

ОТЗЫВ ОФИЦИАЛЬНОГО ОППОНЕНТА
на диссертационную работу Туришевой Татьяны Борисовны на тему
«Теория и методология внутреннего контроля в автономных
учреждениях», представленную на соискание ученой степени доктора
экономических наук по специальности 5.2.3. Региональная и отраслевая
экономика-11. Бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика.

1. Актуальность темы диссертационного исследования

Активное реформирование бухгалтерского учета организаций государственного сектора, направленное на достижение соответствия уровню развития теории и практики бухгалтерского учета, бюджетного и иного законодательства Российской Федерации, обусловило новые приоритеты построения системы учетно-контрольного обеспечения деятельности бюджетных учреждений.

В последние годы наблюдается устойчивый рост автономных учреждений, которые создаются в таких социально значимых сферах деятельности, как образование, здравоохранение, социальное обеспечение, наука и культура. В настоящее время данные вопросы приобрели особую важность в силу ориентации российской экономики на инновационный путь развития.

Автономные учреждения имеют специфические особенности, заключающиеся в широком спектре финансовых возможностей, реализуемых посредством вовлеченности в процесс выполнения государственного (муниципального) задания, особенности структуры управления (органы управления – руководитель и наблюдательный совет) и разнообразие инструментальных средств и организационных механизмов, право применения которых предоставлено им в рамках действующего законодательства.

Функциональные особенности деятельности автономных учреждений определяют необходимость формирования контрольных механизмов, позволяющих обеспечить выявление, оценку и противодействие рискам на стадиях формирования, распределения, перечисления и использования финансовых ресурсов, составляющих основу финансового обеспечения реализации автономными учреждениями государственного (муниципального) задания, а также покрытия расходов, связанных с использованием имущества.

На каждом этапе исторического развития государства поиск путей решения проблем эффективного расходования бюджетных средств государственной казны занимал одно из центральных мест в исследованиях ученых, в решениях законодателей и в бюджетной деятельности практиков.

Автономные учреждения должны организовать проведение внутреннего контроля, подчиняться законодательству и применять внутренние документы по вопросам проведения внутренних проверок. Отсутствие четких, законодательно закрепленных критериев оценки эффективности использования бюджетных средств создают трудности в эффективном функционировании всей системы внутреннего контроля автономного учреждения. В связи с этим отсутствие или использование не в полной мере системы внутреннего контроля за эффективностью бюджетных расходов приводит к увеличению ошибок в учете учреждения, что в свою очередь может повлечь за собой искажение данных. Относительно же автономных учреждений практически отсутствует комплексное изучение теоретических и практических проблем организации системы внутреннего контроля.

В связи с этим актуальность и своевременность диссертационной работы Турищевой Татьяны Борисовны, представленной на соискание ученой степени доктора экономических наук, очевидна и не вызывает сомнений.

2. Степень обоснованности научных положений, выводов и рекомендаций, сформулированных в диссертации

Анализ содержания диссертационной работы и автореферата позволяет сделать вывод, что заявленная цель достигнута, поставленные задачи решены.

Обоснованность и достоверность научных положений, выводов и рекомендаций исследования обеспечиваются глубоким анализом предоставленных материалов, применением методов системного и сравнительного анализа, классификации, группировки, синтеза, индукции, дедукции, экстраполяции, наблюдения, конкретизации, абстрагирования, обобщения, методов экспертных оценок, графических и табличных методов представления данных, историческом, логическом, системном и структурно-функциональном подходах.

Методологическая база диссертационной работы построена на основе концептуального, комплексного, системного и риск-ориентированного подходов, фундаментальных положений экономической науки и прикладных разработок в области исследования теории и методологии внутреннего контроля в автономных учреждениях, публикациях ведущих практиков по исследуемой проблеме, материалах научно-практических конференций, а также других источниках.

Содержание разделов работы излагается последовательно в логической увязке выводов от теоретического обоснования поставленных вопросов к разработке методологических и методических подходов, а также практических рекомендаций, посвященных авторской концепции внутреннего контроля в автономных учреждениях.

Во введении обоснована актуальность исследования, состояние и степень изученности проблемы, определены цель и задачи, предмет и объект исследования, теоретическая, методологическая и методическая основы, сформулированы научная новизна и положения, выносимые на защиту, изложены теоретическая и практическая значимость результатов исследования, представлены апробация работы и её внедрение.

