

ОТЗЫВ

официального оппонента на диссертацию

Федченко Елены Алексеевны

на тему: «Методология анализа и контроля эффективности использования бюджетных средств государственными (муниципальными) учреждениями»,

представленную в диссертационный совет Д 212.196.06

на соискание ученой степени доктора экономических наук по специальности 080012 – Бухгалтерский учет, статистика

Актуальность темы исследования

Диссертационная работа к.э.н. Федченко Е.А. рассматривает один из наиболее актуальных вопросов совершенствования системы государственного контроля, позволяющий оценить полноту выполнения обязательств государственных (муниципальных) учреждений и результативность их деятельности. Усиление государственного регулирования развития экономики, проводимые административные реформы, ориентированные на повышение результативности деятельности государственных (муниципальных) учреждений (ГМУ), полное выполнение государственных заданий и повышение инициативы по развитию внебюджетной деятельности, предполагает системное совершенствование учетно-контрольного процесса и анализа их деятельности.

В последние годы существенно увеличивается финансирование социальных целевых программ, реализуемых на разных уровнях управления, активно возрастают масштабы государственных заказов, выполняемых коммерческими организациями, развивается кооперирование исполнителей крупных государственных организаций и экономических субъектов с высокой долей государственной собственности с коммерческими организациями, формируются экономические субъекты со смешанным капиталом (государственно-частные партнерства), что существенно расширяет задачи контроля за движением и использованием бюджетных средств и государственной собственности.

При изменении направлений движения бюджетных средств существенно меняются бюджетные отношения, уточняются требования к бюджетному контролю и возникает необходимость уточнения бюджетного законодательства.

Результаты проверок, проводимых органами государственного финансового контроля, свидетельствуют об определенном несоответствии расходов бюджета расходным обязательствам, нарушениях при расходовании бюджетных средств, недостаточной эффективности и результативности их использования, нарушении порядка использования государственной собственности при оказании коммерческих услуг, недобросовестные действия работников ГМУ. Это явилось причиной серьезного реформирования системы государственного контроля, в том числе в области постановки и стандартизации бухгалтерского учета в системе общественных финансов, составления транспарентной информативной отчетности, анализа и оценки использования бюджетных средств, ориентированных на полное выполнение государственных заданий.

Направленность исследования Федченко Е.А. на поиск решения этой проблемы определяет актуальность работы и ее практическую значимость, требует от автора глубокого исследования бюджетного процесса и оценки его адаптивности современным требованиям экономического развития страны, предполагает исследование фундаментальных аспектов бюджетного планирования и контроля, формирование целостной концепции системного совершенствования управления бюджетными средствами и повышения эффективности их использования. Именно эти задачи поставлены и в значительной мере решены в диссертации Федченко Е.А.

Содержание диссертации

Структура работы логична и последовательно рассматривает методологические и методические аспекты основных этапов учетно-контрольных процессов. При этом контроль рассматривается как завершающая стадия процесса, позволяющая оценить и в значительной мере диагностировать тенденции изменения ситуации в контролируемом предприятии. Это в определенной мере поясняет, почему глава вторая посвящена именно методологии контроля, хотя по существу в работе сформированы методологические аспекты бюджетного учета, анализа и контроля. Контроль и

анализ выделены как самостоятельные главы, а вопросы учетного процесса представлены в работе через оценку полноты и достоверности информационного обеспечения анализа, как основного метода обоснования управленческих решений. В то же время соискатель достаточно полно рассматривает вопросы совершенствования бюджетного учета и отчетности.

Автор в работе достаточно часто подчеркивает, что формирует концепцию контроля эффективности использования бюджетных средств, хотя было бы правильнее вести речь о концепции учетно-контрольного процесса, где анализ присутствует как связующее звено через использование аналитических процедур и диагностику результатов использования. Конечно, это в большей мере касается формулировок, а не существа исследования, но часто мешает сделать более четкие выводы.

