

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ
УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
«Кубанский государственный аграрный университет имени И. Т. Трубилина»

На правах рукописи



Петух Михаил Владимирович

**РАЗВИТИЕ ИНСТРУМЕНТАРИЯ АУДИТА
ВОЗНАГРАЖДЕНИЙ РАБОТНИКАМ
СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ**

5.2.3. Региональная и отраслевая экономика
(бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика)

Диссертация на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Научный руководитель:
кандидат экономических наук, доцент
Швырева Ольга Ивановна

Краснодар – 2023

Оглавление

Введение	3
Глава 1 Теоретико-методические положения аудита вознаграждений работникам сельскохозяйственных организаций	11
1.1 Вознаграждения работникам и расходы на персонал как объекты контроля и принятия управленческих решений	11
1.2 Содержание, регулирование и виды аудиторских услуг в сфере расходов на персонал	27
1.3 Инструментарий аудита вознаграждений работникам	49
Глава 2 Современные методики аудита вознаграждений работникам сельскохозяйственных организаций	58
2.1 Качество информации о труде и его оплате как предмет аудиторских заданий	58
2.2 Идентификация неотъемлемых рисков существенного искажения отчетных данных о вознаграждениях персоналу с учетом отраслевых особенностей агробизнеса и вопросы параметризации их оценки	80
2.3 Оценка системы внутреннего контроля вознаграждений персоналу и влияния контрольных рисков на достоверность отчетных данных	112
Глава 3 Совершенствование информационно-аналитического инструментария поддержки управленческих решений, связанных с расходами на персонал	133
3.1 Критические технологии аудита вознаграждений работникам.....	133
3.2 Риск-ориентированный инструментарий аудита оценочных обязательств по расходам на персонал	153
3.3 Методика информационной поддержки стратегических решений о материальном стимулировании персонала сельскохозяйственных организаций	194
Заключение	206
Список литературы	211
Приложения.....	238

Введение

Актуальность темы исследования. Российский АПК становится драйвером экономики, требуя развития кадрового потенциала. Вознаграждения персоналу, с одной стороны, выступают индикатором объема финансирования управления человеческим капиталом, направленности поддержания или стимулирования его отдельных компонентов; с другой стороны, как любые другие расходы, отрицательно влияют на финансовое состояние, финансовые результаты и денежные потоки сельскохозяйственной организации. В ситуации разнонаправленного влияния объекта на экономические решения заинтересованных пользователей отчетности наиболее вероятно несоблюдение принципов ее подготовки, особенно если отчитывающаяся организация функционирует с «кассовыми разрывами», перманентно заимствует источники финансирования.

Уверенность кредиторов, инвесторов и иных пользователей отчетности в качестве финансовой информации сельскохозяйственных организаций значительно повышается в случае ее подтверждения заключением независимого аудита. Однако объем аудиторских услуг в России падает, обуславливая снижение дисциплинированности экономических субъектов в отношении выпуска достоверной отчетности. Значимым фактором снижения востребованности «инициативных» аудиторских услуг является недоверие к подходам, основанным на профессиональном суждении, в то время как рынок требует гарантий прогнозной ценности информации.

Диспозитивность аудиторских стандартов, точный характер и несистемность методик аудита вознаграждений персоналу требует разработки и обоснования инструментария, который бы учитывал специфику отраслевых рисков агробизнеса, результативность, рамки качества аудиторских услуг при наиболее рациональном использовании ресурсов аудитора и заказчика, что обуславливает актуальность темы исследования и определяет ее проблемную область.

Степень разработанности проблемы. Изучение литературных источников показало, что проблемы формирования и контроля финансовой информации о вознаграждениях персоналу исследуются в трудах отечественных и зарубежных ученых. Так, вопросам бухгалтерского, налогового, управленческого учета, подготовки и использования различных видов отчетной информации в области труда и его оплаты посвящены исследования А. Н. Бобрышева, Т. Д. Бурсулая, Г. С. Вилковой, Д. А. Воякиной, О. С. Горбуновой, Т. Ю. Дружиловской, Э. С. Дружиловской, Т. В. Жуковой, Г. С. Клычовой, Е. И. Костюковой, З. И. Кругляк, Е. В. Орловой, В. Ф. Паляя, Л. Б. Сунгатуллиной, С. Г. Чеглаковой. Концептуальные аспекты развития финансового контроля и аудита в контексте их системно- и риск-ориентированного построения рассмотрены в публикациях российских ученых В. Д. Андреева, П. П. Баранова, В. И. Бариленко, Н. Г. Барышникова, Ю. А. Данилевского, И. С. Егоровой, Е. И. Ерохиной, В. В. Земскова, Е. Ю. Итыгиловой, Н. Н. Карзаевой, С. В. Козменковой, И. А. Резвых, Д. Ю. Самыгина, А. М. Сониной, Л. И. Хоружий, В. Т. Чая, а также трудах зарубежных авторов: Э. Хайнза, Э. Вастрейлен, К. Шельман. Значительный вклад в развитие методов планирования, оценки рисков, существенности, проведения отдельных процедур аудита расчетов с персоналом по оплате труда внесли Р. П. Булыга, А. В. Ганьшин, С. И. Жминько, А. Д. Ильина, Н. А. Казакова, Е. А. Клинова, Т. А. Куприянова, Е. Н. Лищук, Н. В. Парушина, В. А. Тимченко, А. Д. Шеремет, В. Г. Широбоков, Т. Г. Шешукова, М. А. Штефан, В. А. Якимова и др.

Следует констатировать, что приоритет в данных публикациях отдан либо постановке концептуальных проблем и обоснованию направлений развития систем учета, контроля, управления трудовыми ресурсами, либо «точечному» решению методических вопросов аудита по рассматриваемому объекту учета. В то же время, наблюдается недостаток комплексных технологий, позволяющих эффективно и экономично достигать задач конкретных аудиторских услуг, обеспечивая высокое качество и релевантность их результатов запросам заинтересованных пользователей. Требуется совершенствование рамочный механизм

профессионального аудиторского суждения на всех этапах аудита вознаграждений работникам, с учетом особенностей функционирования и рисков агробизнеса.

