

В диссертационный совет Д 212.196.06  
на базе ФГБОУ ВПО «Российский  
экономический университет имени  
Г. В. Плеханова»

## **ОТЗЫВ ОФИЦИАЛЬНОГО ОППОНЕНТА**

**Доктора экономических наук, профессора Лытневой Натальи  
Алексеевны на диссертационную работу Федченко Елены Алексеевны  
на тему: «Методология анализа и контроля эффективности  
использования бюджетных средств государственными  
(муниципальными) учреждениями», представленную на соискание  
ученой степени доктора экономических наук по специальности 08.00.12  
– Бухгалтерский учет, статистика**

### **Актуальность темы диссертационной работы**

Современные преобразования в экономике России обоснованы продолжением кризисных процессов, требующих кардинальных изменений в системе государственного и муниципального управления. Одним из направлений реформирования механизма управления является решение проблемы обеспечения сбалансированности бюджетов, сокращения финансовых ресурсов, имеющих в распоряжении бюджетов всех уровней. Сложившаяся система государственного и муниципального управления не отвечает современным реалиям, функционирование органов власти является высокочрезвычайно затратным, стоимость осуществления их полномочий в условиях инфляции возросла, что привело к увеличению расходов бюджетных средств. Возникшая ситуация ведет к необходимости усиления контроля использования бюджетных средств государственными и муниципальными учреждениями, мониторингу финансовых ресурсов, оценке выполнения расходных обязательств органами государственного управления и муниципальных образований.

Качественный анализ и контроль эффективности использования бюджетных средств государственными и муниципальными учреждениями являются залогом обеспечения финансовой безопасности страны, условием построения

благополучного сильного государства. По мнению автора, вышеуказанная проблема решается посредством поиска новых форм и методов контроля эффективности использования бюджетных средств, развития концептуальных подходов к учетно-аналитическому обеспечению их оценки, создания методологического инструментария анализа источников финансирования, повышения уровня информативности принятия управленческих решений по оптимизации бюджетных расходов.

Все это предопределяет актуальность темы диссертационной работы Е.А. Федченко, направленной на развитие теоретико-методологических основ экономического анализа и контроля эффективности использования бюджетных средств государственными и муниципальными учреждениями и повышение результативности их деятельности.

### **Обоснованность и достоверность научных положений, выводов и рекомендаций**

Обоснованность выводов, приводимых в работе, подтверждается всесторонним рассмотрением вопросов, соответствующих тематике исследования. В ходе решения поставленных задач, соискателем глубоко изучены литературные источники отечественных и зарубежных авторов, позволившие высказать обоснованное суждение по теме работы, сделать выводы и предложить собственные рекомендации. Предложенные в диссертации научно-методологические положения и разработки согласуются с их выводами.

В процессе диссертационного исследования автором использованы общенаучные методы познания, такие как группировка, систематизация, анализ, синтез, моделирование, аналогия и другие, раскрыты требования к организации и содержанию учета, анализа и контроля бюджетных средств в концепции развития современной системы государственного и муниципального управления.

В диссертационной работе автор основывался на положениях нормативно-правовых актов в области бухгалтерского (бюджетного) учета, анализа, контроля, международных стандартах финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС), международных стандартах оценки (МСО); использовал

бухгалтерскую (финансовую) отчетность государственных и муниципальных учреждений, статистические и справочные материалы, Руководство по статистике государственных финансов Международного валютного фонда (РСГФ), статистические стандарты Системы национальных счетов (СНС-2008), проекты федеральных стандартов бухгалтерского учета и отчетности в государственном секторе.

Результаты диссертационной работы опубликованы в авторитетных научных изданиях, в том числе в рецензируемых научных журналах, прошли успешную апробацию на научно-практических конференциях различных уровней, получили одобрение со стороны органов исполнительной власти, приняты в виде результатов научно-исследовательской работы в рамках выполнения государственных контрактов. Это подтверждает обоснованность и достоверность теоретических и методологических положений и концепций, сформулированных автором.

