

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

ОТЗЫВ ОФИЦИАЛЬНОГО ОППОНЕНТА

кандидата экономических наук, доцента Ткаченко Юлии Александровны на диссертацию Панкратовой Марины Владиславовны на тему *«Развитие интегрированного подхода к внутреннему контролю фактов хозяйственной жизни корпораций»*, представленную на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Актуальность темы диссертационного исследования. Для устойчивого общественного развития необходимы взаимовыгодные, эффективные отношения между государством и бизнесом. Привлечение деловых кругов к решению социальных, экологических проблем – необходимая мера в условиях глобальных гуманитарных кризисов, общей тенденции к истощению природных ресурсов.

Цель управления системой достигается не только внешним воздействием, но и определенными настройками механизма ее саморегулирования.

Деятельность корпораций как бизнес-систем в общественных интересах регулируется нормативными правовыми актами, механизмами социального, государственно-частного партнерства, реализацией прямых мер государственной поддержки, взаимодействием с общественными организациями и в других формах. Одновременно инструментом опосредованного внешнего управления экономическими субъектами является их внутренний контроль.

В последние десятилетия со стороны государства вопросам организации внутреннего контроля в корпорациях уделяется существенное внимание.

Значимым этапом развития нормативно-правового регулирования внутреннего контроля было установление обязанности осуществлять внутренний контроль фактов хозяйственной жизни всеми экономическими субъектами, ведущими бухгалтерский учет. Соответствующая норма предусмотрена Федеральным законом 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Минфин России рекомендовал организовать такой контроль на основе руководства по внутреннему контролю COSO. В этом руководстве была предложена идея интегрированного внутреннего контроля, то есть контроля, обусловленного целями организации, внедренного во все внутриорганизационные процессы организованного как единой системы взаимодействующих и взаимозависимых компонентов.

Эта идея на сегодняшний день является основной и лежит в основе современных разработок по внутреннему контролю.

К сегодняшнему дню мир прошел через череду глобальных экономических и социальных кризисов. Текущий кризис, сопровождающий в начале 2020 г. пандемией коронавируса нового типа, Мировой банк называет самым серьезным за последние десятилетия с точки зрения последствий для населения и экономики.

В такой ситуации становится очевидной необходимость переориентации корпоративного управления в целом и внутреннего контроля в частности с максимизации экономического эффекта на триединые экономические и социально-экологические цели.

Для этого необходимо руководство, конкретизирующее сущность внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни корпораций в новых условиях: его цели, объекты, базовые принципы.

Кроме того, нужны методические рекомендации, которые позволят организовать такой контроль на общекорпоративном уровне и в отдельных ее сегментах с учетом расширения социально-экологических обязательств бизнеса.

Таким образом, актуальность темы диссертационного исследования подтверждается, во-первых, глобальными изменениями условий хозяйствования, взаимодействия бизнеса и общества, во-вторых, отсутствием единого подхода к определению сущности внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни, в то время как его организация и осуществление законодательно предписано всем экономическим субъектам, обязанным вести бухгалтерский учет, а также дефицитом методических рекомендаций по организации и осуществлению такого контроля, в том числе в бухгалтерском учете.

Структура диссертационной работы. Диссертация включает введение, три главы, заключение, список литературы и приложения.

Во введении доказана актуальность темы исследования, раскрыта степень разработанности теоретических и прикладных вопросов, определивших его направленность, определены его цель, задачи, область, предмет, объекты, теоретическая и методологическая основы, информационное обеспечение, раскрыты научная новизна, практическая значимость полученных результатов, их апробация, представлена информация о публикациях результатов и структуре диссертационной работы. Введение дает представление об основном содержании диссертации.

Первая глава посвящена конкретизации *сущности внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни* корпораций, реализуемого на основе интегрированного подхода, в изменяющихся социально-экономических условиях: анализу этих изменений на основе макроэкономических статистических показателей, формулированию определения внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни и очерчиванию круга его объектов, оценке пригодности основных руководств по внутреннему контролю, применяемых в Российской Федерации, США, Франции, Великобритании и других странах, к сегодняшним реалиям, практики организации и совершенствования внутреннего контроля в крупных российских корпорациях.

Во второй главе приведены авторские разработки в области *теории внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни корпораций, реализуемого на основе интегрированного подхода*: его цель, предмет, уточненные и дополненные принципы, правила организации контрольного процесса и формирования организационной среды, способствующей достижению его целей, классификация внутреннего контроля в зависимости от отношения контролируемых сторон к контролируемым объектам, на основе которой можно организовать комплексный внутренний контроль на разных внутрикорпоративных уровнях.

Эти теоретические разработки обобщены и оформлены как проект информационного сообщения Минфина России «Принципы организации экономическим субъектом внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни», представленного в приложениях к диссертации.

