

## ОТЗЫВ

официального оппонента, доктора экономических наук, профессора Мельник Маргариты Викторовны на диссертацию и автореферат диссертации Печерской Аллы Николаевны на тему: «Контроль расчетов с бюджетом на основе аналитических процедур», представленной на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика.

*Актуальность темы исследования.* Налоговый контроль является одной из важных составляющих государственного контроля, регулирующего отношения экономических субъектов с государством. Формы и методы налогового контроля развивались по мере формирования налоговой системы и совершенствования организации работы налоговых служб. С принятием Налогового кодекса, внесением изменений в Бюджетный кодекс и гармонизацией законодательных документов, регламентирующих деятельность экономических субъектов разных организационно-правовых форм сложилась достаточно устойчивая система налогообложения, что обеспечило возможность экономическим субъектам учесть все ее особенности при планировании и регулировании своей деятельности, ориентироваться на поддержание устойчивой платежеспособности при управлении денежными потоками и обосновании своей инвестиционной политики, обеспечивая необходимый уровень кредитоспособности. В этих условиях при формировании программ развития, составлении бизнес-планов и оперативном управлении экономические субъекты уделяют самое серьезное внимание оптимизации налоговых платежей, формируя свои договорные отношения с партнерами, выбирая форму привлечения заемных ресурсов, используя возможные льготы, предусмотренные в современной системе налогообложения.

Учитывая высокую степень ответственности, штрафные санкции, установленные за нарушения налоговой дисциплины, предприятия организуют постоянный контроль за правильным начислением и своевременной уплатой налогов. Это в большей мере сказалось также на направлении аудиторских проверок, проводимых специализированными организациями, в первую очередь аудиторскими фирмами.

При проведении аудиторских проверок, которые напрямую не предусматривают проверку налоговых деклараций, все большее внимание при усложнении хозяйственных операций уделялось проверке достоверности



отражения в отчетности налогооблагаемой базы, оценке возможности получения налоговых льгот, отсрочки и рассрочки уплаты налогов. Это в итоге привело к выделению налогового аудита как особой услуги, сопутствующей аудиторским проверкам. Были сформулированы специальные методические рекомендации по проведению налогового аудита, включенные в систему нормативных документов, регламентирующих аудиторскую деятельность.

Вместе с тем следует отметить, что налоговые службы, особенно в период подготовки Налогового кодекса, сами вели большую разъяснительную и консультационную работу, направленную на правильную трактовку сложных (вариантных) позиций налогообложения. Это прежде всего касалось основных налогов, где необходимо было проводить определенные взаимозачеты: налог на добавленную стоимость (НДС) (освобождение от налога при экспорте; зачет НДС по приобретенным ресурсам); налог на прибыль (правомерность включения расходов в себестоимость; обоснование начисления амортизации); налог на доходы физических лиц (правомерность налоговых вычетов; учет полного объема выплат и т.д.). При этом большое внимание уделялось согласованности налогового законодательства с законами, регулирующими отдельные направления и сферы деятельности (банковская, страховая деятельность, операции фондового рынка и т.д.).

Учитывая возрастающую сложность организационно-правовых структур, договорных отношений, конвергенцию бухгалтерского коммерческого и бюджетного учета, проблемы усиления контроля в рамках экономического субъекта становились все более актуальными. Многие корпоративные структуры стали выделять самостоятельные подразделения по налоговому учету и контролю, формировать особый раздел налоговой политики в составе учетной политики организации, отдельно выделять налоговые риски при формировании риск-ориентированной системы контроля и управления. Все это требовало расширения и углубления инструментария налогового контроля с учетом специфики организационных структур, профиля работы и этапов развития экономических субъектов, в частности активизации инвестиционной и финансовой их деятельности.

Отмеченное определяет актуальность изучения системы расчетов экономических субъектов с бюджетом, т.е. востребованность данной тематики исследования, раскрытой в диссертации Печерской А.Н.