#### **Новизна научных положений, выводов и рекомендаций.**

Научная новизна заключается в развитии теоретико-методологических положений и обосновании практических рекомендаций по совершенствованию системы контроля эффективности использования бюджетных средств, методологии учетного и методического инструментария анализа и контроля эффективности деятельности государственных и муниципальных учреждений.

Наиболее существенные результаты диссертационной работы, характеризующие приращение научных знаний в рассматриваемой области исследований, состоят в следующем.

Автор выполнил ретроспективный анализ научных позиций и взглядов российских и зарубежных ученых на бюджетный процесс и выделил основные этапы становления бюджетной реформы, выявил проблемы государственного контроля использования бюджетных средств, обосновал направления его развития в государственных и муниципальных учреждениях и предложил комплексный подход к совершенствованию системы контроля эффективности использования бюджетных средств, основанный на развитии методологии анализа, учета и

отчетности (стр. 84-85).

Научным приращением является развитие теоретических аспектов контроля эффективности использования бюджетных средств, которое заключается в уточнении экономического содержания категорий «эффективность использования бюджетных средств» и «эффективность бюджетных расходов» с определением их общих принципов и конструктивных различий. Сформулировано понятие «бюджетный контроль», которое автор трактует как элемент бюджетного процесса для осуществления проверки установленных стандартов, норм законодательства, экономичности, эффективности и результативности использования бюджетных средств. Сформирована концепция организации контроля эффективности использования бюджетных средств, соблюдение принципов и использование методического инструментария, которой позволит выявлять нарушения исполнения бюджета и принимать управленческие решения по своевременному их устранению и предупреждению (стр. 105-106).

Заслуживает внимания развитие автором методологии выявления и учета нарушений ведения бухгалтерского (бюджетного) учета источников финансового обеспечения, уточнена классификация нецелевого использования субсидий на выполнение государственного (муниципального) задания, систематизированы контрольные процедуры источников финансового обеспечения для оценки результативности и эффективности учетного процесса на основе контроля учета санкционирования расходов, предложена авторская классификация обязательств операций санкционирования расходов хозяйствующего субъекта и методика контроля возникающих обязательств, отличающаяся от ранее существующих методик, контролем по стадиям бюджетного процесса: контроль на стадии планирования бюджета, на стадии исполнения бюджета, на стадии рассмотрения и утверждения бюджетной отчетности. При этом следует согласиться с автором в том, что такой подход распределения контрольных процедур позволит своевременно выявлять несанкционированные расходы по счетам бухгалтерского учета (стр. 109-117).

Научной новизной и практической значимостью обладают авторские разработки в области методологии бухгалтерского (бюджетного) учета и отчетности. Автором разработан методический инструментарий бухгалтерского (бюджетного) учета, который способствует повышению качества учетных процедур и обеспечивает контроль эффективности использования бюджетных средств по следующим направлениям: учет операций по использованию государственной собственности, в зависимости от отношений между субъектами управления; учет затрат, включаемых в себестоимость бюджетных услуг по распределению расходов между источниками финансового обеспечения; учет расходов будущих периодов; учет основных средств и результатов интеллектуальной деятельности, приобретенных за счет источников финансового обеспечения; учет расчетов по суммам выявленных недостач, хищений, других сумм причинного ущерба. Разработанный автором методический инструментарий бухгалтерского (бюджетного) учета, бесспорно, будет способствовать повышению информативности аналитического учета для принятия управленческих решений по регулированию бюджетных средств (стр. 137-163).