В первой главе «**Современная парадигма внутреннего контроля в автономных учреждениях**» Турищевой Т.Б. обоснована роль и место автономных учреждений в структуре государственных (муниципальных) учреждений, посредством приведения статистических данных (табл. 1.1, 1.2, 1.3), анализ которых позволил констатировать рост таких учреждений. В ходе исследования автором сгруппированы ключевые особенности организации

деятельности автономных учреждений, определяющие специфику контрольных механизмов (рис. 1.2), которые позволили выделить перечень затрат автономных учреждений в составе направлений расходования бюджетных средств (рис. 1.3). Представлено взаимодействие инструментов внутреннего контроля в рамках хозяйственного цикла экономического субъекта, обеспечивающее соблюдение принципа системности (рис. 1.4), а также обосновано использование комплексного подхода к организации системы внутреннего контроля в автономном учреждении с учетом обозначенных проблемных областей и направлений развития методологии системы внутреннего контроля (СВК) (рис. 1.5).

В ходе исследования диссертантом приведен обзор определений «внутренний контроль» российских и зарубежных ученых-исследователей (Приложение А, с. 327-332). На базе результатов проведенного критического анализа данной экономической категории Турищевой Т.Б. были классифицированы две группы трактовки данного термина: в широком и в узком смысле понимания (табл. 1.4), что дало возможность автору сформулировать уточненное определение внутреннего контроля, под которым понимается комплекс инструментов и мероприятий, обусловленных созданием достоверной среды контроля, реализуемой посредством формирования их коммуникативной политики, обеспечивающий сохранность имущества автономных учреждений и эффективного управления им (с. 35-37).

Диссертантом обозначены направления задач внутреннего контроля автономного учреждения (рис. 1.6), обобщены различные подходы к компонентному составу системы внутреннего контроля (СВК) (табл. 1.5), дана характеристика основных контрольных процедур (Приложение Б, с. 333), детально описано информационное обеспечение внутреннего контроля посредством систематизации источников получения информации (с. 43-46), что позволило автору разработать методологию внутреннего контроля автономных учреждений, включающую такие компоненты, как объект, предмет, субъекты внутреннего контроля; контрольная среда, процедуры; информационное обеспечение и коммуникации; оценка рисков и внутреннего контроля;

программное обеспечение; стандарт (рис.1.7). Предлагаемая концепция носит комплексный характер и представляет взаимосвязанную систему, в которой присутствуют ключевые компоненты системы внутреннего контроля (СВК) автономных учреждений.

В работе автором приведена систематизация императивных норм и диспозитивных положений, представленных в нормативно-правовых актах, раскрывающих отдельные элементы терминологического аппарата и методического инструментария внутреннего контроля в автономных учреждениях, которая позволит сравнить в рамках комплаенс-контроля действующую систему учета и контроля на соответствие ее нормативно-правовой документации и при необходимости внести изменения и дополнения (Приложение В, с. 334-338).

Критический анализ действующего нормативно-правового поля в области внутреннего контроля позволил автору разработать методические рекомендации по совершенствованию нормативно-правовой базы регулирования внутреннего контроля в автономных учреждениях (с. 49-53). Диссертанткой предложена структура отчета о внутреннем контроле, состоящая из таких разделов, как объем ответственности, цели системы внутреннего контроля, возможности управления рисками, модели внутреннего контроля (с. 53-54).

Во второй главе **«Теоретические основы внутреннего контроля деятельности автономных учреждений»** заслуживает внимания предложенная автором система финансового контроля, осуществляемого учредителем за деятельностью подведомственных учреждений (рис. 2.1.), включающая в качестве функциональных компонентов внутренний финансовый аудит, внутренний финансовый контроль, реализуемые главным администратором бюджетных средств (ГАБС) и администраторами бюджетных средств (АБС); учредительский контроль, осуществляемый ГРБС и распорядителем бюджетных средств (РБС) в отношении соответствующих экономических субъектов, в том числе и автономных учреждений, исходя из полномочий учредителей; внутренний контроль, организуемый всеми экономическими субъектами, реализующими контрольные полномочия (с. 55-60).

Автором проведен критический анализ положений законодательства, регламентирующих деятельность автономных учреждений, что позволило провести компиляцию норм законодательства, регламентирующих порядок организации и осуществления учредительского контроля, реализуемого в отношении автономных учреждений (рис. 2.2), а также сделать вывод о том, что на данном этапе развития учредительский контроль имплементирован в нормативных документах, определяющих состав полномочий учредителей (с. 62-64).