Первая глава достаточно объемная (70 стр.), бесспорно, весьма интересна и познавательна. Однако первый пункт ее излишне подробен и, что самое главное, в дальнейшем мало работает, хотя ряд положений, упоминаемых в тексте содержат позиции, которые до сих пор остаются актуальными (М.М. Сперанского, В.А. Татарина, И.Х. Озерова и других) (стр. 20-25, включая данные таблицы 1.1 стр.26). Что касается советского периода, то автору следовало бы шире раскрыть специфику бюджетного контроля в условиях единой формы собственности и централизованной экономики. Это позволило бы более плавно перейти к задачам бюджетной реформы в Российской Федерации при переходе к рыночной экономике.

Поэтапное изложение бюджетной реформы весьма интересно (стр. 37-47), в частности следует обратить внимание на методологические позиции оценки финансового менеджмента в системе распорядителей бюджетных средств, в частности оценок, данных на рис 1.1 (стр. 46). Этот материал, на наш взгляд, имеет общеметодологическое значение и может быть широко использован. Большой интерес представляет анализ рейтингов по оценке качества управления бюджетными ресурсами (стр. 47-49).

При рассмотрении источников финансового обеспечения государственных учреждений (п. 1.2) автор дает характеристику и определение коммерческих и некоммерческих организаций, достаточно подробно рассматривает виды некоммерческих организаций и только после этого пытается выделить те группы учреждений, которые будут объектами ее исследования, при этом не очень четко раскрывает особенности их финансового обеспечения, начиная с формирования их производственных ресурсов и включая финансовое обеспечение текущей деятельности. Вторая часть этого пункта имеет прямое отношение к теме и потому представляет существенный интерес, но ему следовало бы уделить больше места и дополнить статистическими данными.

Весьма интересен заключительный пункт (1.3) первой главы, где рассмотрены концептуальные понятия эффективности использования бюджетных средств. Автор проводит сравнение определений эффективности, данные в работах разных авторов (стр. 67-69), доказывает необходимость стандартизации терминологии, что важно для четкого и единого подхода к оценке эффективности использования бюджетных средств. Это особенно актуально, учитывая, что в бюджетных и автономных организациях сочетаются разные источники средств, полномочия, направления и порядок использования которых различаются. Автором проанализирован весьма широкий круг научной литературы и методических документов, что позволяет сделать важные выводы для бюджетных организаций, в рамках которых этот вопрос имеет дополнительные сложности и до сих пор до конца не урегулирован. Особый интерес, на наш взгляд, представляет анализ показателей, формирующих эффективность – экономичность, продуктивность, результативность, которые характерны для представителей органов государственного контроля (стр. 79-82). Не менее интересно рассмотрение предложений об оценке экономической, общественной, социальной и общественно-экономической (социально-экономической), научной, бюджетной, технической и экологической эффективности. (стр. 82-84).

Автор завершает первую главу логической схемой своего исследования (стр. 85).

Вторая глава посвящена методологии контроля эффективности использования бюджетных средств. В первом пункте автор весьма скрупулезно рассматривает позиции разных специалистов по определению, целей, функций и принципов организации бюджетного контроля. Этот пункт сделан весьма основательно, причем, на наш взгляд, важно отметить значимость схемы на стр. 98, где автор обосновывает целесообразность выделения трех функций бюджетного контроля – превентивную, детективную и корректирующую, и логическую схему на стр. 104, которая по существу определяет последовательность исследования бюджетного контроля. Однако, выделив значимость контроля за использованием бюджетных средств, автор в меньшей мере уделил внимание долгосрочному контролю, реализующемуся, прежде всего, через контроль за использованием государственной собственности. Кроме того, видимо, рассматривая бюджетный процесс как часть объекта государственного финансового контроля следовало бы шире показать, как используются в нем стандарты государственного аудита, в частности стандарты по регламентации проведения контрольных мероприятий и подготовки заключительных документов.