В части развития методологии формирования бухгалтерской (бюджетной) отчетности интерес представляет отчет о результатах деятельности государственного (муниципального) учреждения по выполнению государственного (муниципального) задания. Проведённый автором анализ позволил сделать вывод о том, что набор показателей носит субъективный характер и не раскрывает в полной мере итоговые результаты деятельности учреждения. В связи с чем, предложена новая форма отчета, предназначенная для отражения информации в соответствии с принятыми стандартами мониторинга с применением базовой технологии сбора, обработки, хранения информации, обеспечивающая контроль исполнения учреждениями заданий на оказание бюджетных услуг и анализ финансово-хозяйственной деятельности. (стр. 171-173)

Справедливыми являются предложения автора в области совершенствования методологии анализа по следующим аспектам: систематизированы критерии оценки эффективности использования бюджетных

средств государственными (муниципальными) учреждениями; определены методы оценки бюджетных расходов; разработана методика анализа эффективности деятельности государственных (муниципальных) учреждений, позволяющая определить эффективность управленческих решений учредителя по изменению показателей объема бюджетных услуг по выполнению государственного (муниципального) задания с использованием авторской формы управленческой отчетности «Оценка эффективности деятельности государственного (муниципального) учреждения» (стр. 212-220). При этом информация отчета необходима для внутреннего контроля индикативных показателей хозяйственной деятельности и выполнения обязательств по государственным (муниципальным) заданиям. Положительным моментом является апробация и внедрение методики анализа эффективности деятельности ГМУ в системе средних (полных) образовательных учреждений г. Краснодара, имеющих публичную отчетность (стр.237-256).

Научный интерес представляет авторская концепция внешнего контроля эффективности использования бюджетных средств государственными и муниципальными учреждениями, сформулированная в результате глубокого исследования международных и российских стандартов парламентского и государственного финансового контроля, государственного аудита. В методологическом аспекте концепция может служить базой для нормативно-законодательной основы внешнего контроля и разработки стандартов государственного контроля бюджетных средств, в практическом аспекте может использоваться в качестве методического руководства контрольно-ревизионных органов на всех этапах бюджетного процесса (стр. 279-287). Для реализации концепции автором разработаны классификаторы нарушений по их группам и видам с определением контрольных процедур (стр. 288-290).

В диссертационной работе обоснованы методические подходы к развитию системы внутреннего финансового контроля формирования бюджетных обязательств, исполнения денежных обязательств, эффективности использования бюджетных средств государственными (муниципальными) учреждениями с

распределением контрольных функций участников бюджетного процесса (стр. 296-305). Автором разработана программа проведения внутреннего финансового контроля ведения бухгалтерского учета, формирования и представления бухгалтерской отчетности учреждения и структура отчета о результатах внутреннего контроля, информация которого необходима для принятия управленческих решений (стр. 306-311).

### **Значение выводов и рекомендаций для науки и практики.**

Теоретическая значимость диссертационной работы заключается в исследовании научных представлений и взглядов о бюджетном процессе, бюджетных расходах государственных и муниципальных учреждений, что послужило основой для разработки концептуальных подходов к развитию методологии анализа и контроля эффективности использования бюджетных средств, направлений государственного финансового контроля, системы внутреннего контроля хозяйственной деятельности ГМУ, выполнения государственных заказов.

Практическая значимость диссертации заключается в том, что полученные результаты являются основой для разработки нормативно-законодательной базы и стандартов по организации и проведению контроля эффективного использования средств бюджетов государственного и муниципального уровня, могут служить методической основой для контрольных органов при проведении внешних проверок в целях выявления нарушений и нецелевого использования бюджетных средств; будут приняты ГМУ для организации внутреннего контроля их деятельности, что значительно повысит уровень управленческих решений по координации и повышению эффективности использования бюджетных средств государственными и муниципальными учреждениями.

### **Структура и содержание диссертационной работы.**

Структура и содержание диссертационной работы определены поставленной целью. Диссертация написана по проблемно-тематическому принципу и состоит из введения, пяти глав, заключения, библиографического списка и приложений.

Во введении автором поставлены цель и задачи исследования, обозначена степень разработанности проблемы, сформулированы элементы научной новизны, обоснованы теоретическая и практическая значимость диссертации.