В ходе исследования диссертантом выделены факторы, сдерживающие развитие учредительского контроля, реализуемого в отношении автономных учреждений (рис. 2.3), что позволило разработать меры по реформированию обозначенных проблем организационного или методического характера (с. 66-71). Анализ условий функционирования автономных учреждений в качестве объектов учредительского контроля позволил автору выделить наиболее актуальные направления модернизации действующих контрольных механизмов (рис. 2.4). В работе диссертантом предложено и аргументировано объединение учредительского и ведомственного контроля на базе внутреннего финансового контроля, и выработки единого методического инструментария. SWOT-анализ предложений об имплементации учредительского контроля в систему внутреннего контроля автономного учреждения, проведенный Турищевой Т.Б., свидетельствует о превалировании преимуществ над недостатками (рис. 2.5, с. 73-74).

Автором дополнен перечень внутренних бюджетных процедур при формировании методического инструментария контроля (рис. 2.6.), что является основанием для проведения внутреннего финансового контроля за автономными учреждениями, приведена детализация контрольных процедур, реализуемых главными распорядителями бюджетных средств по вопросам, связанным с обеспечением соблюдения условий, целей и порядка предоставления субсидий автономным учреждениям (Приложение Г, с. 339-343). В диссертационной работе сформирована контрольная модель, раскрывающая взаимосвязь учредительского контроля, внутреннего финансового контроля и внутреннего

финансового аудита (рис. 2.8), реализация которой позволит осуществлять оценку надежности системы ВФК и использования источников финансового обеспечения автономными учреждениями (с. 81-82). Приведенная детализация процессов осуществления внутренних бюджетных процедур в части осуществления закупочной деятельности подведомственными учреждениями (рис. 2.9), а также сформированные предложения по оптимизации учредительского и ведомственного контроля в системе внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита (рис. 2.10) позволили автору разработать процедуры реализации внутреннего финансового контроля главного распорядителя бюджетных средств, являющегося учредителем (рис. 2.11).

Заслуживает внимания авторская модель осуществления мониторинга за внутренним контролем автономного учреждения (2.13), которая позволит внедрить механизмы, обеспечивающие организационное взаимодействие ее системных компонентов. В процессе исследования диссертантом выделены факторы рисков на предварительном этапе контроля в процессе заключения соглашения о предоставлении субсидии на финансовое обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания (рис. 2.15). В работе приведена авторская трактовка дефиниции «учредительский контроль», представляющий совокупность контрольных процедур в системе внутреннего финансового контроля, осуществляемых органом исполнительной власти, являющимся учредителем в отношении соответствующих автономных учреждений по оценке соблюдения руководителями и работниками автономных учреждений требований законодательства Российской Федерации и требований, установленных учредителем, в том числе оценки надежности внутреннего контроля (с. 95-96). Авторское определение позволило обозначить направления осуществления учредительского контроля: оценка эффективности системы внутреннего контроля, оценка качества выполнения государственного (муниципального) задания, оценка эффективности использования средств по источникам финансового обеспечения (рис. 2.17). Помимо этого, совершенствование инструментария внутреннего контроля автономных учреждений заключается в разграничении направленности учредительского

контроля в зависимости от времени его осуществления (рис. 2.18), выделении принципов деятельности субъектов внутреннего финансового контроля (с.101), прав и обязанностей должностных лиц, представляющих структурное подразделение внутреннего финансового контроля учредителя (с. 101-103), разработке схема взаимосвязи органов управления автономного учреждения и учредителя (рис. 2.19), обозначении процесса взаимодействия участников внутреннего финансового контроля, реализуемого в отношении автономных учреждений (рис.2.20), что способствует повышению эффективности деятельности подведомственной организации.

Третья глава **«Методологические аспекты построения системы внутреннего контроля в автономных учреждениях»** посвящена исследованию современных подходов к построению и проведению внутреннего контроля на основе анализа модели COSO «Управление рисками организаций. Интегрированная модель» (с. 108-111), COBIT (Control Objectives for Information and Related Technologies – «Задачи управления для информационных и смежных технологий») (с. 112-113), SAC («Контроль и аудит систем») (с. 114), модели внутреннего контроля Turnbull Review Group (с. 119-120), немецкой модели KonTraG, в которой синтезированы риск-ориентированный и процессно-ориентированный подходы (с. 120-124). Критический анализ данных моделей позволил автору предложить интегрированную модель внутреннего контроля в автономных учреждениях, основанную на системном подходе, ориентированную на риски с учетом влияния факторов внутренней и внешней среды, необходимость встраивания модели внутреннего контроля в бизнес-процессы и центры финансовой ответственности экономического субъекта (с. 125-26).

