  
бюджетного учреждения высшего образования  
«Финансовый университет  
при Правительстве Российской Федерации»,  
доктор экономических наук, доцент

 Ирина Федоровна Ветрова  
16 сентября 2020 г.

125993 (ГСП-3), г. Москва, Ленинградский пр-т, 49  
Телефон: 7(499)943-98-55  
e-mail: IFVetrova@fa.ru