В первой главе осуществлён исторический ракурс становления и развития системы контроля деятельности государственных и муниципальных учреждений и контрольной реформы в России. Автором выделены этапы организационных элементов системы контроля законности и эффективности использования бюджетных средств, определены проблемы бюджетного учета использования источников финансового обеспечения государственных (муниципальных) учреждений и организации финансового контроля в современных условиях. Это позволило автору внести научный вклад в развитие теоретико-методологических основ организации государственного финансового контроля и сформулировать концепцию его реформирования на основе комплексного подхода к системе внутреннего и внешнего контроля эффективности использования бюджетных средств государственными (муниципальными) учреждениями (стр. 81-85).

Вторая глава раскрывает направления совершенствования методологии контроля эффективности использования бюджетных средств. На основе анализа различных концепций по проблеме организации государственного финансового контроля разработана классификация приемов, способов, видов контроля эффективности использования бюджетных средств, систематизированы контрольные процедуры проверки учета обязательств, осуществлена детализация классифицируемых обязательств, которая должна быть использована при формировании контрольных процедур учета санкционирования расходов ГМУ. (стр. 106-118)

Особого внимания заслуживают авторские предложения в области бухгалтерского учета санкционированных расходов хозяйствующего субъектов по источникам финансового обеспечения, включая средства во временном распоряжении и средства по исполнению публично-нормативных обязательств, а также разработка контрольных процедур по учету операций с контрактируемыми обязательствами бюджетного учреждения.



Сделанные рекомендации позволяют своевременно выявлять нарушения и принимать управленческие решения по их предотвращению, что имеет существенное практическое значение (стр. 124-125).

В третьей главе научно обосновано развитие информационного обеспечения анализа и контроля эффективности использования бюджетных средств государственными (муниципальными) учреждениями на основе системы бухгалтерского (бюджетного) учета и доказана необходимость его совершенствования в соответствии с требованиями федеральных стандартов, стандартов МСФО ОС, действующих нормативных документов, регулирующих учет для правильной оценки эффективности их деятельности.

Автор вносит новые идеи по формированию учетной информации, считая, что в бюджетном (бухгалтерском) учете и отчетности требуются новые инструменты контроля и анализа, позволяющие оценивать эффективность и результаты деятельности учреждений на качественно новом уровне, соответствующем международным требованиям. В этой связи им даны рекомендации по учету имущества, обязательств, элементов, формирующих результативность государственных (муниципальных) учреждений и их отражению в бухгалтерской (финансовой) отчетности, что позволяет получать информацию по видам финансового обеспечения и проводить достоверную оценку эффективности использования бюджетных средств (стр.135-163, стр. 172).

Четвертая глава содержит новые подходы к системе анализа и оценки эффективности использования бюджетных средств государственными (муниципальными) учреждениями, основанные на авторской позиции по разработке показателей и критериев оценки эффективности использования бюджетных средств с учетом реформирования государственного сектора экономики, которые включают: показатели результативности финансово-хозяйственной деятельности учреждения; целевые показатели; конечный показатель деятельности учреждения, что позволит учитывать не только экономическую составляющую, но и результативность, и целесообразность, определяющую и связывающую объемы государственной (муниципальной)

услуги с ее затратами (стр. 212-214).

Автором обоснован научный подход к анализу эффективности использования бюджетных средств и концептуальные принципы анализа, предложены для практического применения государственными (муниципальными) учреждениями: методика расчета эффективности деятельности учреждений по выполнению государственного (муниципального) задания, методика оценки эффективности предоставления бюджетных услуг, методика проведения анализа эффективности деятельности государственных (муниципальных) учреждений, пробированная по материалам бюджетных и автономных учреждений (стр. 238-255).

Убедительным является мнение автора о том, что методика является типовой моделью унифицированного подхода к анализу причин неэффективности ГМУ и принятию обоснованных решений о целесообразности изменения типа учреждения.

В пятой главе сформирована концепция организации системы внешнего и внутреннего контроля эффективности использования бюджетных средств государственными (муниципальными) учреждениями, основанная на результатах оценки международной практики контроля эффективности использования бюджетных средств и разработок отечественных авторов.