В третьей главе предложены *методические рекомендации* по анализу и оценке оптимальности распределения обязанностей и полномочий по внутреннему контролю в корпорациях, адресованные их службам внутреннего контроля, аудиторам; методические рекомендации по организации инвентаризации активов корпорации на основе интегрированного подхода к внутреннему контролю (на примере основных средств).

В заключении обобщены полученные в рамках диссертационного исследования результаты. Список использованной литературы включает 204 позиции. Это российские и зарубежные нормативные правовые акты, формирующие правовую среду функционирования корпораций, стандарты, руководства, программные документы по внутреннему контролю, аудиту, риск-менеджменту, корпоративному управлению, устойчивому развитию, экологическому менеджменту, корпоративной социальной ответственности, ресурсы статистических данных, научные труды российских и зарубежных исследователей по указанным направлениям.

В приложения, помимо проекта информационного сообщения Минфина России по внутреннему контролю, вынесены разработанные автором методические рекомендации по оценке организации внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни корпорации; ряд положений учетной политики корпорации, сформулированных на основе интегрированного подхода к внутреннему контролю в бухгалтерском учете; перечень корпораций, чья практика организации внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни была исследована автором, а также другие иллюстрирующие основной текст диссертации материалы.

Диссертационная работа написана логично. Структура работы соответствует поставленной цели, детализированной в задачах. Определенные в качестве предмета исследования вопросы раскрываются, начиная с их актуальности и теоретических основ и заканчивая конкретными прикладными рекомендациями, оформленными как отдельные инструктивные документы (их положения), готовые к использованию.

Научная новизна, обоснованность и значимость положений, сформулированных в ходе диссертационного исследования. Автором разработаны и представлены к защите новые научные положения, относящиеся к

следующим аспектам внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни корпораций, реализуемого на основе интегрированного подхода:

теоретический аспект: дано определение внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни как наблюдения за ними и оценки их соответствия критериям, определенным в системе управления экономическим субъектом исходя из его экономических и социально-экологических целей, по результатам чего на деятельность экономического субъекта, в определенной степени среду ее ведения может быть оказано управленческое воздействие для их приведения к целевым параметрам (с. 17).

Этот подход к определению сущности внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни, реализуемого на основе интегрированного подхода, прослеживается в конкретизации его объекта (с. 17-22, 24), цели (с. 60), предмета (с. 61), принципов (с. 67), представления контрольного процесса и среды его реализации (с. 76-80), методических рекомендациях, представленных в диссертации (глава 3, приложения).

Таким образом, теоретические основы внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни корпораций на основе интегрированного подхода получили системное развитие и нашли отражение в практических рекомендациях;

организационный аспект: предложена классификация внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни в зависимости от отношения контролирующей стороны к контролируемому объекту – самоконтроль, руководящий, специальный, независимый контроль (с. 89). По этим видам рекомендовано организовывать внутренний контроль фактов хозяйственной жизни на всех внутрикорпоративных уровнях, что будет способствовать полной реализации интегрированного подхода к контролю и оптимизации распределения контрольных полномочий между участвующими сторонами. Эти предложения также нашли отражение и в проекте документа Минфина России по организации внутреннего контроля, и методических рекомендациях, представленных в главе 3.

Таким образом, организационный аспект темы тоже получил комплексное развитие;

методический аспект: разработаны методические рекомендации по анализу и оценке распределения полномочий по внутреннему контролю фактов хозяйственной жизни в корпорациях, предназначенные для их служб внутреннего контроля и внешних и внутренних аудиторов (с. 96, 169); предложены положения учетной политики корпорации в части организации контроля ведения бухгалтерского учета, а также инвентаризации активов (на примере основных средств), базирующиеся на интегрированном подходе к внутреннему контролю фактов хозяйственной жизни корпорации в целом (с. 110, 174).

Основные диссертационные разработки теоретического и организационно-методического характера представлены в форме проекта информационного сообщения Минфина России «Принципы организации экономическим субъектом внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни» (с. 120, 178), необходимого как рамочный документ, транслирующий видение курирующим министерством решения данной важной не только для бизнеса, но общества в целом задачи.

Методические разработки апробированы в корпорациях разной отраслевой принадлежности.

Полученные в ходе диссертационного исследования результаты основаны на классических теориях и современных разработках, ведущих российских и зарубежных специалистов в области внутреннего контроля, бухгалтерского учета, менеджмента, экономики организации, социологии, обширной нормативно-правовой базе и статистическом материале.

Цитаты сопровождаются ссылками на соответствующие информационные источники.

Результаты диссертации обладают научной новизной, системностью и комплексностью, получены на основе релевантного концептуального базиса с учетом современных прикладных разработок, развивают теоретические и организационно-методические аспекты интегрированного подхода к внутреннему контролю фактов хозяйственной жизни корпораций в современных условиях.