Представлена детализация функциональных и структурных характеристик, а также концептуальных подходов, на которых базируются процессы формирования моделей внутреннего контроля (стандарты COSO, COBIT, SAC, SAS 55 и SAS 78) (Приложение Д, с. 344-348), предложена стандартизация процесса внутреннего контроля в автономных учреждениях (рис. 3.2), разработана модель институциональной среды внутреннего контроля в автономном учреждении (рис. 3.3), построена схема взаимодействия

институциональных сред автономного учреждения (рис. 3.4), что позволило сформировать авторскую институциональную концепцию внутреннего контроля автономного учреждения, включающую институт внутреннего контроля, компоненты института, институциональную среду, модель институциональной среды и взаимосвязь между элементами (с.143-145).

В ходе исследования диссертантом предоставлена информационная база о формировании бухгалтерской отчетности автономного учреждения (табл. 3.2). Автором предложена формула нормативных затрат (определения размера субсидии для выполнения государственного задания) в части выделения ненормируемых накладных расходов и общехозяйственных расходов, что в конечном итоге позволит более корректно рассчитывать размер субсидии, и в итоге способствует повышению устойчивости и эффективности развития автономных учреждений (с. 155-163).

В четвертой главе **«Методические положения построения эффективной системы внутреннего контроля в автономных учреждениях»** заслуживает внимания разработанный Турищевой Т.Б. алгоритм организации СВК в автономных учреждениях (рис. 4.1.), включающий организационные этапы и раскрывающий их параллельно-горизонтальные меры (с. 164-168). Проведен сравнительно-содержательный анализ структуры положений о Службе внутреннего контроля компаний (ПАО «Новатэк», АУ Северо-Восточный федеральный университет имени М.К. Аммосова, Типовое Положение для банков, БашПромбанк, Банк «Новация», ООО «Трансфин-М») (табл. 4.1.), положений о внутреннем контроле (Службе внутреннего контроля) бюджетных и автономных учреждений (ФГБОУ ВО «МГУ им. Н. П. Огарева», ФГБУН «ГИН РАН», АОУ «Северо-Восточный федеральный университет имени М. К. Аммосова», Администрация СП Некрасовское ЯМР ЯО, (МАОУ ДОД ЦДТ)) (табл. 4.2), а также критический анализ положений о системе внутреннего контроля ООО «Русское страховое общество «ЕВРОИНС», ПАО «Трансфин-М», ПАО «НОВАТЭК», ФГБУН «Геологический институт Российской академии наук», ФГБОУ ВО «Мордовский государственный университет им. Н. П. Огарева» (с. 173-184), что послужило основой для разработки авторского

Типового положения о внутреннем контроле в автономных учреждениях (Приложение К, с. 373-400). Проведен сравнительный анализ организации и построения системы внутреннего контроля в образовательных учреждениях (ФГАОУ ВО «Южный федеральный университет» (г. Ростов-на-Дону), ФГАОУ ВО «Сибирский федеральный университет» (г. Красноярск), ФГАОУ ВО «Казанский (Приволжский) федеральный университет (г. Казань), ФГАОУ ВО «УрФУ имени первого Президента России Б. Н. Ельцина» (г. Екатеринбург)) (табл. 4.3), который выявил, что контрольные полномочия в таких учреждениях осуществляют отдел аудита и внутреннего контроля, организованный в качестве самостоятельного структурного подразделения (с. 189-191).

Особенно ценными, на наш взгляд, является взаимосвязь процедур внутреннего контроля, направлений и ключевых показателей деятельности автономного учреждения (табл. 4.4). Оценку операционной эффективности внутреннего контроля автором предложено осуществлять с помощью сбалансированной системы показателей (ССП) по четырем проекциям деятельности – финансы, бизнес-процессы, рынок-клиенты, управление персоналом (табл. 4.5). Предлагаемый диссертантом механизм расчета и взаимосвязи ключевых показателей деятельности и контроля, проводимых процедур внутреннего контроля, направлений деятельности и процедур в практической деятельности службы внутреннего контроля автономного учреждения при проведении проверок позволит руководству автономного учреждения наглядно увидеть имеющиеся в учреждении проблемные зоны. Прикладное значение имеет предложенный автором перечень ключевых показателей, используемых в ходе выполнения контрольных и аудиторских процедур, который представлен в Карте внутреннего аудита (Приложение Е, с. 349).