Рассматривая контроль бюджетных обязательств, автор дает их классификацию и рассматривает специфику проверки на стадии планирования и использования бюджета, оценивает надежность сложившейся классификации обязательств и приводит контрольные процедуры, которые целесообразно использовать при финансовом контроле санкционирования расходов (стр. 110). В этом разделе достаточно хорошо показана взаимосвязь контрольных функций казначейства и контрольно-счетных органов. При этом автор использует анализ деятельности Контрольно-счетной палаты Московской области и финансовые отчеты главных администраторов бюджетных средств. Бесспорным достоинством работы является рассмотрение контрольных процедур по всем основным этапам бюджетного процесса (стр. 116).

Применительно к стадии контроля за использованием бюджетных средств автор приводит интересные материалы по учету и оценке достоверности

информации в отчетности бюджетных организаций. Бесспорно интересен подход автора к контролю за процессом принятия обязательства (стр. 121), сопоставление учета бюджетных обязательств в бюджетных и автономных учреждениях. На основе проведенного анализа предложен алгоритм контроля эффективности использования бюджетных средств (стр. 128).

Третья глава по существу рассматривает совершенствование учетной информации и ее использование в процессе контроля. При этом, конечно, речь идет не только об использовании бюджетных средств, но и государственной собственности, что следовало бы более ярко выделить в тексте и особенно в выводах по главе.

Автор весьма четко показывает развитие учета по всем стадиям бюджетного процесса, подчеркивая, что институциональные изменения в экономике определили объективную необходимость достаточно частых корректировок регламентирующих документов. Федченко Е.А. четко сформулировала основные направления совершенствования бюджетного учета (стр. 134-136), сформулировав их как проблемы; хотелось бы, чтобы была поставлена еще одна проблема – конвергенция учета бюджетного и учета в коммерческих организациях, учитывая, что бюджетные и некоммерческие организации все шире занимаются коммерческой деятельностью, а коммерческие организации все шире используют бюджетные средства, в том числе через финансирование государственных заказов, получение субсидий, налоговых льгот и, вступая в кооперирование с бюджетными организациями, выполняющими крупные заказы (например ОПК). Этот вопрос весьма актуален, многие предприятия разрабатывают специальные методики по разделному учету затрат именно с необходимостью его решения. По каждой из поставленных проблем автор предлагает определенные решения, что существенно повышает практическое значение проведенного исследования.

Особо важно отметить материал об учете затрат по оценке эффективности интеллектуальной деятельности (стр. 154-159) и учет движения бюджетных средств, в частности дебиторской задолженности (стр. 160-161). В результате

автор дает полное представление о необходимости более четкого представления о целостной концепции бюджетного учета.

Проблема формирования отчетности ГМУ представлена более лаконично, но она хорошо подкреплена 4 главой, посвященной анализу деятельности бюджетных и автономных учреждений.

Весьма интересен материал о стандартизации отчетности общественного сектора. Автор достаточно четко дает характеристику международным стандартам и одновременно определяет степень готовности стандартов для общественного сектора в России (они только несколько месяцев тому назад утверждены) (стр. 181-192).

В целом следует отметить содержательность и практическую направленность третьей главы, которая показывает основные этапы реализации предложенной автором концепции совершенствования бюджетного учета и контроля, как важного раздела государственного финансового контроля.

Четвертая глава включает весьма интересные аспекты анализа и оценки эффективности использования бюджетных средств.

Этот вопрос имеет особое значение по ряду причин.

Во-первых, учитывая разные направления деятельности ГМУ они требуют большой вариативности. Во-вторых, именно аналитическая работа приобретает особое значение при расширении использования целевых программ разного уровня при распределении бюджетных средств и решении конкретных вопросов.