Личный вклад автора. Основные положения диссертационного исследования были опубликованы 9 научных работах. Из них 5 работ были вы-

полнены автором самостоятельно, под научным руководством без соавторства д.э.н., проф. Д. А. Ендовицкого. Это подтверждает необходимую степень самостоятельности автора диссертационного исследования.

Рекомендации по использованию и апробация результатов диссертационного исследования. Полученные результаты адресованы корпорациям разных масштабов деятельности и отраслевой принадлежности для совершенствования организации внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни на основе интегрированного подхода, их аудиторам для независимой оценки организации внутреннего контроля, лицам, ответственным за формирование учетной политики корпораций, а также Минфину России для выпуска документа с официальными рекомендациями по организации внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни.

Предложенные в диссертации разработки могут использоваться в учебно-методическом обеспечении дисциплин учетной и контрольно-аналитической направленности, предусмотренных образовательными программами высшего образования по группе направлений 380000 Экономика и управление.

Соответствие диссертационной работы паспорту специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика. Структура и содержание диссертационного исследования соответствуют пп. 3.1 «Исходные парадигмы, базовые концепции, основополагающие принципы, постулаты и правила аудита, контроля и ревизии», 3.2 «Теоретические и методологические основы и целевые установки аудита, контроля и ревизии», 3.9 «Развитие методологии комплекса методов аудита, контроля и ревизии» паспорта специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика паспорта научных специальностей ВАК при Минобрнауки России.

Замечания к диссертационной работе:

1. В первой главе диссертации в п. 1.2 «Влияние изменения целей коммерческой корпорации на ее внутренний контроль» в основном представлена развернутая и статистически подкрепленная аргументация в пользу актуальности темы исследования, в меньшей степени – результаты, имеющие потенциал вынесения на защиту. Обоснование важности темы диссертации традиционно раскрывается во введении.

2. Предложенный автором тезис о том, что среда осуществления процесса внутреннего контроля – это общеорганизационная среда (с. 74), противоречит положению руководства по внутреннему контролю COSO о том, что существует контрольная среда, от которой зависит эффективность внутреннего контроля, не идентичная организационной. Автору следовало подкрепить свое видение этого вопроса дополнительной аргументацией.

3. В третьей главе диссертации автор рекомендовал определение межинвентаризационного периода для активов корпорации в зависимости от влияния этих активов на экономические и социально-экологические цели, а также вероятности и тяжести последствий их утраты, повреждения.

Конкретные методические рекомендации по такой оценке на основе количественных и качественных критериев даны в отношении основных средств. Если бы автор предложил такие методические разработки в отношении других активов – сырья, материалов, готовой продукции – это повысило бы практическую ценность полученных им результатов.

Представленные замечания относятся к отдельным аспектам диссертационной работы и не снижают ее ценности как научного исследования, завершившегося результатами, обладающими научной новизной.

Общий вывод о соответствии диссертации критериям, установленным Положением о присуждении ученых степеней.

Диссертационное исследование выполнено автором с должной степенью самостоятельности, текст работы выстроен логично, теоретические тезисы служат основой практическим рекомендациям, которые доведены до формы, пригодной к использованию.

Результаты работы, выносимые на публичную защиту, обладают научной новизной и свидетельствует о личном вкладе автора диссертации в решение актуальных теоретических и методических проблем.

В диссертации содержится информация о практическом использовании полученных автором научных результатов. Предложенные решения обоснованы и оценены по сравнению известными разработками. Основные научные результаты диссертационной работы опубликованы в рецензируемых научных изданиях и отражены в автореферате.

Диссертацию Панкратовой М. В. следует признать завершённой научно-квалификационной работой, совершенствующей в комплексе теоретические и прикладные аспекты реализации интегрированного подхода к внутреннему контролю фактов хозяйственной жизни корпораций, имеющие значение для развития теории и методики финансово-хозяйственного контроля.

Это позволяет сделать вывод о соответствии диссертационной работы критериям, установленным пп. 9-14 Положения о присуждении ученых степеней, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 24 сентября 2013 г. № 842. Ее автор, Панкратова М. В., заслуживает присуждения ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика.

Официальный оппонент:

кандидат экономических наук, доцент,
доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита
института экономики и менеджмента
ФГБОУ ВО «Белгородский
государственный технологический
университет им. В. Г. Шухова»

Ткаченко Юлия
Александровна

«03» сентября 2020 г.

Подпись Ткаченко Ю.А. удостоверяю

Первый проректор



Е.И. Евтушенко

Контактная информация:

Белгородская область, г. Белгород,
ул. Костюкова 46, корпус У3, ауд. 503,
телефон: +7 910 320 44 34
электронная почта: tkach_y@mail.ru