Автором определены новые подходы к разработке стандартов государственного финансового контроля и аудита бюджетных средств, разработан классификатор финансовых нарушений и недостатков, что будет способствовать росту эффективности использования бюджетных средств, обеспечению условий противодействия коррупции (стр. 287-290).

В целом диссертация представляет собой последовательное и законченное исследование и заслуживает положительной оценки. Цель исследования в необходимой степени развернута в поставленных задачах, соответствует области, предмету и объекту исследования.

## **Замечания и пожелания по диссертации.**

По рассматриваемой диссертации можно назвать ряд замечаний:

1. Не совсем ясно, что автором представлено на рис. 3.1 диссертационной работы: классификация некоммерческих унитарных организаций или характеристика организационно-правовых форм некоммерческих унитарных организаций, а также в чем их различие (стр. 53).

2. В разработанной структурной схеме взаимосвязи показателей эффективности использования бюджетных средств (рис. 1.8) предложен показатель эффективности использования бюджетных источников финансового обеспечения в составе следующих элементов: экономичность, производительность используемых ресурсов и результативность затрат. Однако алгоритм расчета показателя отсутствует, что не позволяет дать оценку величины показателя и порядка его применения (стр. 81).

3. Требуется уточнить обоснованность формулировки содержания предложенных контрольных процедур проверки обязательств в процессе санкционирования расходов хозяйствующего субъекта (стр. 111).

4. Дискуссионным является включение в состав элементов методологии бухгалтерского (бюджетного) учета государственных (муниципальных) учреждений анализа дебиторской задолженности по доходам, который, по содержанию относится к совершенствованию методологии анализа хозяйственной деятельности (стр. 163).

5. Следовало более обстоятельно пояснить, что представляет собой показатель экономичности в предложенной системе показателей и критериев эффективности использования бюджетных средств государственных (муниципальных) учреждений, а также какие индикаторы входят в его состав (стр. 214).


Отмеченные замечания не носят методологического характера, не снижают научную новизну и практическую ценность полученных соискателем результатов.

**Заключение о соответствии диссертации критериям, установленным Положением о присуждении ученых степеней.**

Общая оценка диссертации Федченко Е.А. свидетельствует, что данное исследование представляет собой самостоятельную завершённую научно-исследовательскую квалификационную работу, в которой решена научная проблема в области развития методологии анализа и контроля эффективности использования бюджетных средств, имеющая важное экономическое значение для развития государственного финансового контроля. Автореферат и публикации автора соответствуют положениям диссертации, выносимым на защиту, содержащим научную новизну и имеющим практическую значимость.

Диссертационная работа соответствует п 1. пп. 1.7; п. 2. пп. 2.2; п.3. пп. 3.2, пп. 3.7, пп. 3.8, пп. 3.14 Паспорта отрасли наук «Экономические науки», специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика». Диссертация по своему содержанию соответствует требованиям, установленным Положением о присуждении ученых степеней (утверждено Постановлением Правительства РФ от 24 сентября 2013 г. №842), предъявляемым к диссертациям на соискание ученой степени доктора наук, а ее автор, Федченко Елена Алексеевна, заслуживает присуждения ученой степени доктора экономических наук по специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика».

Официальный оппонент:  
профессор кафедры  
бухгалтерского учета, анализа и аудита  
ФГБОУ ВО «Орловский государственный  
университет экономики и торговли»,  
доктор экономических наук, профессор

 09.06.17  
Н.А. Лытнева

Сведения о лице, представившем отзыв:  
Ф.И.О.: Наталья Алексеевна Лытнева  
Почтовый адрес: 302028, г. Орел, ул. Полесская, д. 49, кв. 100  
Телефон: 89102038646  
E-mail: uкар-lytneva@yandex.ru  
Наименование организации: ФГБОУ ВО «Орловский государственный  
университет экономики и торговли»  
Должность: профессор кафедры  
бухгалтерского учета, анализа и аудита

ПОД ПИСЬ  
ЗАВЕРЯЮ.

13  
/ НАЧАЛЬНИК УПРАВЛЕНИЯ  
КАДРОВ ОРЕЛГУЭТ