Автор достаточно подробно рассматривает основные критерии и группы показателей, которые целесообразно использовать при анализе деятельности бюджетных организаций (стр. 196), определяет значимость каждой группы показателей на разных стадиях бюджетного процесса, раскрывает их взаимосвязь и факторы, определяющие их уровень. Очень важно, что показывая общеметодологическое единство и систему показателей, Федченко Е.А. показывает специфику отдельных ее групп для бюджетных организаций и пытается их связать с итоговыми показателями, которые приняты в стандарте СГА104 (стр. 213).

В пункте 4.2 изложены отдельные методики анализа и оценки эффективности бюджетных средств (стр. 218), при этом рассматриваются принципы, дается общая сводка показателей оценки эффективности (стр. 223-225), обосновываются различные базы для оценки и раскрывается значимость сочетания качественных, количественных, интегральных показателей, балльной и коэффициентной оценки.

В завершении главы автор раскрывает, как может быть усовершенствована методика анализа бюджетных средств и эффективности их использования при реализации предложенных направлений изменения регламентов учета и отчетности. В пункте дан перечень и алгоритмы расчета основных показателей (стр. 237-241), проведен ряд расчетов на примере средних образовательных учреждений г. Краснодара (стр. 243).

Проведение конкретных расчетов позволяет, во-первых, доказать реальность получения предлагаемых характеристик, во-вторых, определить, что можно оценить на основе предлагаемой системы показателей и какие резервы выявить.

В заключительной пятой главе предложен инструментарий контроля и анализ лучших практик контрольной деятельности.

Автор рассматривает основные группы (территориальные) международных стандартов высших органов государственного контроля (INTOSAI), дает общий обзор основных групп стандартов по руководящим принципам аудита (рабочие стандарты) и показывает, как они используются в разных странах, раскрывает специфику построения органов контроля в странах, что позволяет понять преимущества разных решений.

Во втором пункте пятой главы хорошо представлены стандарты контроля эффективности использования бюджетных средств в России, включая стандарты деятельности Счетной палаты Российской Федерации и контрольно-счетных органов в регионах, и стандарты внешнего государственного аудита (СГА). Материал представлен достаточно полно, но в меньшей мере оценена готовность наших бюджетных организаций к учету их требований. В последнем пункте главы

автор четко показывает необходимость более активной работы со стандартами и обоснована необходимость усилить внимание к построению систем внутреннего контроля.

Анализ содержания работы позволяет еще раз отметить логичность и четкость структуры; хорошее сочетание теоретических и методологических аспектов с практическими предложениями, высокий теоретический уровень работы и наличия практических рекомендаций.

Заключение написано четко по основным выводам и выделяет положения научной новизны работы.

Список использованной литературы содержит 350 наименований, включая нормативные документы и издания на иностранных языках.

Приложения (стр. 352-427) весьма содержательные и содержит интересный практический материал.

Опубликованные автором работы полностью соответствуют содержанию диссертации и отражают основные элементы научной новизны исследования.

Основные положения исследования, имеющие элементы научной новизны, и обеспечивающие приращение научных знаний

1. Разработана концепция организации системы внешнего и внутреннего контроля за эффективностью использования бюджетных средств и государственной собственности государственными (муниципальными) учреждениями, в которой определены методологические положения, методический инструментарий контроля, порядок взаимодействия контрольных органов и объектов контроля.

2. Разработано и апробировано положение о системе внутреннего контроля в государственных (муниципальных) учреждениях по всем стадиям учетно-контрольного процесса, включая постановку и ведение бухгалтерского учета, составления управленческой отчетности, подготовку бухгалтерской отчетности, разработку методики анализа и оценки использования ресурсов, организацию контроля на разных стадиях управления ресурсами – привлечении,

распределении, своевременности доведения до бюджетополучателей и использовании.

3. Разработаны контрольные процедуры проверки обязательств по счетам санкционированных расходов, классификация которых предложена автором, позволяющих предупредить нарушения, типичные группы которых выделены автором на основании оценки удовлетворенности пользователей в учетной информации и снижения информационных рисков.

