

УТВЕРЖДАЮ

Проректор по научной работе
ФГБОУ ВО «Кубанский
государственный аграрный
университет имени И.Т. Трубилина»,
доктор биологических наук,
профессор А.Г. Кошаев



» 09 2020 г.

Отзыв

ведущей организации федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Кубанский государственный аграрный университет имени И.Т. Трубилина» на диссертационную работу 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» в диссертационный совет Д 212.038.23 на базе ФГОБУ ВО «Воронежский государственный университет»

Актуальность темы диссертационного исследования

После Второй мировой войны общество столкнулось с необходимостью восстановления причиненных ей разрушений, возвращению к мирной жизни. Возникла необходимость активной консолидации усилий государства, населения и бизнеса. В это время корпорации стали рассматриваться не только как инструмент получения прибыли, реализации экономических интересов инвесторов, но и как сильные партнеры в решении гуманитарных и экологических задач.

С тех пор идея вовлечения бизнеса в социальные проекты усиливается и конкретизируется. В последние десятилетия на общемировом, региональных и локальных уровнях активно реализуется концепция

устойчивого развития, предполагающая установление и гармонизацию экономических, социальных и экологических целей общества в целом, отдельных территорий, экономических субъектов, в том числе коммерческих корпораций. Несмотря на то, что данная концепция уже имеет определенную историю применения, многие аспекты ее воплощения на практике требуют дальнейшей проработки и совершенствования.

Переориентация целей корпорации от экономических к экономико-социально-экологическим затрагивает все составляющие процесса корпоративного управления, в том числе внутренний контроль. Будучи инструментом обратной связи от управляемых процессов к субъектам управления, он должен быть прямо обусловлен не только экономическими целями, но и принимаемыми корпорацией социально-экологическими обязательствами. Это требует уточнения целей внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни, его стратегии, организации и методического инструментария.

В Российской Федерации в силу требований Федерального закона «О бухгалтерском учете» внутренний контроль фактов хозяйственной жизни должен осуществляться всеми экономическими субъектами, обязанными вести бухгалтерский учет. Официальная позиция Министерства финансов Российской Федерации заключается в том, что такой контроль целесообразно организовать на основе руководства по внутреннему контролю COSO. Аналогичное мнение высказали эксперты Фонда развития бухгалтерского учета «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр».

Руководство COSO, последняя редакция которого относится к 2013 г., представляет собой перечень правил (принципов) организации внутреннего контроля экономического субъекта. Ключевая идея этого руководства – интегрированный подход к внутреннему контролю, то есть обусловленность контроля целями экономического субъекта, согласованное функционирование всех элементов внутреннего контроля и внедрение

контроля во все процессы организации. Этот подход на практике зарекомендовал себя как наиболее эффективный, он реализован во многих национальных руководствах по внутреннему контролю. Таким образом, выбор темы диссертационного исследования сделан с опорой на последние достижения экономической науки и мировой практики.

Однако документ COSO имеет следующие существенные с нашей точки зрения недостатки. В теоретическом аспекте в нем не хватает определения внутреннего контроля, системного и конкретного представления его целей, объекта, предмета. Распределение ответственности и полномочий по внутреннему контролю в данном руководстве освещено только для уровня организации в целом, методический аспект отсутствует (в силу общего характера документа). В той или иной степени данные недостатки присущи другим руководствам по внутреннему контролю, созданным на основе модели COSO.

Таким образом, на сегодняшний день имеется законодательно установленное требование по организации и осуществлению внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни экономических субъектов, но очевиден дефицит системных теоретических разработок по внутреннему контролю, учитывающих новую социальную роль корпораций в обществе, а также методических рекомендаций по организации и осуществлению такого контроля с учетом социально-экологических целей. Современный бухгалтерский учет как важнейший источник информации о деятельности корпорации, в том числе для ее внешних стейкхолдеров, также нуждается в интегрированном внутреннем контроле с учетом экономико-социально-экологических целей.

Таким образом, тема диссертации Панкратовой Марины Владиславовны выбрана с учетом современных реалий, наличия острых теоретических и организационно-методических проблем интегрированного внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни корпораций, «узких мест» российского бухгалтерского законодательства.

Основное содержание диссертационной работы и результаты, полученные автором

Текст диссертации включает введение, три главы, заключение, список использованных источников и приложения. Общий объем работы – 185 листов. Текст содержит 17 таблиц, 40 рисунков, 8 приложений.