Актуальность темы исследования, недостаточная степень разработанности ориентированного на риски АПК инструментария аудита вознаграждений работникам определили выбор темы, постановку цели и соответствующих задачи исследования.

Цель и задачи исследования. Цель работы состоит в разработке и апробации инструментария аудита вознаграждений работникам сельскохозяйственных организаций, ориентированного на бизнес-риски отрасли и обеспечивающего качество аудиторских услуг.

Исходя из целевой установки определены следующие задачи:

- исследовать вопросы объективизации и верификации по качественным признакам учетных категорий «вознаграждения работникам» и «расходы на персонал» как базиса принятия управленческих решений;
- обосновать технологию формирования риск-ориентированной стратегии аудита, учитывающей паритет эффективности и экономичности аудиторского задания; формализовать границы профессионального суждения, применяемого в цепочке «фактор риска – влияние на предпосылки подготовки отчетности – «карта рисков» – достаточные надлежащие процедуры в ответ на оцененные риски» по объекту «вознаграждения работникам»;
- уточнить типологию рисков с учетом специфики объектов вознаграждений работникам, раскрываемых в отчетности, бизнес-рисков и «пробелов» внутреннего контроля сельскохозяйственных организаций, а также методику определения параметров риска;
- эмпирически доказать применимость отдельных уровней существенности в качестве параметра значительности аудиторских рисков по статьям «Расходы на оплату труда», «Кредиторская задолженность» и «Оценочные обязательства», разработать и формализовать методику их расчета;

– разработать технологию аудита оценочных обязательств по расходам на персонал как объекта с наиболее высокими рисками существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности агробизнеса;

– обосновать инструментарий поддержки принятия стратегических решений о системе материального стимулирования работников сельскохозяйственных организаций как фактор повышения качества экспертно-аналитической деятельности аудиторов.

Объектом исследования послужила финансовая и нефинансовая информация о вознаграждениях работникам и иных расходах на персонал, а также процессы ее формирования и контроля в сельскохозяйственных организациях.

Предметом исследования выступают организационно-методические и прикладные решения аудита вознаграждений работникам сельскохозяйственных организаций.

Область исследования. Содержание работы соответствует паспорту научной специальности 5.2.3. Региональная и отраслевая экономика, области исследования 11 «Бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика»: «п. 11.6. Аудиторская деятельность»; «п. 11.7. Методы аудита, контроля и ревизии. Классификаторы искажений в учете и аудите».

Научная новизна исследования состоит в развитии инструментария аудита вознаграждений работникам, направленного на снижение информационных рисков пользователей отчетности сельскохозяйственных организаций, а также обеспечение надлежащего качества аудиторских услуг.

Получены следующие основные научные результаты:

– развиты теоретические положения аудита вознаграждений работникам путем дополнения стандартных объектов подтверждения (расходы на оплату труда, кредиторская задолженность и оценочные обязательства) новыми значимыми для управления человеческим капиталом категориями финансовой информации («расходы на персонал» и «оценочные обязательства по расходам на персонал»), включающими, кроме традиционных элементов, затраты на немонетарную мотивацию и мероприятия кадровой политики; объективизация соответствующих

информационных потребностей внешних и внутренних пользователей отчетных данных позволит определять предмет аудиторского задания, его характеристики и контролировать качество выполнения;

– обоснована технология построения стратегии аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности сельскохозяйственных организаций, базирующаяся на ключевом бизнес-риске отрасли – высокой зависимости от кредитных ресурсов, мотивирующей на игнорирование принципа осмотрительности в целях выпуска привлекательной для заимодавцев отчетности; в отличие от традиционного ревизионно-подтверждающего, предлагаемый риск-ориентированный подход позволит надежно прогнозировать области и направления существенных искажений (занижение расходов на персонал, игнорирование или неадекватное стоимостное измерение оценочных обязательств) и планировать соответствующие эффективные аудиторские процедуры;

– уточнена типология неотъемлемых и контрольных рисков существенного искажения отчетных данных о вознаграждениях работникам сельскохозяйственных организаций по зонам риска в зависимости от оценки их вероятности и значительности; формализована методика позиционирования факторов влияния на карте рисков по вероятности существенного искажения (базирующейся на оценке кредитоспособности и недостатках внутреннего контроля отчитываемой организации) и значительности рисков (определяемой на основании прогнозируемой существенности искажений), что позволит обеспечить дифференцированный подход к выбору характера, объема, временных рамок и экспертности проверки по существу, а также повысить рациональность аудита за счет нивелирования трудоемких процедур проверки объектов, локализованных ниже линии толерантности к риску;

– эмпирически доказана необходимость определения и формализована методика расчета уровня существенности для отдельных сальдо обязательств (кредиторской задолженности и резервов) и групп однотипных расходов на персонал для сельскохозяйственных организаций, имеющих близкие к пограничным значения ключевых показателей кредитоспособности

(рентабельности продукции, коэффициента финансовой независимости, кредитной ковенанты «Debt/ЕВITDA») и высокий риск утраты благоприятной мониторинговой позиции, что позволит более точно определять параметры значительности на карте рисков и давать основания для сужения зоны толерантности к риску с соответствующими процедурными последствиями;

– разработана технология аудита оценочных обязательств по расходам на персонал, включающая: 1) объективизацию типовых резервов по расходам на персонал для сельскохозяйственных организаций; 2) универсальную матрицу рисков по каждому виду резервов с обоснованием параметров вероятности и значительности; 3) методику анализа корректности стоимостного измерения оценочных обязательств посредством интервальной оценки, которая в отличие от существующих точечных методических решений является комплексной, содержащей четкую последовательность действий, обоснований выбора процедур, а также регламентацию и документирование, что в существенной мере снизит риски необнаружения существенных искажений;

– обоснован инструментарий консультационной поддержки принятия решений о реинжиниринге системы материального стимулирования персонала сельскохозяйственных организаций, базирующийся на определении сценария вознаграждений работникам (экономичный, нейтральный или развитый) методом кластерного анализа, где рентабельность в пределах кластера сопряжена с параметрами среднего уровня оплаты за 1 чел.-ч, зарплатоемкости продукции, уровня премий в оплате труда, наличии форм соцподдержки; параметризованный сценарный подход обеспечит контролируемое качество услуги и содержательную имплементацию аудиторских компетенций в успешность реализации политики управления человеческим капиталом в агробизнесе.

