

### **ОТЗЫВ**

официального оппонента кандидата экономических наук, доцента Шурчковой Ирины Борисовны на диссертационную работу Гринченко Кирилла Алексеевича на тему: «Развитие методики внутреннего аудита налоговых обязательств на основе риск-ориентированного подхода», представленную на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

#### **Актуальность избранной темы исследования**

Главные тренды современного информационного общества - глобализация, информатизация и институционализация. Тенденции глобализации и информатизации взаимно обусловлены и взаимосвязаны, поскольку первая приводит к изменениям в инфраструктуре мировой экономики, а вторая – ускоряет интенсивность этих изменений. Главное условие поступательного развития экономики – существование эффективных институтов. Инновации в любой сфере экономики выступают индикатором рационального преобразования их институтов, оформленных законами и традициями. Инновационное развитие само по себе представляет некоторый «стресс», который на фоне кризисных явлений усугубляет риски организации, но в тоже время стимулирует дальнейшее совершенствование соответствующего института.

Действующий институт внутреннего аудита обеспечивает предоставление независимых и объективных гарантий и консультаций, направленных на совершенствование работы организации. Внутренний аудит регламентирован Международными профессиональными стандартами внутреннего аудита, а также находит отражение в Международных стандартах аудита. Поскольку налоговые обязательства и консультационные услуги не охвачены Международными стандартами аудита, а Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита отдельно

не касаются налоговых обязательств, то развитие методики внутреннего аудита налоговых обязательств представляет собой сложную и проблемную задачу.

Развитие методики внутреннего аудита налоговых обязательств на основе комплексного подхода как к подсистеме внутреннего контроля бизнес-процессов, связанного с исчислением и уплатой налогов и сборов, призванного выявлять и оценивать факторы риска и предоставлять независимые и объективные гарантии и консультации, соответствующей реалиям информационного общества, является чрезвычайно важной задачей.

Таким образом, избранная тема исследования: «Развитие методики внутреннего аудита налоговых обязательств на основе риск-ориентированного подхода» весьма актуальна.

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

Основные положения, приведенные в работе, опубликованы в четырех рецензируемых научных изданиях, определенных ВАК при Минобрнауки России, заслушивались на научно-практических конференциях и получили одобрение научного сообщества в части основных рекомендаций диссертации. Всего по теме диссертации опубликовано 18 научных работ, в том числе 5 публикаций - в изданиях, рекомендованных ВАК при Минобрнауки РФ.

Поставленная цель диссертации - теоретическое обоснование и разработка практических рекомендаций по развитию методики внутреннего аудита налоговых обязательств, его организационно-методического обеспечения в хозяйствующих субъектах на основе риск-ориентированного подхода, в полной мере реализована в проведенном исследовании путем качественного решения поставленных задач (с. 5-6):

– развития теоретических положений внутреннего аудита налоговых обязательств посредством: уточнения понятия «внутренний аудит

налоговых обязательств», определения специфической роли профессионального суждения в области внутреннего налогового аудита и установления его взаимосвязи с риск-ориентированным подходом в современных экономических условиях;

– выявления основных тенденций развития внутреннего аудита налоговых обязательств на основе анализа существующей практики его проведения в России и в мире, позволивших разработать концептуальный подход к риск-ориентированному внутреннему аудиту налоговых обязательств;

– формирования комплекса структурно-логических моделей организации и проведения внутреннего аудита налоговых обязательств на основе риск-ориентированного подхода;

– усовершенствования методики внутреннего аудита налоговых обязательств, определения и обоснования его основных направлений;

– дополнения и расширения методического обеспечения для проведения внутреннего аудита налога на добавленную стоимость на основе риск-ориентированного подхода;

– разработки методических рекомендаций по стандартизации внутреннего аудита НДС и предложения методики проверки обязательств с использованием комплекса аудиторских процедур в рамках риск-ориентированной модели.

Полученные выводы и положения диссертации аргументированы, носят целенаправленный характер и способствуют реальному улучшению методического обеспечения внутреннего аудита.

Выстроенную автором структуру диссертационной работы стоит признать достаточно логичной, отражающей последовательное решение поставленных задач, достижение заявленной цели исследования. Диссертация Гринченко К.А. носит завершённый характер. Работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы, включающего 156

наименований, и 8 приложений. Основной текст диссертации изложен на 157 страницах и включает 16 рисунков и 25 таблиц.

В процессе исследования диссертантом использовался всеобщий метод научного познания – диалектический, применялись общенаучные методы теоретического уровня: анализ, синтез, системный метод и другие, а также общенаучные методы эмпирического уровня: сравнение, анкетирование.