Особый научный интерес представляет авторская концепция внутреннего контроля, предусматривающая проведение оценки эффективности действующих в автономных учреждениях систем внутреннего контроля, которая позволяет сфокусировать выполнение оценочных процедур относительно двух направлений, в качестве которых выступают:

- оценка дизайна построения систем внутреннего контроля в разрезе сформированных механизмов, т. е. оценке подлежат организационные составляющие системы, раскрытые в типовом положении об организации и осуществлении внутреннего контроля (Приложение К, с. 373-400), определяющем ее функционал и задачи;

- оценка операционной эффективности функционирования системы внутреннего контроля и ее элементов, методические аспекты проведения которой отражены в Приложении И (с. 359 – 372).

Пятая глава «Адаптация методологии внутреннего контроля в автономных учреждениях» является, на наш взгляд, фундаментальным и связующим звеном, проведенного диссертантом исследования, так как в ней разработаны процедурные аспекты и методы проверки внутреннего контроля (табл. 5.1), сформирована авторская позиция построения организационного механизма внутреннего контроля, включающая пять этапов (с. 218-221). В работе автором приведен классификатор нарушений, адаптированный для применения в автономных учреждениях (Приложение Л, с. 401- 416), предполагающий выделение групп (типов нарушений), среди которых наиболее существенными являются:

- нецелевое использование бюджетных средств, выделяемых в форме субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания;

- неэффективное использование бюджетных средств, выделяемых в форме субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания;

- неправомерное использование бюджетных средств, выделяемых в форме субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания;

- нецелевое использование (распоряжение) государственного (муниципального) имущества;

- неэффективное использование (распоряжение) государственного (муниципального) имущества;

- неправомерное использование (распоряжение) государственного (муниципального) имущества (с. 223-224).

В работе обоснованы направления осуществления внутреннего контроля в автономном учреждении (рис. 5.1), разработан алгоритм взаимодействия учредителя и автономного учреждения по результатам внутреннего контроля (рис. 5.2), а также алгоритм формирования плана проведения внутренних аудиторских проверок в автономном учреждении (рис. 5.3). В ходе исследования предложена авторская классификация рисков, оказывающих влияние на деятельность автономного учреждения (рис. 5.4).

Особенно ценными, на наш взгляд, являются разработанный диссертантом Проект предложенных Методических рекомендаций по осуществлению внутреннего контроля в государственном (муниципальном) автономном учреждении (Приложение Н, с. 419-420), а также Стандарт оценки надежности внутреннего контроля (приложение И, с. 359-372), которые имеют несомненное прикладное значение в автономных учреждениях и способствуют минимизации учетных рисков, возникающих в процессе выполнения учетных процедур и содействующих снижению (обеспечения отсутствия) числа выявляемых в ходе внутреннего контроля нарушений.

Несомненную новизну исследования характеризует разработанный диссертантом внутренний нормативно-методический документ под названием «Информация о принимаемых рисках, процедурах их оценки, управление рисками», включающий сведения общего характера о деятельности учреждения, информацию об экономической среде, об организации управления рисками, исследование рисков (идентификацию, классификацию, оценку рисков учреждения, мероприятия по их нивелированию), а также информацию по отдельным классификациям рисков (с. 242-250). Использование риск-ориентированного подхода в автономных учреждениях при осуществлении внутреннего контроля является основой предупреждения и предотвращения возможных возникающих проблем, в связи с чем в работе диссертантом составлена матрица рисков, объединенная с картой рисков, включающая дополнительные элементы: корреспонденцию счетов; бизнес-процессы; хозяйственную операцию; средний показатель по данной корреспонденции счетов за последние три года; риск, связанный с данной хозяйственной

операцией; влияние риска на отчетность; контрольные процедуры и оценку их эффективности (Приложение П, с. 421). Формирование матрицы/карты рисков в учреждении должно вестись в разрезе каждого риска по бизнес-процессам и хозяйственным операциям с разработкой контрольных процедур и проверкой их эффективности. В автономном учреждении создаются и формируются ЦФО, бизнес-процессы и хозяйственные операции учреждения, которые существуют в рамках этих процессов.

В заключении сделаны выводы о теоретической и практической значимости полученных результатов. Обоснована практическая полезность разработанных методологических, методических и практических рекомендаций по развитию теории и методологии внутреннего контроля в автономных учреждениях.

В целом, результаты исследований Турищевой Татьяны Борисовны формируют новый подход в области разработки концепции внутреннего контроля в автономных учреждениях.

Автореферат и публикации отражают основные результаты диссертационной работы.