Теоретическую и методологическую основу исследования составили труды российских и зарубежных ученых в областях учета и аудита расчетов с персоналом по оплате труда. Информационную базу исследования обеспечили законодательные акты Российской Федерации, приказы и разъяснительные материалы Министерства финансов РФ, концептуальные документы Международной федерации бухгалтеров,

методические материалы саморегулируемой аудиторской организации «Аудиторская ассоциация «Содружество».

Методология исследования базируется на диалектическом и философском методах познания. В работе использовались общенаучные методы: абстрактно-логический, монографический, конкретизация, анализ, синтез, индукция, дедукция, классификация, сравнение, контент-анализ; специальные методы аудита (процедуры тестирования средств контроля и проверки по существу), финансового анализа, машинного обучения (кластеризация k-means). Применение комплекса указанных методов обеспечивает достоверность полученных результатов исследования.

Теоретическая значимость работы состоит в формировании концептуальных положений риск-ориентированного аудита вознаграждений работникам, в частности в уточнении дефиниций объектов аудита и обосновании их качественных характеристик, развитии принципов и инструментов идентификации и оценки рисков недостоверной информации о расходах на персонал и связанных с ними оценочных обязательств, способов эмпирического обоснования параметров качества аудита и экспертно-консультационной деятельности аудиторов.

Практическая значимость работы состоит в том, что внедрение предложений по совершенствованию аналитического инструментария аудита вознаграждений персоналу обеспечивает надлежащее качество аудиторских услуг при минимизации их трудоемкости. Разработанные регламенты и рабочие документы позволяют планировать и фиксировать результаты проведения уместных аудиторских процедур и получения необходимых аудиторских доказательств на всех этапах аудита вознаграждений работникам. Для руководства и собственников сельскохозяйственных организаций практически значимы разработанные аналитическая классификация расходов на персонал для построения управленческого учета и анализа, а также инструментарий формирования оценочных обязательств по расходам на персонал.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные результаты, представленные в научном исследовании, докладывались на научно-практических

конференциях «Институциональные преобразования АПК в условиях глобальных вызовов» (2018 г.), «Формирование финансово - экономических условий инновационного развития экономики» (2022 г.), всероссийских научно-практических конференциях «Проблемы и перспективы развития экономического контроля и аудита в России» (2017, 2019, 2021 гг.), «Научное обеспечение агропромышленного комплекса» (2012, 2018, 2019 гг.), «За нами будущее: взгляд молодых ученых на инновационное развитие общества» (2021 г.), Всероссийском конкурсе на лучшую научную работу среди студентов, аспирантов и молодых ученых аграрных вузов Российской Федерации (2017 г.). Теоретические и практические разработки нашли отражение в научном отчете кафедры теории бухгалтерского учета по разделу 26.2 «Развитие методологии формирования информационной системы эффективного управления сельскохозяйственным производством посредством интеграции информационных потоков финансового, налогового и управленческого учета» тематического плана научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ Кубанского ГАУ, 2021-2025 гг.

Отдельные практические рекомендации нашли применение в деятельности сельскохозяйственной организации АО «Сад-Гигант» (г. Славянск-на-Кубани), аудиторских организаций ООО АК «Кубаньфинэксперт» и ООО «Аудит БЕЗ границ» (г. Краснодар).

Публикации. По теме диссертации опубликовано 14 работ общим объемом 12,37 п.л. (в т.ч. авт. – 5,59 п.л.), из них 7 публикаций (4,64 п.л., в т.ч. авт. – 3,74 п.л.) – в рецензируемых научных журналах, рекомендованных ВАК РФ, 1 статья в научном издании, индексируемом в международной базе данных (0,95 п.л., в т.ч. авт. – 0,32 п.л.), 1 глава в коллективной монографии (6 п.л., в т.ч. авт. – 0,8 п.л.) и 5 публикаций (0,78 п.л., в т.ч. авт. – 0,73 п.л.) в других изданиях.

Структура работы. Диссертационная работа изложена на 210 страницах основного текста и состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы, включающего 222 наименования, содержит 38 таблиц, 32 рисунка и 15 приложений.

Глава 1 Теоретико-методические положения аудита вознаграждений работникам сельскохозяйственных организаций

1.1 Вознаграждения работникам и расходы на персонал как объекты контроля и принятия управленческих решений

В современной экономической литературе, информационно-аналитических, экспертных исследованиях организации расчетов с персоналом по оплате труда уделяется все большее внимание. Это обусловлено тем, что расходы поддержание и развитие трудовых ресурсов выступают ключевым инструментом роста производительности и качества труда [13, 21]. Кроме того, историческая и прогнозная оценка эффективности бизнеса невозможна без анализа использования трудовых ресурсов как важнейшего фактора производства [19, 66].

Источником для анализа и мониторинга информации об использовании трудовых ресурсов в макро- и микроэкономическом масштабе выступают разнообразные наборы данных, которые можно систематизировать в три основные группы:

- статистические данные;
- публичная финансовая и нефинансовая информация экономических субъектов;
- экспертно-аналитические обзоры, научные отчеты.

«Пик» научных исследований в области бухгалтерского учета, анализа и аудита (контроля) оплаты труда и иных экономических объектов достиг в 2017 г. Так, по данным Российского индекса научного цитирования, количество статей в научных журналах и сборниках материалов конференций достигло 2 398, увеличившись за пять лет в 2,1 раза, но затем стал постепенно «затухать», снизившись в 5,33 раза (Рисунок 1.1).