4. Рассмотрение контроля как процесса выполнения контрольно-диагностических процедур оценки достоверности бухгалтерского учета, транспарентности использования бюджетных средств, учитывая их целевую направленность, предупреждение непроизводительных расходов и потерь, обеспечение наибольшей отдачи на основе результативности и экономичности использования.

5. Обоснована методология развития учетной системы, которая позволяет создать аналитическую информацию, необходимую и достаточную для принятия решений по распределению и порядку использования бюджетных средств и государственной собственности.

6. Предложена система показателей, характеризующих эффективность использования бюджетных средств, включая продуктивность, результативность и экономичность, разработана методика анализа эффективности использования ресурсов, предложена специальная форма управленческой отчетности по оценке эффективности ресурсов, обеспечивающая транспарентность бухгалтерской отчетности.

7. Определена необходимость дифференциации системы показателей эффективности, контрольно-диагностических процедур, отчетности, методов анализа и уровней оценки в зависимости от направлений деятельности и направленности использования бюджетных ресурсов.

Многие позиции имеют инновационный характер и реально способствуют приращению научных знаний.

Дискуссионные вопросы и замечания

Отмечая широту исследования и глубину проработки основных вопросов, следует обратить внимание на ряд положений, которые следовало бы более полно отразить в работе и более четко аргументировать.

1. Автор весьма подробно рассматривает эволюцию анализа и оценки эффективности использования бюджетных средств, в частности в период проведения бюджетной реформы, но совсем не раскрывает объективные предпосылки и новые требования к учету, анализу и контролю эффективности использования бюджетных ресурсов, что позволяет обосновать первоочередные направления совершенствования контроля. В этой связи целесообразно было бы представить хотя бы институциональные предпосылки совершенствования учетно-контрольного процесса. Это явилось бы серьезной аргументацией развития учета и контроля в бюджетной сфере.

2. Учет и контроль во всех странах и на международном уровне регулируется системой стандартов (в области общественных финансов есть специальные стандарты учета, внешнего контроля и внутреннего контроля). В частности, при контроле использования бюджетных средств в России используется стандарт, разработанный для государственного контроля СГА 104 «Эффективность использования бюджетных средств». В первой главе автор рассматривает взгляды ведущих ученых на оценку эффективности использования бюджетных средств, в том числе и аудиторов Счетной палаты Российской Федерации, но в дальнейшем автор мало использует стандарты СГА и методики, подготовленные Счетной палатой.

3. Автор справедливо подчеркивает особенность деятельности бюджетных учреждений, которые оказывают услуги, в том числе в области образования, но к сожалению, она не выделила важнейшую из них – использование государственной собственности при оказании не только бесплатных услуг, но и ведения коммерческой деятельности. Это оказывает влияние на учетные процессы, в частности, раздельного ведения учета затрат, но и предполагает контроль за правильным распределением использования долгосрочно

используемых ресурсов (внеоборотных активов), созданных за счет бюджетных средств. Вопрос об использовании государственной собственности при ведении коммерческой деятельности остается одним из наиболее острых и требует обязательного контроля. Поэтому данный вопрос вряд ли целесообразно обходить при определении стратегии развития контрольных процессов в бюджетных организациях.

4. Оправданным является желание автора наряду с вопросами организации внешнего контроля обосновать значимость и совершенствование внутреннего контроля в ГМУ. Однако внутренний контроль в большой мере связан со спецификой учреждения. В этой связи автору необходимо более четко показать особенности организации внутреннего контроля с задачами ГМУ, опираясь на ту классификацию услуг, которая дана в начале работы. В частности, особо следует уделить внимание контролю за распределением бюджетных средств между бюджетополучателями, за выдачей субсидий и последующему контролю их использования. Причем контрольные процедуры за процессом распределения средств достаточно специфичны, что требует к ним особого внимания. Это способствовало бы совершенствованию учета государственной помощи и целевого финансирования и в коммерческих организациях, что особенно важно в настоящий период, когда эти механизмы начинают работать по-настоящему.