Введение имеет традиционную для кандидатских диссертаций структуру: в нем приведены доказательства актуальности темы исследования, раскрыта степень разработанности предмета российскими и зарубежными авторами, сформулированы цель и задачи работы, обозначены область, предмет, указаны объекты, раскрыта теоретико-методологическая и информационная основы исследования, перечислены результаты, выносимые на защиту и обладающие научной новизной, показана их практическая значимость, приведена информация об их внедрении и опубликовании.

В *первой главе* диссертации дано определение внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни (с. 16); показано отличие множеств фактов хозяйственной жизни – объектов бухгалтерского учета и внутреннего контроля, на что ранее не указывалось в научной литературе (с. 19); дана новая структура факта хозяйственной жизни – объекта внутреннего контроля в отличие от известной структуры факта – объекта бухгалтерского учета (с. 20 – 21); приведены статистические подтверждения перехода общества к постиндустриальному этапу развития и изменения роли корпорации в современном обществе (с. 28 – 30); уточнены цели корпорации, реализующей стратегию устойчивого развития (с. 35), раскрыто влияние таких изменений на внутренний контроль корпораций (с. 36); приведены результаты исследования корпоративной регламентации организации внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни в российских корпорациях – участниках Глобального договора ООН (с. 37 – 42), обзора отечественных и зарубежных научных трудов по внутреннему контролю (с. 42 – 45), анализа восьми руководств по внутреннему контролю (Россия, США, Великобритания, Франция, Канада) (с. 47 – 55), на их основе определены

области теории внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни корпораций, реализуемого на основе интегрированного подхода, требующие дальнейшей проработки в современных реалиях (с. 56 – 57).

Во *второй главе* определены цель и предмет внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни корпораций (с. 60 – 61); уточнены и дополнены принципы внутреннего контроля: принципы комплексности и иерархичности, единого подхода, делегирования полномочий и ответственности (с. 67); предложены характеристики организационной среды, способствующие эффективности внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни корпорации (с. 76), рекомендации по организации и оценке процесса внутреннего контроля (с. 79 – 80); представлена видовая классификация интегрированного внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни корпорации (самоконтроль, руководящий, специальный, независимый контроль), на основе которой рекомендовано организовывать контроль на всех внутрикорпоративных уровнях – от отдельных бизнес-процессов до корпорации в целом (с. 89).

В *третьей главе* даны методические рекомендации по оценке организации интегрированного внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни корпораций их специальными подразделениями внутреннего контроля, внутренними и внешними аудиторами (с. 96 – 101), разработанные на основе теоретических положений глав 1 и 2 диссертации; представлены рекомендации по формированию организационного аспекта учетной политики корпорации с элементами интегрированного внутреннего контроля (с. 110); раскрыты методические рекомендации по определению сроков инвентаризации основных средств корпорации как элемента ее внутреннего контроля исходя из экономических и социально-экологических целей (с. 111); приведены основные разделы разработанного проекта информационного сообщения Минфина России «Принципы организации экономическим субъектом внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни», составленного на основе разработанных и представленных в

диссертации теоретических и организационно-методических положений внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни, реализуемого в рамках интегрированного подхода (с. 120 – 130).

В заключении перечислены и охарактеризованы результаты диссертационного исследования, выносимые на защиту, приведены доводы в пользу их научной новизны и практической значимости.

Список литературы включает 204 позиции, из них 23 нормативных правовых акта, 92 научных публикации, 69 зарубежных источников.

В приложения вынесены иллюстративные материалы (объемные цитаты), разработанный документ «Методические рекомендации по оценке организации внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни корпораций» (с. 169), рекомендованные тексты учетной политики корпорации, включающие элементы интегрированного внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни (с. 174), проект информационного сообщения Минфина России «Принципы организации экономическим субъектом внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни» (с. 178).

Степень обоснованности научных положений, сформулированных в диссертации

Диссертационное исследование выполнялось Панкратовой Мариной Владиславовной на основе концепций постиндустриального общества, устойчивого развития, корпоративной социальной ответственности, стейкхолдерской теории фирмы, риск-ориентированного контроля, существенности в бухгалтерском учете и финансово-хозяйственном контроле, административной доктрины Анри Файоля. Результаты диссертационной работы получены с применением методов анализа, синтеза, индукции, дедукции, моделирования, исторического, логического подходов и других.