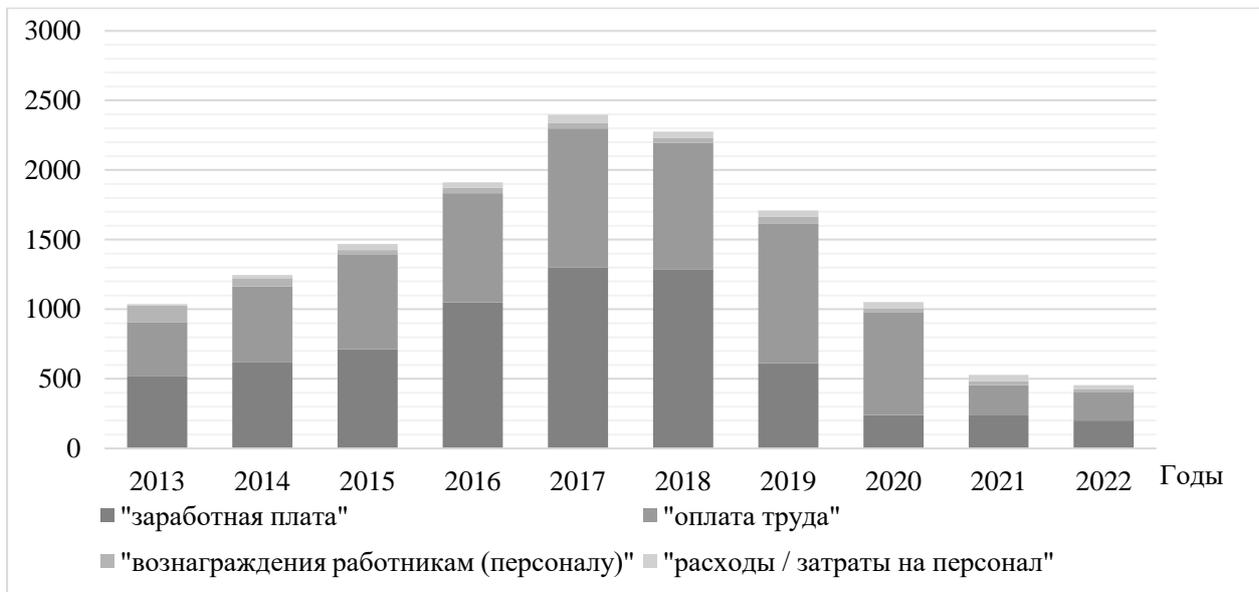


Рисунок 1.1 – Динамика упоминания ключевых слов в статьях, опубликованных в журналах и материалах научных конференций, включенных в РИНЦ

Источник: рассчитана автором на основе данных сайта elibrary.ru

Однако, необходимо отметить, структурно изменились онтологические параметры приоритетов в отношении объектов исследования: новые категории, употребляемые преимущественно в контексте поддержки управленческих решений: «вознаграждения работникам», «расходы на персонал», - ранее (в 2017 г.) использовались учеными в 4,1 %, а в 2022 г. – в 10,8 % исследований (Рисунок 1.2).

Необходимо констатировать, что семантическое определение одних и тех же упомянутых экономических категорий может быть различным, и, наоборот, под одним и тем же термином могут пониматься объекты, имеющие различное наполнение и смысловое содержание. Так, в российском нормативно-правовом поле, науке и практике существует неопределенность в части понимания суммового ресурсного показателя, описывающего использования трудовых ресурсов: практически в едином значении используются термины «заработная плата», «оплата труда», «затраты на оплату труда», «расходы на оплату труда», «вознаграждения работникам», «расходы на персонал». В целях обеспечения

информационно-аналитической ценности данных по этим показателям, требуется детальный анализ и уточнение порядка определения их величин.

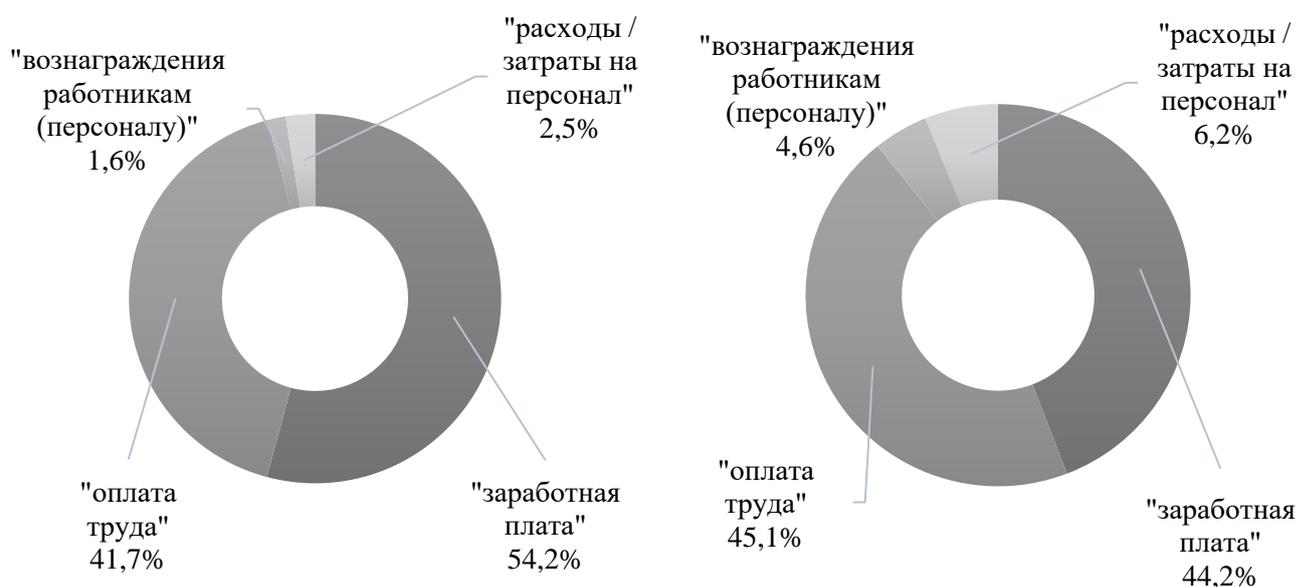


Рисунок 1.2 – Структура упоминания ключевых слов в статьях, опубликованных в журналах и материалах научных конференций, включенных в РИНЦ, в 2017 г. (слева) и 2022 г. (справа)

Источник: рассчитана автором на основе данных сайта elibrary.ru.