В первой главе диссертации Гринченко К.А. исследует теоретические вопросы внутреннего аудита налоговых обязательств, раскрывая сущность категории внутреннего аудита налоговых обязательств (с. 11-27), роль профессионального суждения в теории и практике внутреннего аудита налоговых обязательств (с. 27-36), риск-ориентированный подход к внутреннему аудиту налоговых обязательств (с. 36-46). На основе сравнительного анализа существующих трактовок внутреннего аудита, а также его возможных организационных форм, сформулировано авторское определение внутреннего аудита (с. 11-18). Анализируя факторы риска бизнес-процессов, в которых они зарождаются, а также учитывая функции внутреннего аудита налоговых обязательств, дано определение риск-ориентированного внутреннего аудита налоговых обязательств и раскрыта его сущность (с. 19-27). Сформулировано определение профессионального суждения в области внутреннего аудита налоговых обязательств, отличительной особенностью которого является ориентация на два основных принципа: формирование достоверной налоговой отчетности и обеспечение эффективности деятельности организации с точки зрения налогообложения. Обосновано расширение области применения профессионального суждения во внутреннем аудите, направленное на всесторонний анализ налоговых рисков (с. 35-36). На основе анализа подходов к внутреннему аудиту, методов оценки рисков и предложенных факторов риска разработана оригинальная методика качественного анализа интенсивности рисков, присущих отдельным бизнес-процессам, что позволяет существенно упростить процесс выявления наиболее приоритетных (рискоопасных)

областей для внутреннего аудита и мониторинга на основе карты факторов рисков для внутреннего аудита налоговых обязательств (с. 36-46).

Во второй главе дается оценка современного состояния внутреннего аудита налоговых обязательств в России на основе анкетирования. Применение данного метода исследования в условиях недостаточности и разрозненности информации является обоснованным. Проведено анкетирование 50 крупнейших российских компаний, по результатам которого выявлены основные тенденции и проблемы развития внутреннего аудита в России (с. 56-65). Результаты анкетирования заслуживают профессионального внимания, поскольку содержат объемный и тщательно детализированный иллюстративный материал. На основе анализа практики применения внутреннего аудита налоговых обязательств на основе риск-ориентированного подхода за рубежом выделены основные параметры подходов к определению внутреннего аудита налоговых обязательств, характерных для развитых стран, в сравнении с традиционным подходом к внутреннему аудиту (с. 65-72). Значимым итогом исследований, проведенных соискателем в первой и второй главах диссертации, явилось представление единого концептуального подхода к риск-ориентированному внутреннему аудиту налоговых обязательств (с. 74).

В третьей главе диссертационного исследования Гринченко К.А. сформированы функциональная модель организации системы внутреннего аудита налоговых обязательств (с. 88-91) и организационно-методическая модель системы внутреннего аудита налоговых обязательств (с. 92-93), на основе которых разработана структурно-логическая модель проведения внутреннего аудита налоговых обязательств в коммерческой организации (с. 94). По итогам исследования в третьей главе разработана карта налоговых рисков, адаптированная для понимания пользователей за счет лаконичной визуализации информации при ее объемном содержании путем введения понятий рисков прямых потерь и рисков альтернативных потерь (с. 103-106). Развитие методики внутреннего аудита налоговых обязательств представлено

четырьмя направлениями, основное внимание из которых диссертант уделяет аудиту эффективности налогового планирования и налоговой оптимизации (таблицы 3.4- 3.7, с. 109-117). В соответствии с методиками, приведенными в параграфах 3.1 и 3.2 диссертации, в заключительном параграфе разработаны методические рекомендации, регламентирующие внутренний аудит налоговых обязательств по НДС, устанавливающие общие подходы для всех экономических субъектов.

Разработанные автором приложения 1-8 детализируют результаты диссертационного исследования и возможности их применения на практике (с. 159-206).

Положения, выводы и рекомендации по развитию методики внутреннего аудита налоговых обязательств на основе риск-ориентированного подхода обоснованы, поскольку опираются на надежные информационные источники, научные концепции, изложенные в отечественной и зарубежной литературе. Все результаты, полученные соискателем в ходе проведенного исследования, соответствуют поставленной цели и задачам.

Вышеизложенное свидетельствует о проработанности темы диссертации, обоснованности и достоверности основных научных положений, выводов и рекомендаций, представленных в ней.

### **Научная новизна результатов исследования**

Наиболее значимые результаты исследования, полученные непосредственно автором и характеризующиеся научной новизной, могут быть описаны следующим образом:

– уточнены отдельные понятия в области внутреннего аудита с учетом применения риск-ориентированного подхода; сформулированы авторские определения внутреннего аудита (с. 18), внутреннего аудита налоговых обязательств (с. 26), профессионального суждения в области внутреннего аудита налоговых обязательств и разработаны типы

профессионального суждения, соответствующие различным этапам процесса внутреннего налогового аудита (с. 31-36);

– выявлены основные тенденции развития внутреннего аудита налоговых обязательств как исходной базы для формирования концептуального подхода к риск-ориентированному внутреннему аудиту налоговых обязательств (с. 64-65, 74);

– разработан комплекс структурно-логических моделей организации и проведения внутреннего аудита налоговых обязательств на основе риск-ориентированного подхода, позволяющих рассматривать внутренний налоговый аудит как единый и самодостаточный процесс выявления, оценки и прогнозирования налоговых рисков (с. 88-94);