**Основные направления темы исследования.** Печерская А.Н. выбрала весьма важное направление исследования, ориентируясь на гармонизацию



методического инструментария контроля за расчетами с бюджетом, используемого экономическими субъектами и налоговыми органами. Такая линия развития информационно-аналитического обеспечения методического инструментария, включая аналитические процедуры и моделирование аналитических процессов, будет реально способствовать улучшению взаимопонимания налоговых органов и налогоплательщиков, общему определению налоговых рисков и минимизации их негативных последствий при наиболее полном использовании налоговых льгот. При этом автор диссертации совершенно справедливо считает необходимым разработку специального стандарта контроля и выбор аналитических процедур для выявления и оценки налоговых рисков при их органичном включении в риск-ориентированную систему контроля. При этом общность методологического подхода и методик контроля и выявления налоговых рисков со стороны налоговых органов и налогоплательщиков обеспечивает сквозной контроль, своевременное выявление рисков и возможность их предупреждения и минимизации негативных последствий.

В работе достаточно полно представлена классификация налоговых рисков с привязкой не только к основным видам налогов, но и с учетом профиля (строительства), организационных структур и стадий проведения налоговых проверок (выбор форм учета налогов, порядок их начисления, определение сроков уплаты).

Учитывая отмеченные проблемы, рассматриваемые в диссертации, автору удалось четко сформулировать цель и задачи исследования, сделать правильные выводы (стр. 8) и на их основе сформулировать конкретный комплекс информационно-аналитического обеспечения и процедур контроля за расчетами с бюджетом.

Автор опирается на достаточно надежную информационно-эмпирическую базу исследования, включая законодательно-нормативные документы, официальные статистические данные Федеральной налоговой службы, региональных органов статистики и налоговых органов, арбитражную практику и систематизацию опыта экономических субъектов строительного профиля. На этой основе четко сформулированы результаты и выводы, дана оценка достоверности налоговой базы, правильности расчетов и своевременности уплаты налогов. В работе доказана целесообразность превентивного контроля с целью своевременного выявления рисков и их



предупреждения, обеспечения надежности и достоверности финансовой и налоговой отчетности.

На наш взгляд, доказательство, что именно аналитические процедуры должны стать основой риск-ориентированного контроля за расчетами с бюджетом, совершенно справедливо определяет значимость всестороннего анализа деятельности экономического субъекта как основы выявления резервов повышения эффективности производства и снижения рисков, в том числе и налоговых (стр. 14-19). Определив цель обеспечения достоверности финансовой и налоговой отчетности, в работе четко показана необходимость активного привлечения данных управленческого учета, анализа рабочих счетов, первичных документов, материалов управленческой отчетности и т.д. (стр. 23-25).

Структура работы логична и достаточно традиционна. В ней четко выделены теоретическая, информационно-аналитическая части и проектные разделы, в которых разработаны практические рекомендации по совершенствованию аналитических процедур и методика формирования стандарта контроля за налоговыми рисками. На конкретных примерах и процессах показана возможность повышения качества этой работы.

Следует отметить высокий теоретический уровень работы. В ней дана подробная классификация задач контроля расчетов с бюджетом и определены особенности внешнего и внутреннего контроля, что позволяет определить единство и взаимосвязь задач и обосновать необходимость согласованного развития методических документов двух уровней системы контроля – внешнего и внутреннего (стр. 25-29).

Автор убедительно доказала, что для своевременного выявления рисков, определения причин их возникновения и методов предупреждения целесообразно использовать аналитические процедуры, при помощи которых можно предусмотреть возможность предупреждения многих рисков и снижения их негативных последствий (стр. 40-57).

Виды аналитических процедур увязаны с предложенным классификатором налоговых рисков, приведенными определениями аналитических процедур, используемых в аудиторских стандартах, и отражением их в системе внутреннего контроля. Самостоятельный интерес представляет определение специфических аналитических процедур, применяемых на разных стадиях контроля, в том числе на стадии планирования контрольных проверок, что позволяет выбрать рисковые зоны



расчетов и нацелить на них основные контрольные мероприятия, то есть обеспечить правомерность выявления возможных нарушений и разработку мер по их предупреждению (стр. 69-85).

Для эффективного применения аналитических процедур необходимо существенное расширение информационного обеспечения контрольных процессов. С этой целью в работе предложена система показателей-индикаторов налоговых рисков и источники информации, необходимой для их расчетов, включая бухгалтерскую (финансовую) отчетность, управленческую отчетность, данные производственного учета, данные статистического учета, а также материалы больших баз данных, формируемых в России, СНГ и международных баз данных (стр. 58-69).

Таким образом, в работе органично увязаны аналитические процедуры, источники информационно-аналитического обеспечения и этапы проведения контрольных мероприятий в рамках внешнего и внутреннего контроля с учетом специфики отдельных групп экономических субъектов.