Очевидно, что обеспечение релевантности информации для пользователей невозможно без единства категорийного аппарата и смыслового наполнения дефиниций.

Представление и раскрытие финансовой информации в традиционной бухгалтерской (финансовой) отчетности для целей внешних пользователей носят достаточно ограниченный, но определяемый концепцией достоверного представления характер:

- во-первых, это информация о сальдо расчетов (это часть кредиторской задолженности и оценочных обязательств в бухгалтерском балансе);
- во-вторых, это расходы – часть себестоимости продаж и прочих расходов в отчете о финансовых результатах;
- в-третьих, это соответствующие раскрытия в пояснениях.

Что касается информационной поддержки принятия решений внутри организации, потребности в управленческих данных о затратах на использование и поддержание человеческого капитала для целей организации гораздо более обширны, неопределенны и в силу этого плохо контролируемы.

В Трудовом кодексе РФ термины «заработная плата» и «оплата труда» понимаются как синонимы (ст. 129). Однако в современной литературе отмечается, что дефиниции заработная плата и оплата труда не являются тождественными. Так, по мнению Е. Д. Липатовой, понятие «оплата труда» выступает как процесс установления, контроля и получения вознаграждений за трудовую деятельность, а заработная плата - лишь поощрение работодателем работника за уже выполненную работу. Однако, автор отмечает: «...если открыть Трудовой кодекс Российской Федерации, то между понятиями заработная плата и оплата труда не делается никаких различий, и использование того или иного выражения зависит лишь от благозвучности в выражении (либо авторской интерпретации научного либо практического текста)» [81].

ПБУ 10/99 «Расходы организации» использует понятие «затраты на оплату труда». Однако в проекте ПБУ «Учет вознаграждений работникам» приводятся уже другие термины – «затраты на труд», «вознаграждения работникам». Появление в системе учетных терминов этих дефиниций «прибавляет» к непосредственным выплатам в пользу работников за отработанное время прочие выплаты персоналу и третьим лицам в пользу работников [105].

Положение по бухгалтерскому учету «Учет вознаграждений работникам» (проект Минфина России от 26.07.2011 года) является российским аналогом МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам». Данное положение показывает порядок учета операций по вознаграждениям работникам как в бухгалтерском финансовом учете, так финансовой отчетности. Документ обладает рядом особенностей, он конкретизирует виды выплат, которые считаются вознаграждениями работникам [140]. Для более наглядного понимания отобразим виды выплат графически (Рисунок 1.3).



Рисунок 1.3 – Классификация вознаграждений работникам

Источник: систематизация произведена автором на основе [142].

Очевидно, что вознаграждения работникам не ограничиваются заработной платой и в зависимости от конкретной организации могут включать в себя расходы на дополнительные, учебные отпуска, компенсацию санаторно-курортного лечения, надбавок компенсационного характера на питание работников, оплату банковских процентов по кредитам и займам, компенсацию затрат работника на медицинское обслуживание и прочее.

Немаловажным фактором понимания пользователями не только наступивших, но и отложенных обязательств в связи с оплатой труда, является адекватное отражение в отчетности оценочных обязательств по вознаграждению работников, которые должны отвечать критериям:

- существует обязательство по вознаграждению, и оно неизбежно;
- в результате выполнения работником своих обязанностей будут признаны расходы;

– затраты измеримы [105].

Стоит отметить, что проект ПБУ «Вознаграждения работникам» распространяется и на взносы во внебюджетные фонды, подлежащие уплате, а также добровольные отчисления на социальные нужды, что вполне логично, так как данные расходы обладают непосредственной мотивирующей функцией.

Обобщая требования российских ФСБУ в части разделения расходов по элементам (расходы на оплату труда и отчисления на социальные нужды в финансовой отчетности представляются обособленно), положения МСФО в аспекте категорийного аппарата вознаграждений работникам, смысловое наполнение категории «расходы» по целевому назначению, можно представить авторскую финансовую интерпретацию расходов на персонал (Рисунок 1.4).

Современная финансовая отчетность в части раскрытия информации о расходах на персонал – это нечто большее, чем расходы на оплату труда, которые являются всего лишь одним из видов вознаграждений персоналу, в то время как данные расходы включают в себя не только вознаграждения работникам, но и обязательства по выплате аналогичных вознаграждений в будущих периодах, но возникшие в отчетном периоде, а также иные расходы, которые сложно увязать с деятельностью конкретного работника и даже трудового коллектива в целом, но обеспечивающие успешность использования трудовых ресурсов в организации в целом.

В составе вознаграждений персоналу МСФО 19 и проект ФСБУ «Учет вознаграждений работникам» выделяют классические учетные категории:

– расходы на регулярную оплату труда, включая ее индексацию;

– расходы на материальное стимулирование, надбавки, доплаты, определенные коллективным договором и локальными нормативными актами организации (связанные с выполнением работниками своих трудовых функций). В международной практике помимо премирования употребляется категория «краткосрочное стимулирование персонала (STI)» – за достижение индивидуальных и коллективных результатов, данные которых зафиксированы непосредственно в трудовых контрактах различных уровней. Отдельные компании

выделяют данный показатель в отдельную строку управленческой отчетности, что позволяет анализировать затраты за достижение выдающихся результатов и корректно интерпретировать динамику расходов на вознаграждения персоналу;

– расходы, связанные с выполнением работодателем трудового или иного законодательства (оплата отпусков, пособий по временной нетрудоспособности за счет работодателя, обеспечение работника средним заработком за время выполнения общественных обязанностей и т.п.).

Однако понимание классических затрат на оплату труда не дает понимания общей величины расходов на персонал и не позволяет в полной мере провести качественный анализ эффективности и целесообразности понесённых расходов, а также удовлетворенности персонала условиями труда.