3. Научная новизна положений, выводов и рекомендаций, сформулированных в диссертации

Результаты, полученные Турищевой Т.Б. в диссертационной работе, содержат элементы научной новизны, которые по своей значимости соответствуют уровню диссертации на соискание ученой степени доктора экономических наук.

Новизна научных положений, выводов и рекомендаций, сформулированных в исследовании, заключается в разработке и обосновании предложений по развитию теории и совершенствованию методологии внутреннего контроля в автономных учреждениях.

Наиболее существенным вкладом соискателя можно считать результаты исследования, обладающие научной новизной и полученные лично автором:

1. Предложена совокупность авторских определений в области внутреннего контроля автономных учреждений, таких как:

- «внутренний контроль» – это комплекс инструментов и мероприятий, обусловленных построением достоверной среды контроля, реализуемой посредством формирования их коммуникативной политики, обеспечивающий сохранность и эффективность управления имуществом автономных учреждений;

- «коммуникативная политика» - курс действий учреждений, предполагающий наличие обоснованной стратегии использования комплекса коммуникативных средств и элементов взаимодействия, обеспечивающих стабильное управление и эффективное функционирование внутреннего контроля, комплекс коммуникативных технологий, способствующих взаимодействию заинтересованных пользователей, участвующих в процессе принятия управленческих решений;

- «учредительский контроль» - совокупность контрольных процедур в системе внутреннего финансового контроля, которые осуществляет орган исполнительной власти, являющийся учредителем в отношении соответствующих автономных учреждений, по оценке соблюдения руководителями и работниками автономных учреждений требований, установленных российским законодательством и учредителем. Данные разработки ориентированы на унификацию терминологического аппарата и повышение качества внутреннего контроля в автономных учреждениях (с.35-37, 44-45, 95-96);

2. Развита методология по организации внутреннего контроля в автономном учреждении на основе системного подхода, включающего основные (концептуальное видение; контрольная среда и процедуры внутреннего контроля; информация и коммуникация; оценка рисков и оценка эффективности внутреннего контроля) и дополнительные компоненты (объект, предмет, субъект), которые позволили сформировать концептуальную среду внутреннего контроля автономного учреждения, заключающуюся во взаимосвязи цели, трактовки, принципов формирования, задач, методов и элементов, что является

основой для построения эффективной системы внутреннего контроля в автономном учреждении (с. 31-40);

3. Обоснована необходимость развития нормативно-правового регулирования внутреннего контроля в автономных учреждениях с учетом выделенных недостатков, устранение которых в рамках действующих нормативно-правовых актов и разработка на этой основе совокупности внутренних организационно-распорядительных документов позволит организовать эффективный внутренний контроль в автономных учреждениях (с. 49-54);

4. Выработан методический подход к формированию информационного обеспечения для расчета нормативов затрат на оказание услуг (выполнение работ), связанных с государственным заданием, предполагающий использование базового норматива затрат, непосредственно связанного с оказанием услуг (работ) и базового норматива затрат на общехозяйственные нужды, определяемых, как регулярные прогнозируемых и нерегулярных (разовых) расходов. Данный методический подход способствует повышению эффективности внутреннего контроля в автономных учреждениях (с. 147-161);

5. Предложен алгоритм организации внутреннего контроля в автономных учреждениях, включающий организационные этапы (построение концепции СВК, разработка внутренних положений и организационно-распорядительных документов в области СВК, создание и/или трансформация работы структурного подразделения (отдела, службы), выполняющего функции внутреннего контроля) и раскрывающий их параллельно-горизонтальные меры либо мероприятия, что способствует оптимизации и повышению эффективности действий внутреннего контроля в автономных учреждениях (с. 164-169);

6. Разработана интегрированная модель внутреннего контроля, базирующаяся на консолидации компонентов риск-ориентированной, системной и индикативной моделей контроля, которая включает мониторинг бизнес-процессов автономного учреждения с учетом внутренних и внешних рисков. Применение авторской модели способствует повышению эффективности существующих в экономическом субъекте бизнес-процессов с одновременным

снижением затрат и повышением прибыли по центрам финансовой ответственности, что в конечном итоге способствует повышению прозрачности и эффективности использования бюджетных средств автономными учреждениями (с. 164-169);

7. Развита механизм оценки операционной эффективности внутреннего контроля в автономных учреждениях, строящийся на комплексном подходе и включающий проведение тестирования, построенного на прямой корреляции контроля системы управления рисками и контроля за управлением информационными потоками, экспертное мнение и количественные критерии оценки. Важным преимуществом данной разработки является тот факт, что в предлагаемом механизме оценки задействованы бизнес-процессы автономного учреждения (с. 201-210, 373-400);