Подчеркивая необходимость учета специфики направлений деятельности и жизненного этапа развития организации в диссертации на примере строительных объектов детально показана специфика организации внешнего и внутреннего контроля, определение налоговых рисков, особенности выбора аналитических процедур и разработан стандарт контроля за расчетами с бюджетом строительных организаций.

*Положения диссертации, выносимые на защиту и содержащие элементы научной новизны.* К положениям, выносимым на защиту, содержащим научную новизну и имеющим практическое значение, можно отнести следующее:

1. В качестве одного из объектов контроля автор выделил сроки уплаты налогов и других отчислений в бюджет, подчеркивая две причины актуальности такого вида контроля: 1) контроль за планомерностью поступления средств в бюджеты и поддержание текущей платежеспособности экономических субъектов; 2) необходимость предварительного стратегического контроля за денежными потоками экономических субъектов – синхронность поступления средств и исполнения обязательств, что обеспечивает минимизацию рисков возникновения финансовых разрывов и может быть обеспечено контролем за условиями расчетов по заключенным договорам с партнерами.



2. Расширенную классификацию видов контроля за расчетами с бюджетом по разным признакам – классификацию аналитических процедур, определение их соответствия по видам контроля, этапам проведения контроля и особенностям формирования налогооблагаемой базы по конкретным видам налогов.

3. Сопоставление направлений и этапов проведения контрольных мероприятий внешнего и внутреннего контроля – обеспечение гармонизации основных этапов и направлений контроля с учетом применения аналитических процедур, позволяющих более полно выявить налоговые риски и принять меры по минимизации их негативных последствий.

4. Определение показателей-индикаторов налоговых рисков с указанием алгоритмов их расчета, указанием источников получения и методов оценки уровня отдельных показателей. В работе раскрыта последовательность применения аналитических процедур и контрольных показателей-индикаторов, в основу которых положены особенности теоретико-правового регулирования процессов контроля региональных бюджетов и концепции планирования проведения выездных налоговых проверок. Особо следует подчеркнуть значимость оценки влияния бизнес-процессов разных видов на методику информационного обеспечения налоговых расчетов.

5. Разработка принципиальных положений методики контроля расчетов с бюджетом с использованием аналитических процедур на разных стадиях внешних контрольных проверок и организации внутреннего контроля.

6. Формирование и обоснование состава аналитических процедур для оценки налоговых рисков, алгоритмов их применения на разных стадиях контрольных мероприятий с учетом специфики бизнес-процессов, структуры отчетных и первичных учетных документов, сроков налоговых платежей.

7. Предложен внутрифирменный стандарт контроля расчетов с бюджетом в строительных организациях, в котором выделены семь разделов, определяющих информационное обеспечение контроля, состав аналитических процедур и порядок их использования на основных стадиях контрольных мероприятий с учетом их стратегической направленности и включенных в риск-ориентированную систему контроля, позволяющую минимизировать налоговые риски и обеспечить своевременное решение по совершенствованию учета налоговой базы на основе полученных финансовых и нефинансовых данных.



Выделенные положения позволяют сделать вывод о том, что диссертация Печерской А.Н. содержит интересные методические материалы и имеет важное практическое значение, т.е. в целом соответствует требованиям, которые предъявляются к диссертациям на соискание ученой степени кандидата экономических наук.

*Дискуссионные вопросы и замечания по тексту работы.* Отмечая глубину теоретической проработки поставленных вопросов, систематизацию нормативно-методических материалов, регламентирующих контроль за расчетами с бюджетом, опыт организации внешнего и внутреннего налогового контроля, следует обратить внимание на следующие позиции, которые требуют более полного обоснования:

1. Полностью поддерживая необходимость при контроле расчетов с бюджетом на стадии планирования контрольных мероприятий обеспечения устойчивой платежеспособности организации, важно раскрыть роль договорных отношений с партнерами, в первую очередь с клиентами и поставщиками, регулирование дебиторской и кредиторской задолженности при этих расчетах, что позволяет минимизировать вероятность возникновения кассовых разрывов и может уменьшить потребности в краткосрочном кредитовании организации.