В качестве источников исследуемой информации использовались нормативные правовые акты Российской Федерации и других юрисдикций, научные труды советских и российских, а также зарубежных ученых –

специалистов в области контроля, бухгалтерского учета, экономики организации, информационные материалы Организации Объединенных Наций, Римского клуба, Всемирного банка, Института финансовой стабильности, COSO, Всемирного делового совета по устойчивому развитию, Института внутренних аудиторов, Федерации европейских ассоциаций риск-менеджеров, Европейской конфедерации институтов внутреннего аудита, Базельского комитета по банковскому надзору, Ассоциации аудита и контроля информационных систем, Совета по финансовой отчетности (Великобритания), Управления по финансовым рынкам Франции, Канадского института сертифицированных бухгалтеров, Минфина России, Федеральной службы государственной статистики, Фонда развития бухгалтерского учета «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр», Президиума Совета при Президенте Российской Федерации по модернизации экономики и инновационному развитию России, Аналитического центра при Правительстве Российской Федерации, Российского союза Российского союза промышленников и предпринимателей, Ассоциации «Национальная сеть Глобального договора», Правительства Воронежской области и другие.

Таким образом, обширная концептуальная и информационная основа диссертационного исследования, характер ее компонентов свидетельствуют об обоснованности полученных научных результатов.

Подтверждением достоверности и практической значимости полученных диссертантом результатов является их опубликование в 9 научных работах (в том числе 4 работах в периодических изданиях, рекомендованных ВАК), а также их использование в учебном процессе, реализуемом в ФГБОУ ВО «Воронежский государственный университет», внедрение в практику внутреннего контроля российских корпораций.

Автореферат диссертации и ее текст содержат все представленные к защите результаты исследования.

Новизна научных результатов диссертации

Научной новизной обладают следующие результаты диссертационного исследования:

1) дано определение внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни, отражающее сущность процесса контроля, его взаимосвязь с экономико-социально-экологическими целями экономического субъекта, место в системе управления организацией; конкретизированы цель, объекты, предмет, ряд принципов интегрированного внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни корпораций, в совокупности формирующие усовершенствованные взаимосвязанные теоретические положения такого контроля, реализуемого на основе интегрированного подхода, отражающие меняющуюся роль корпорации в современном обществе;

2) разграничены множества фактов хозяйственной жизни – объектов бухгалтерского учета и внутреннего контроля; обоснована новая структура последних, что в совокупности является развитием представления об объектах внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни;

3) предложена классификация внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни корпораций (самоконтроль, руководящий, специальный, независимый контроль), на основе которой рекомендовано организовывать интегрированный контроль на всех внутрикорпоративных уровнях, что дает охват внутренним контролем всей деятельности корпорации, устранение дублирования контрольных функций, связь контроля с экономическими и социально-экологическими целями корпорации.

Все указанные выше взаимосвязанные теоретические положения интегрированного внутреннего контроля объединены автором в проект информационного сообщения Минфина России «Принципы организации экономическим субъектом внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни», который может служить эффективным инструментом доведения до заинтересованных сторон официального мнения Министерства об

организации такого контроля. Данное информационное сообщение конкретизирует и детализирует положение Федерального закона «О бухгалтерском учете» о необходимости осуществления внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни;

4) разработаны методические рекомендации по анализу и оценке распределения функций внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни в корпорациях для их служб внутреннего контроля, внутренних и внешних аудиторов, обязанных осуществлять такую оценку. Оценка рекомендуется проводить на предмет полноты и достаточности самоконтроля, руководящего, специального и независимого контроля фактов хозяйственной жизни корпораций исходя из их экономических и социально-экологических целей. В качестве инструментов оценки использованы нормативные, фактические и целевые матрицы организации внутреннего контроля;

5) предложено определять периодичность инвентаризации активов корпорации в зависимости от их роли в достижении экономических и социально-экологических целей, тяжести и вероятности утраты, повреждения; исходя из этого тезиса, сформулированы методические рекомендации по определению сроков инвентаризации основных средств корпорации как элемента ее внутреннего контроля.

В диссертационной работе Панкратовой Марины Владиславовны получен ряд результатов, характеризующихся завершенностью и научной новизной.