8. Разработаны организационные аспекты формирования методического обеспечения процедур внутреннего контроля результатов деятельности автономного учреждения, включающие пять основных этапов:

- формирование инструментов, обеспечивающих определение способа (сплошной, выборочный или сквозной) и выбор элементов, используемых для получения доказательств и формирования выводов в ходе внутреннего контроля, базирующиеся на информации финансовых, бухгалтерских и отчетных документов;

- формирование инструментов, обеспечивающих распределение контрольных процедур и действий между исполнителями, каждый из которых наделяется ответственностью за результаты выполнения контрольных процедур в отношении финансовых и хозяйственных операций;

- определение информационной базы контрольного мероприятия, формирование инструментов, обеспечивающих применение риск-ориентированных процедур в отношении отдельных сегментов деятельности автономного учреждения с целью определения проблемных областей и фактов хозяйственной жизни, требующих наибольшего внимания;

- формирование инструментов, обеспечивающих применение риск-ориентированного инструментария в части определенных кризисных точек его развития;

- формирование инструментов, обеспечивающих детализацию типов и методов выполнения контрольных процедур. Реализация разработанного механизма в рамках автономного учреждения позволит повысить уровень зрелости системы внутреннего контроля (с.218 - 222);

9. Выработаны методические рекомендации по оптимизации механизма взаимосвязи ключевых показателей деятельности и процедур внутреннего контроля автономного учреждения, предполагающие:

- систематизацию ключевых показателей, которые соответствуют процедурам контроля и направлениям деятельности учреждений;

- разработку ключевых показателей деятельности, с выделением проекций (блоков) сбалансированной системы показателей и соответствующих процедурам контроля;

- аналитический подход, интегрирующий анализ фактического и планового значений ключевых показателей с выявлением отклонений, и разработку мероприятий, способствующих повышению значений ключевых показателей по каждой процедуре. Данные методические рекомендации позволяют оценить эффективность системы внутреннего контроля автономных учреждений (с. 210-214);

10. Представлена авторская методика оценки эффективности деятельности автономных учреждений на базе риск-ориентированного подхода, включающая организационные мероприятия, мониторинг рисков с их идентификацией в соответствии с разработанной автором классификационной группировкой, а также управление рисками. Данная методика нацелена на предупреждение и предотвращение возможных возникающих проблем в автономных учреждениях (с. 234 -242, 244 -253).

Теоретическая значимость исследования заключается в разработке аргументированных в диссертационной работе положений по формированию концептуальных подходов к реализации внутреннего контроля в автономных

учреждениях, уточнению терминологического аппарата, развитию нормативно-правового регулирования внутреннего контроля в автономных учреждениях, что позволило обосновать предложения по организации внутреннего контроля в автономном учреждении на основе системного и риск-ориентированного подходов, формированию интегрированной модели внутреннего контроля, механизма оценки операционной эффективности внутреннего контроля, методического обеспечения процедур внутреннего контроля результатов деятельности автономного учреждения, механизма взаимосвязи ключевых показателей деятельности и процедур внутреннего контроля автономного учреждения, методики оценки эффективности деятельности автономных учреждений на базе риск-ориентированного подхода, что развивает методологические и методические положения в области системы внутреннего контроля автономных учреждений. Положительным является и то, что научные подходы в данной работе сочетаются с большой прикладной направленностью.

Результаты исследования нашли широкое применение в учебно-педагогической и научной деятельности кафедры бухгалтерского учета и налогообложения, базовой кафедры государственного финансового контроля, анализа и аудита Главного контрольного управления г. Москвы ФГБОУ ВО «РЭУ им. Г.В. Плеханова», департаментом аудита и корпоративной отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, ФГОБУ ВО «Финансовый университет при правительстве Российской Федерации».

Результаты исследования были апробированы при выполнении научно-исследовательских работ, грантов и хозрасчетных тем в РЭУ имени Г.В. Плеханова и в ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве РФ». Таким образом, результаты исследования апробированы на фактических материалах учреждений, а также в процессе их обсуждения на международных, всероссийских, региональных научно-практических конференциях.