2. На наш взгляд, в работе недостаточное внимание уделено возможности получения льгот при начислении и определении сроков уплаты налогов, в частности получения рассрочек, отсрочек налоговых платежей и инвестиционного налогового кредита, что позволит регулировать синхронность налоговой нагрузки и потребности в инвестициях за счет собственных средств. Одновременно представление таких льгот будет учтено при планировании поступления налогов в бюджеты разных уровней. Такой подход к контролю за расчетами с бюджетом позволит в большей мере учитывать стратегию развития экономических субъектов.

3. Представляется, что было бы целесообразно в большей мере уделить внимание условным обязательствам, которые формируют организации в целях предупреждения рисков.

4. Рассматривая аналитические процедуры, используемые при контроле за расчетами с бюджетом, представляется важным дать оценку налоговой нагрузки и оценить ее целесообразный уровень.

5. Автор большое внимание уделяет формированию информационного обеспечения контроля за расчетами с бюджетом, четко



показывая значимость учетной информации, в частности план счетов, но очень мало использует стандарты (положения по бухгалтерскому учету, в частности ПБУ-18).

Отмеченные положения можно рассматривать скорее как пожелания по уточнению и расширению границ исследования, но они не меняют основных выводов работы и ее общей достаточно высокой оценки.

Результаты исследования прошли достаточно широкую апробацию: автор приняла участие и выступала с научными докладами на международных, всероссийских и региональных научно-практических конференциях, опубликовала 13 научных работ общим объемом около 10 авторских печатных листов, в том числе 7 научных статей объемом 6,7 авторских печатных листов в рецензируемых научных журналах, одобренных ВАК Минобрнауки России. Предложения автора по совершенствованию методического инструментария для выявления рисков, оценки и разработки методов минимизации потерь от налоговых рисков используется в ЗАО «Химки Групп» и ЗАО «Правовой консалтинг», что подтверждено соответствующими документами.

**Общий вывод.** Анализ содержания автореферата, диссертации и опубликованных работ позволяет сделать следующие выводы:

1. Содержание диссертации соответствует Паспорту специальностей Высшей Аттестационной Комиссии при Минобрнауки России по специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика (экономические науки): п.3.1. «Исходные парадигмы, базовые концепции, основополагающие принципы, постулаты и правила аудита, контроля и ревизии»; п.3.2. «Теоретические и методические основы и целевые установки аудита, контроля и ревизии»; п.3.9. «Развитие методологии комплекса методов аудита, контроля и ревизии»; п.3.15. «Налоговый контроль».

2. В работе систематизирован и обобщен нормативно-методический инструментарий и опыт организации контроля за расчетами экономических субъектов с бюджетом, обоснованы основные направления его совершенствования с учетом изменения организационных структур, усиления инновационной направленности развития и новых возможностей использования прогрессивных информационных технологий и коммуникационных систем.

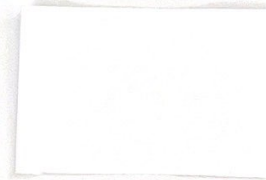
3. В работе четко выделены предложения по формированию риск-ориентированного контроля, обеспечивающего своевременное выявление налоговых рисков, определение их причин и предложены меры по снижению



рисков и проведению мероприятий по их предупреждению и снижению негативных последствий; сформулированы новые методы контроля на основе расширения использования аналитических процедур и предложен Стандарт контроля расчетов с бюджетом для строительных организаций.

Отмеченное позволяет считать, что диссертация Печерской Аллы Николаевны на тему: «Контроль расчетов с бюджетом на основе аналитических процедур» полностью соответствует требованиям, которые предъявляются Положением о присуждении ученых степеней, утвержденном постановлением Правительства Российской Федерации от 24.09.2013 №842. Печерская Алла Николаевна по уровню своей квалификации заслуживает присуждения ей ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.12. – Бухгалтерский учет, статистика.

Официальный оппонент,  
профессор Департамента аудита и  
корпоративной отчетности  
Факультета налогов, аудита и бизнес-  
анализа Финансового университета,  
доктор экономических наук,  
профессор



Мельник Маргарита Викторовна

Федеральное государственное образовательное бюджетное учреждение высшего образования «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»

Адрес: 125993, Москва, ГСП-3, Ленинградский проспект, д. 49  
Телефон: +7 495 249 53 50  
E-mail: [dep\\_yaa@fa.ru](mailto:dep_yaa@fa.ru)



*Мельник М. В.*

ЗАВЕРЯЮ