Рекомендации по использованию результатов диссертационного исследования

Результаты диссертационного исследования Панкратовой Марины Владиславовны могут использоваться:

1) Минфином России для подготовки информационных сообщений по тематике внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни экономических субъектов;

2) вузами при реализации программ подготовки бакалавров, специалистов, магистров, кадров высшей квалификации по укрупненной группе направлений 380000 «Экономика и управление». Ряд результатов диссертационной работы используется в учебном процессе в ФГБОУ ВО «Воронежский государственный университет»;

3) корпорациями при организации законодательно предписанного внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни на основе интегрированного подхода. Результаты диссертационного исследования, носящие прикладной характер, используются в практике внутреннего контроля ООО «Атос Айти Солюшенс энд Сервисез», ООО «Евро-Лайн», ООО «Компания Технопарк-В», о чем имеются соответствующие справки;

4) службами внутреннего контроля, внешними и внутренними аудиторами корпораций для осуществления анализа и оценки оптимальности организации внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни, ее соответствия требованиям нормативно-правовых актов;

5) представителями профессионального сообщества – учеными и практиками для дальнейших разработок в области теоретических и организационно-методических положений внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни корпораций, реализуемого на основе интегрированного подхода.

Таким образом, результаты диссертационного исследования адресованы широкому кругу пользователей и могут способствовать получению новых положительных научных и практических результатов.

Дискуссионные положения, замечания к диссертации

Признавая требуемый для кандидатских диссертаций качественный уровень выполнения диссертационного исследования, остановимся на отдельных ее положениях, носящих, на наш взгляд, дискуссионный характер и/или имеющих потенциал для дальнейшей проработки:

1) в диссертационной работе автор предложил применять единый интегрированный подход к внутреннему контролю фактов хозяйственной

жизни корпораций для всех аспектов их деятельности, в том числе и для бухгалтерского учета. Однако практические рекомендации по организации такого контроля в учетном процессе были разработаны только для инвентаризации активов. Потенциал указанного предложения был бы раскрыт шире, если бы в работе были даны и другие методические рекомендации по интегрированному контролю в бухгалтерском учете;

2) диссертационная работа посвящена развитию интегрированного подхода к внутреннему контролю фактов хозяйственной жизни корпораций, поэтому, на наш взгляд, в дополнение к макету информации Минфина России «Принципы организации экономическим субъектом внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни» целесообразно было разработать макеты положений о внутреннем контроле фактов хозяйственной жизни корпораций: межотраслевые или специальные, для крупных и средних организаций;

3) главы 1 и 2 диссертации посвящены развитию теоретических положений контроля. Рекомендации по их практической реализации, осуществлению контроля на основе бинарных оценок, расчета контрольно-аналитических показателей даны в главе 3, проиллюстрированы приложениями. По нашему мнению, баланс теоретического и практического материала в работе смещен в сторону первого.

Высказанные замечания носят дискуссионный характер или являются пожеланиями для дальнейшего развития исследованных проблем и не умаляют высокой оценки диссертации, рассматриваемой в целом.

Заключение о соответствии диссертационной работы критериям, установленным Положения о присуждении ученых степеней, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 24 сентября 2013 г. № 842

Диссертация Панкратовой Марины Владиславовны на тему «Развитие интегрированного подхода к внутреннему контролю фактов хозяйственной жизни корпораций», представленная на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика, является самостоятельным, завершенным научным

исследованием. Она выполнена на требуемом качественном уровне с использованием обширной концептуальной и практической базы, современного исследовательского инструментария.

Это позволяет сделать вывод о том, что диссертационная работа отвечает требованиям, предъявляемым к диссертациям на соискание ученой степени кандидата наук, установленным пп. 9 – 14 Положения о присуждении ученых степеней, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 24 сентября 2013 г. № 842, а ее автор, Панкратова Марина Владиславовна, заслуживает присуждения ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика.

Отзыв ведущей организации подготовлен доктором экономических наук, профессором, заведующей кафедрой аудита ФГБОУ ВО «Кубанский государственный аграрный университет имени И.Т. Трубилина» Сафоновой Маргаритой Фридриховной.

Отзыв обсужден и одобрен на заседании кафедры аудита ФГБОУ ВО «Кубанский государственный аграрный университет имени И.Т. Трубилина», протокол № 1 от «31» августа 2020 г.

Заведующая кафедрой аудита
ФГБОУ ВО «Кубанский
государственный аграрный
университет
имени И.Т. Трубилина»,
доктор экономических наук,
профессор

Сафонова Маргарита
Фридриховна

«31» августа 2020 г.

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Кубанский государственный аграрный университет имени И.Т. Трубилина», учетно-финансовый факультет, кафедра аудита
Адрес: 350044, г.Краснодар, ул. Калинина, 13
Контактный телефон +7(861)221-58-96
Адрес электронной почты: safsf@yandex.ru