4. Замечания и дискуссионные вопросы диссертационного исследования

Оценивая в целом положительно результаты диссертационного исследования, следует обратить внимание на ряд замечаний и пожеланий по данной работе:

1. В параграфе 1.1. «Автономные учреждения в системе бюджетных отношений Российской Федерации и их финансовое обеспечение» диссертантом проводится анализ данных о количестве государственных (муниципальных) учреждений (таб. 1.1), структура государственных и муниципальных учреждений по типам (табл. 1.2) с 2017 по 2020 год. Диссертанту следовало пояснить, чем обусловлен выбор именно этого периода в рамках данной диссертационной работы.

2. Определение внутреннего контроля как комплекса инструментов и мероприятий, обусловленных построением достоверной среды контроля, реализуемой посредством формирования их коммуникативной политики, обеспечивающие сохранность и эффективность управления имуществом автономных учреждений, носит дискуссионный характер и требует дополнительного обоснования с позиций его преимуществ по сравнению с определением внутреннего контроля, содержащегося в Концептуальных основах внутреннего контроля COSO.

3. В параграфе 3.3 «Информационные потоки в системе внутреннего контроля автономных учреждений и их влияние на ее эффективность» на стр. 156 автором предлагается формула расчета нормативных затрат в автономных учреждениях. Однако не совсем понятно, каким образом автор пришел именно к этому алгоритму ее построения, следовало пояснить, что явилось эмпирической базой данной разработки, а также результаты апробации предложенной диссертантом формулы расчета нормативных затрат в автономных учреждениях.

4. В параграфе 4.1 «Системы оценки функционирования внутреннего контроля в автономных учреждениях» автор проводит сравнительно-содержательный анализ структуры положений о Службе внутреннего контроля шести экономических субъектов (ПАО, АУ, ООО) (табл. 4.1), сравнительно-содержательный анализ положений о внутреннем контроле (Службе внутреннего контроля) пяти бюджетных и автономных учреждений (табл. 4.2). Однако

контроля) пяти бюджетных и автономных учреждений (табл. 4.2). Однако непонятна причина выбора эмпирических данных и их количество для формирования выводов в ходе исследования. Возникает вопрос относительно репрезентативности выборки.

5. В ходе исследования теории и методологии системы внутреннего контроля в автономных учреждениях считаем целесообразным интегрировать в разработанный автором концептуальный подход построения внутреннего контроля в автономных учреждениях использование уровней зрелости СВК.

Отмеченные замечания носят дискуссионный характер и не снижают общей положительной оценки диссертации. Представленное исследование обладает научной новизной и практической значимостью и определяет тренд дальнейших исследований в данной области.

5. Общие выводы о соответствии диссертации критериям, установленным Положением о присуждении ученых степеней.

Диссертационная работа Турищевой Татьяны Борисовны на тему: «Теория и методология внутреннего контроля в автономных учреждениях» соответствует паспорту специальностей Высшей аттестационной комиссии при Министерстве науки и высшего образования Российской Федерации по специальности 5.2.3. «Региональная и отраслевая экономика»-11. Бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика и соответствует пунктам направления исследования (по специализациям): 11.4. Комплексный экономический и финансовый анализ хозяйственной деятельности. Оценка эффективности деятельности экономических субъектов; 11.7. Методы аудита, контроля и ревизии. Классификаторы искажений в учете и аудите. 11.8. Регулирование и стандартизация правил ведения аудита, контроля и ревизии. Проведенное научно-практическое исследование является завершённым, выполнено автором самостоятельно, и имеет ценность для развития теории и методологии внутреннего контроля в автономных учреждениях.

Диссертация и автореферат обладают внутренним единством, содержат научные результаты и положения, выдвигаемые для публичной защиты, и свидетельствуют о личном вкладе Турищевой Т.Б. в решение исследуемой научной проблемы.

Диссертационная работа соответствует требованиям п. 9 «Положения о присуждении ученых степеней», утвержденного постановлением Правительства РФ № 842 от 24 сентября 2013 г., предъявляемым к диссертациям на соискание ученой степени доктора наук, а ее автор Турищева Татьяна Борисовна заслуживает присуждения ученой степени доктора экономических наук по специальности 5.2.3. Региональная и отраслевая экономика - 11. Бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика («Экономические науки»).

Официальный оппонент,
доктор экономических наук (08.0012), доцент,
профессор кафедры бухгалтерского учета
ФГБОУ ВО «Ростовский государственный
экономический университет
(РИНХ)»

Александрова Ирина Владимировна

02.02.2023г.

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Ростовский государственный экономический университет» (РИНХ)

адрес: 344002, г. Ростов -на-Дону, ул. Большая Садовая, д.69
рабочий тел. +7(950)863-05-48
e-mail: irina-rseu@yandex.ru