Так, среди расходов на персонал, не относящихся к классическому пониманию «оплата труда», МСФО 19 выделяет вознаграждения, которые не выплачиваются непосредственно персоналу, но, безусловно, являются затратами, понесенными работодателем в пользу работника. Это так называемый «соцпакет» – неопределенная, но привлекательная для занятия вакантной должности приоритетным кандидатом, группа расходов, включающая:

- компенсации и льготы;
- расходы на корпоративные мероприятия;
- расходы на медицинское обслуживание, диспансеризацию;
- расходы на периодическую аттестацию персонала, обучение;
- расходы на добровольное медицинское страхование, формирование пенсионных накоплений;
- расходы на внутренние коммуникации.

Остановимся на каждой категории подробнее. Так, в группу «компенсации и льготы» включаются: компенсации за разъездной характер работы, компенсации за использование личного автотранспорта или другого имущества, бесплатное питание сотрудников или питание с частичной компенсацией издержек столовых и иных пунктов питания, поддержку сотрудников при релокации.

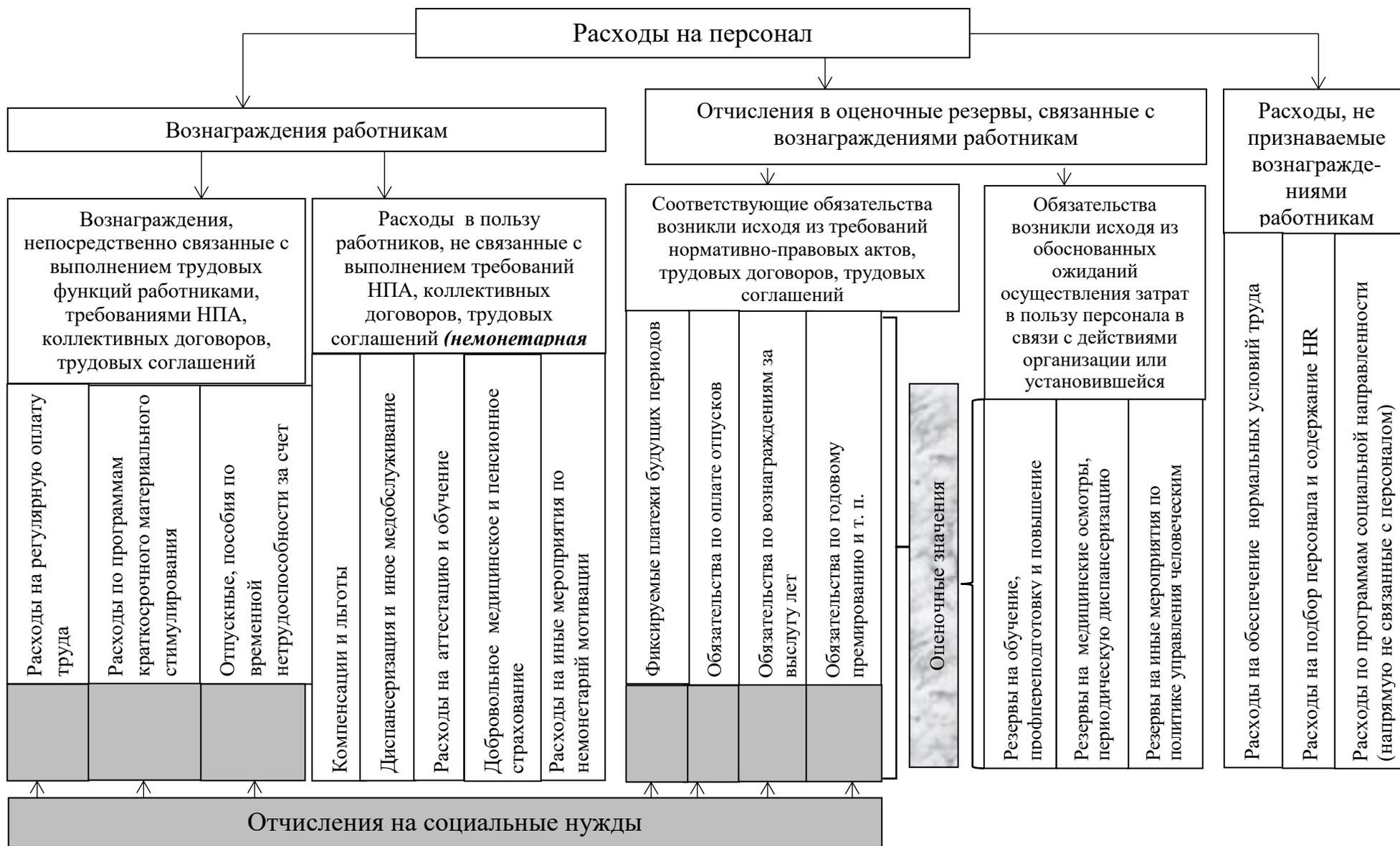


Рисунок 1.4 – Классификация и информационное наполнение различных групп расходов на персонал

Источник: авторская разработка.

Для международных компаний характерна полная или частичная компенсация затрат на содержание детей в детских дошкольных учреждениях, корпоративных пансионатах, домах отдыха [163].

Для многих сотрудников помимо заработной платы ключевым побуждающим к труду фактором по праву выступает атмосфера – «корпоративный дух». Данная группа расходов включает в себя затраты на корпоративные мероприятия, организацию детских праздников, оплата спортивных секций, тренировок и тренажерных залов, подарки на Новый год и к юбилейным датам, расходы на конкурсы среди сотрудников и прочие социальные программы [190].

В большинстве организаций есть те категории работников, которые в силу требований нормативно-правовых актов обязаны проходить медицинское обследование. Если диспансеризация, медосвидетельствование, медобслуживание осуществляются за счёт работодателя, для учета и контроля данных расходов предназначена статья «расходы на медицинское обслуживание».