5. Бесспорно интересен материал о классификации нарушений, которые выявлены в процессе контрольных мероприятий. Автор приводит убедительные факты, интересную статистику, но представляется, что важно выделить причины их возникновения – технические ошибки, методические нарушения, вынужденные отклонения, часто связанные с несвоевременностью поступления средств, нецелевое использование, умышленные отклонения, приносящие выгоды отдельным юридическим и физическим лицам, и злоупотребления. Это все называют недобросовестными действиями, но их сущность очень различна и ее важно выявить для разработки мероприятий по их предупреждению. В государственном финансовом контроле, где формируется предписание руководству ГМУ, это имеет более жесткий характер и поэтому особенно важно.

6. Обосновывая систему показателей и критериев эффективности использования бюджетных средств, Федченко Е.А. использует термины результативности, целесообразности и экономичности, но недостаточно четко увязывает их с целями и специфическими задачами разных ГМУ. Кроме того, не всегда раскрыты алгоритмы расчета этих показателей и, что особенно важно, «целевые индикаторы», которых надо достигнуть (для этого необходима либо количественная – прямая, либо условная – балльная и коэффициентная оценка). Этот вопрос в определенной мере отражен в разделе о внедрении методик для средних образовательных учреждений, но очень вскользь приведен в методологических разделах работы.

Отдельные замечания по тексту работы даны в разделе анализа содержания исследования.

В целом отмеченные пожелания в большой мере носят характер предложений по развитию исследования и не меняют общего весьма положительного мнения о теоретическом уровне и практической значимости результатов исследования.

ОБЩИЙ ВЫВОД

Диссертационная работа выполнена в рамках пунктов: п. 1 «Бухгалтерский учет», п.п. 1.7 «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей»; п. 2 «Экономический анализ» п.п. 2.2. «Теоретические и методологические основы и целевые установки экономического анализа»; п. 3. «Аудит, контроль и ревизия», п. 3.2. «Теоретические и методические основы и целевые установки аудита, контроля и ревизии», п.п. 3.7 «История развития методологии, теории и организации аудита, контроля и ревизии», п.п.3.8. «Регулирование и стандартизация правил ведения аудита, контроля и ревизии», п.п. 3.14 «Бюджетный контроль и ревизия» Паспорта специальности 08 00 12 «Бухгалтерский учет, статистика (экономические науки)».

Автореферат и опубликованные работы полностью отражают основные положения диссертации.

Диссертация является завершенной научно-квалификационной работой, в которой решена важная народнохозяйственная проблема, способствующая развитию теоретико-методологического инструментария анализа и контроля за использованием бюджетных средств, содержащая научную новизну и имеющая практическую значимость для обеспечения эффективного использования бюджетных ресурсов.

Анализ содержания, основных выводов и рекомендаций диссертации Федченко Елены Алексеевны позволяет сделать вывод, что она полностью соответствует требованиям, которые предъявляются к работам на соискание ученой степени доктора экономических наук п. 9 «Положения о присуждения ученых степеней», утвержденного Постановлением Правительства Российской Федерации от 24 сентября 2013 года № 842 (в редакции Постановления Правительства Российской Федерации от 21 апреля 2016 года № 335), а ее автор, Федченко Елена Алексеевна, заслуживает присуждения ученой степени доктора экономических наук по специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика.

Официальный оппонент,
профессор Департамента учета, анализа и аудита
федерального государственного образовательного
бюджетного учреждения высшего образования
«Финансовый университет при Правительстве
Российской Федерации»,
д.э.н., профессор

Мельник Маргарита Викторовна

125993, Москва, ГСП-3, Ленинградский проспект, д.49,
телефон: 8 (499) 943-94-73, E-mail: dep_yaa@fa.ru