– усовершенствована методика внутреннего аудита налоговых обязательств на основе риск-ориентированного подхода посредством уточнения взаимосвязей принципов, источников и процедур внутреннего аудита, обеспечивающих эффективность внутренних аудиторских проверок и снижение уровня налоговых рисков (с. 106-125);

– сформировано методическое обеспечение внутреннего аудита НДС на основе риск-ориентированного подхода для проведения всестороннего анализа полноты и своевременности его исчисления и уплаты (с. 127-134, 205-206);

– разработаны рекомендации по стандартизации риск-ориентированного внутреннего аудита налога на добавленную стоимость в коммерческих организациях, представляющие полный процесс внутреннего аудита НДС, обеспечивающие его качество (с. 181-204).

### **Дискуссионные вопросы и замечания**

Несмотря на теоретическую значимость исследования и практическую ценность рекомендаций, следует обратить внимание автора на ряд положений, которые нуждаются в дополнительной аргументации и обосновании:

– на с. 42 при оценке соотношения рисков внутреннего и внешнего аудита представлено, что «во внутреннем аудите гораздо больше рисков и факторов риска, чем во внешнем». По нашему мнению, следовало бы сделать акцент не на количественную, а на качественную оценку, поскольку риски являются объективной реальностью, независимой от вида аудита;

– на с. 69 упоминается закон Сарбейнса-Оксли, который, как отмечает соискатель, является «значимой компонентой в сфере международного регулирования внутреннего аудита предприятий по всему миру». В связи с чем, следовало бы уделить внимание непосредственному влиянию данного закона на развитие внутреннего аудита в России;

– на с. 102 отмечается, что «особое место среди объектов внутреннего аудита налоговых обязательств занимает внутренний аудит налогового администрирования...», что противоречит общепринятому пониманию налогового администрирования, которое является прерогативой налоговых органов, т.е. государственных органов. На наш взгляд, имеет место не «налоговое администрирование», а «управление налогообложением»;

– на с. 182 (приложение 7) представлена карта налоговых рисков для НДС, в которой отсутствует информация о разделении рисков на риски прямых потерь и риски альтернативных потерь. По нашему мнению, это снижает информативность для пользователей (по сравнению с картой налоговых рисков на с. 105 основного текста диссертации).

Указанные замечания не влияют на полноту и качество проведенного исследования, его теоретическую и практическую значимость, не снижают общей положительной оценки диссертационной работы Гринченко К.А. Большинство замечаний связаны с пожеланием уточнить и развивать результаты исследования, что подчеркивает его перспективность. Соискателем проведена объемная научная и практическая работа.



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

Диссертационное исследование Гринченко Кирилла Алексеевича является самостоятельной, завершенной научно-квалификационной работой, в которой разработаны положения, имеющие значение для развития и совершенствования методического обеспечения внутреннего аудита налоговых обязательств. Результаты, представленные в диссертации, содержат элементы научной новизны, обладают теоретической и практической значимостью, являются личным вкладом автора диссертации в науку. Диссертационная работа оформлена надлежащим образом, изложена научным языком.

Автореферат диссертации и публикации соискателя отражают основные результаты и содержание проведенного исследования, содержат научно обоснованные экономические разработки, имеющие существенное значение для развития инфраструктуры экономики, организации и методики внутреннего аудита. Полнота изложения материалов диссертации в работах, опубликованных соискателем, и выполнение требований к публикации основных научных результатов диссертации соответствуют пункту 11 и пункту 13 «Положения о присуждении ученых степеней».

Диссертация выполнена в соответствии с пунктом 3.1 «Исходные парадигмы, базовые концепции, основополагающие принципы, постулаты и правила аудита, контроля и ревизии», пунктом 3.8 «Регулирование и стандартизация правил ведения аудита, контроля и ревизии» раздела 3 «Аудит, контроль и ревизия» Паспорта научной специальности 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика (экономические науки).

В целом, можно отметить, что диссертация Гринченко К.А. по своему теоретическому уровню, практическому значению, научной новизне ряда положений удовлетворяет требованиям пункта 9 «Положения о присуждении ученых степеней», утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 24 сентября 2013 г. № 842, предъявляемым к

диссертациям на соискание ученой степени кандидата наук, а ее автор Гринченко Кирилл Алексеевич, заслуживает присуждения ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика.

Официальный оппонент,  
доцент кафедры «Экономическая безопасность, анализ и учет»  
ФГБОУ ВО «Рязанский государственный  
радиотехнический университет»,  
к.э.н., доцент



Шурчкова И.Б.

390005, г. Рязань, ул. Гагарина, 59/1  
Телефон: 8(4912) 46-03-03, E-mail: rgrtu@rsreu.ru

Подпись Шурчковой И.Б. удостоверяю.

Ученый секретарь  
ученого совета ФГБОУ ВО «Рязанский государственный  
радиотехнический университет»,  
к.т.н., доцент



Пржегорлинский В.Н.

5 февраля 2018 года