Стремясь повысить эффективность работы персонала, организации на обязательной или добровольной основе осуществляют аттестацию кадров и в целях обеспечения соответствия профстандартам, корпоративным требованиям несут затраты на повышение квалификации, профессиональную переподготовку или на иные программы дополнительного образования (мастер-классы, тренинги и т. п.). В международных компаниях существует институт наставничества, «тьюторство» оплачивается вне рамок выполнения обычных трудовых обязанностей квалифицированных работников [161].

Наиболее популярной мерой корпоративной поддержки персонала сегодня выступает добровольное медицинское страхование работников. Еще более типичным видом расходов для международных компаний является поддержка индивидуальных пенсионных накоплений – пенсионные планы. В отличие от обязательных страховых взносов, которые уплачиваются работодателем за работников за счет собственных средств в Пенсионный фонд (с 1 января 2023 г. - Социальный фонд России) и идут на выплаты пенсионерам, взносы граждан в такие программы уплачиваются на добровольных принципах [94].

Расходы на внутренние коммуникации включают затраты на транспорт, связь, в условиях пандемии повысилась актуальность дистанционных бизнес-процессов, особенно учетного, контрольного, организационного характера, повысив долю подобных затрат в расходах.

Достаточно новой категорией расходов для отечественной системы учета, возникающей в связи с неизбежным процессом имплементации МСФО, являются обязательства по вознаграждениям [31].

В соответствии с рекомендованной методикой, данные обязательства признаются расходами организации, так как существует приоритет признания уменьшения экономических выгод в том периоде, в котором возникла обязанность организации (события или условия хозяйственной деятельности) по данным платежам, а не в периоде их фактической оплаты. Данный механизм на счетах бухгалтерского учета отражается следующим образом:

– в периоде признания обязательства по вознаграждениям (в зависимости от центра затрат, в котором возникло обязательство):

Дебет счетов 08, 20, 23, 25, 26, 29, 44, 91, Кредит счета 96;

– в периоде фактически наступившего события, обстоятельства для оплаты, связанного с вознаграждениями в прямой форме (оплатой труда):

Дебет счета 96, Кредит счета 70 – на сумму причитающейся оплаты труда;

Дебет счета 96, Кредит 69 – на сумму страховых взносов;

– в периоде наступления событий, обстоятельств по иным расходам на персонал:

Дебет счета 96, Кредит счетов 60, 71, 73, 76.

Проект ФСБУ «Учет вознаграждений работникам» подразделяет обязательства по вознаграждениям исходя из разных классификационных признаков. Для уточнения аналитических единиц нами составлена схема (Рисунок 1.5).

Корректность представления, точность измерения обязательств по вознаграждениям представляет не только аналитическую ценность для управленческих отчетов.



Рисунок 1.5 – Классификация обязательств по вознаграждениям работникам

Источник: разработана автором на основе контент-анализа [142].

Информация о вознаграждениях персоналу, оценочных обязательствах должна раскрываться в Пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах исходя из требований ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», ПБУ 11/2008 «Связанные стороны», ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы». Поэтому идентификация объектов раскрытия и их оценка представляют не только научный, но и практический интерес с позиции учетной и контрольной работы.

Итак, Проектом ФСБУ «Учет вознаграждений работникам» вводится не просто новый для российской учетной системы термин «Обязательства по вознаграждениям работникам». В зависимости от надежности определения суммы (стоимостного измерения), эти обязательства, возникшие из исторически произошедших событий (создавшихся условий), подразделяются на обязательства в виде выплат фиксируемых (или определяемых) платежей и так называемые оценочные обязательства – резервы с неопределенной оценкой.

К «фиксируемым» обязательствам проект стандарта относит, например, оплачиваемые перерывы в работе (перенесенные на будущие периоды дни в счет фактически отработанных выходных и праздничных дней). Также при отсутствии ожидаемых существенных колебаний в среднем заработке работников в эту же категорию можно относить резервы на оплату отпусков [140].

Высокая неопределенность оценки присуща таким резервам, как резервы вознаграждений по итогам работы за год (из-за невозможности точного прогнозирования финансового результата), резервы под плановые мероприятия с неопределенным (нефиксированным) ценообразованием.

В отношении таких обязательств действует правило: «обязательство по вознаграждениям работникам признается в бухгалтерском учете в величине, отражающей наиболее достоверную оценку затрат, необходимых для расчетов по этому обязательству». В российской учетной практике такие обязательства с неопределенной оценкой называются оценочными, их признание, оценка, раскрытие регулируется ПБУ 8/2010 и учетной политикой организации [129].

Аналитическая группировка по характеру обязательств возникает из условий формирования обязательств по вознаграждениям, которые признаются в учете вследствие того, что организация не может их избежать по следующим причинам:

а) обязанность по выплате возникает вследствие выполнения работниками трудовых функций и (или) выполнения других условий, предусмотренными действующим законодательством, коллективными договорами, трудовыми соглашениями, иными локальными нормативными актами (носит императивный характер);

б) обязанность по выплате возникает в связи со сложившейся практикой деятельности организации (носит диспозитивный характер). За некорректное формирование и раскрытие этих обязательств в учете и отчетности ответственности не предусмотрено, однако нарушение сложившейся практики – риск снижения или утраты деловой репутации отчитывающейся организации [50].

Следующий аналитический признак обязательств по вознаграждениям работникам – срок их погашения (исполнения). В случае, если предполагаемый срок превышает 12 месяцев после отчетного периода, в котором такие обязательства признаны в бухгалтерском учете, обязательства оцениваются по стоимости, определяемой путем дисконтирования их величины.

Еще одна категория расходов на персонал, не регулируемая нормативными актами по вознаграждениям работникам, по обязательствам предстоящих расходов по оплате труда и аналогичным платежам, но непосредственно связанная с использованием трудовых ресурсов – это «расходы, не признаваемые вознаграждениями работникам». Сюда необходимо отнести такие расходы, которые присущи практически любой организации:

- охрана труда и техника безопасности, для отдельных категорий – на аттестацию рабочих мест;
- расходы по подбору кадров;
- расходы по поддержке молодых семей, привлечение молодых специалистов и иные аналогичные расходы социальной направленности.

Сбор статей в данной детализации – трудоемкий процесс, требующий не только развитой системы учета, надлежащего программного обеспечения, но и должной компетентности сотрудников. В большинстве своем, деление затрат по строкам отчетности (категориям) производится на основании договора или в случае затрат на подбор и оценку персонала на основании подразделения, в котором данные расходы формируются.

Однако несмотря на применение столь детальной классификации расходов на персонал, с выделением групп сотрудников, видов расчетов, данные статьи вознаграждений составляют информационную базу для проведения лишь анализа затрат «на верхнем уровне», что зачастую не показывает реального положения дел [160]. Так, в подразделении компании могут быть сотрудники, затраты которых экономически целесообразно было бы отнести в другое подразделение или статью. Соответственно, меняется аналитическая ценность формируемой финансовой информации и результат анализа как отдельных управленческих звеньев (например, результативность отдельных мероприятий), так и общая картина. То есть можно говорить об изменении аналитической ценности генерируемой в системе учета информации, иными словами – ее нерелевантности, непригодности для поддержки принятия решений.

Из типичных «заблуждений» пользователей информации о расходах на персонал можно выделить основные, которые вследствие реклассификации могут менять управленческие решения пользователей. В литературе по контролю и аудиту их называют «типичные ошибки» [83, 165]. В Таблице 1.1 (Приложение 1) нами обобщены данные источники нерелевантной информации на примере отчетности сельхозорганизаций, которые взяты за основу исследования как субъекты с наиболее широким спектром генерируемой отчетной информации.

Анализируя типичные ошибки, связанные с формированием и отчетным представлением расходов на персонал и расчетов с персоналом, можно констатировать следующее:

1) на традиционную бухгалтерскую (финансовую) отчетность типичные классификационные нарушения, как правило, всеобъемлющего влияния не

оказывают. Наиболее подвержены искажениям раскрытия вознаграждений руководству, обусловленные требованиями ПБУ 11/2008 «Связанные стороны». И. Ю. Бочарова и А. Ю. Рыманов отмечают: «...Стандарты раскрытия информации о практике корпоративного управления развиваются во всем мире и подлежат детальному регулированию в передовых правовых порядках. Российский регуляторный режим исторически был менее требовательным, и некоторые важные пробелы остаются до сих пор» [13]. В этом же исследовании отмечено, что не менее трети публичных компаний в России не раскрывает информацию о вознаграждениях руководству как ежегодных, так и «рутинных» вознаграждениях, не зависящих от результатов работы организации. Причем речь идет как о членах Совета директоров, так и исполнительного руководства. Прозрачность таких раскрытий обеспечивается лишь в том случае, когда заинтересованные пользователи имеют информацию о политике и размерах вознаграждений лиц, отвечающих за корпоративное управление (Совета директоров), исполнительного руководства. Также здесь можно акцентировать внимание на некорректное формирование расходов на оплату труда как элемента затрат – а именно: невключение в расходы резервов на вознаграждения, оплату отпусков и т. п. либо включение этих резервов с учетом отчислений, которые должны показываться по отдельной статье. Это, в свою очередь, приводит к некорректному отображению сальдо расчетов в составе кредиторской задолженности и/или оценочных обязательств;

2) некорректная классификация расходов на персонал может приводить к искажениям в специализированной отчетности организаций АПК. В частности, вероятно искажение информации в формах 5-АПК (в части представления выплат по видам), 8-АПК (в части невключения в расходы отраслей растениеводства, животноводства начисленных резервов, либо включение их с учетом отчислений на соцнужды). С учетом того, что именно спецформы АПК используются квалифицированными пользователями отчетности, принимающими решения на государственном уровне, некорректность / несопоставимость этих данных может приводить к критически неверным выводам об использовании трудовых ресурсов

в сельском хозяйстве, предпосылках и результатах государственных программ поддержки АПК;

3) наиболее критичным является отсутствие методик признания и классификации расходов на персонал в управленческой отчетности и отчетности устойчивого развития (социальной отчетности). В частности, неполное отражение отдельных расходов, перераспределение сумм между различными объектами учета влияет на анализ данных, делая его излишне оптимистичным или пессимистичным и приводя к игнорированию рисков неэффективности отдельных издержек, процессов, мероприятий.

По результатам исследования информационной составляющей формирования данных о вознаграждениях персоналу и расходах на персонал можно сформулировать следующие выводы:

1) ключевыми объектами финансовой и управленческой отчетности, связанными со стоимостным измерением труда, должны являться расчеты с персоналом в виде сальдо, представляемого и раскрываемого в бухгалтерском балансе и пояснениях, а также расходы, представляемые внутри расходных статей отчета о финансовых результатах и раскрываемые в пояснениях. Вместе с тем, поддержка управленческих решений должна основываться не на расходах на оплату труда, а на расходах на персонал – ином контексте классификации расходов, где оплата труда занимает существенную, но далеко не 100 %-ную долю. Необходимо констатировать, что даже при полном соблюдении современных правил формирования данных отчетности, связанных с расходами на персонал, не позволяет оперативно и в полном объеме классифицировать и детализировать затраты в рамках текущих потребностей пользователей, особенно внутренних. В свою очередь, применение реклассификации при детализации затрат в управленческой отчетности способствует повышению прозрачности и достоверности отчетности расходов на персонал. Согласно авторской методике, в данных расходах в соответствии с принципом полноты необходимо учитывать: вознаграждения работникам в форме оплаты труда и расходов, связанных с немонетарной мотивацией, отчисления в оценочные резервы, определяемые

требованиями нормативно-правовых актов и политикой управления человеческим капиталом в организации, расходы, связанные с политикой управления человеческим капиталом;

2) наименее урегулированным, и вследствие этого имеющим наибольший потенциал достоверности, является формирование оценочных обязательств, связанных с вознаграждениями персоналу и прочими мероприятиями, связанными с политикой управления человеческим капиталом в организации. В силу этого, именно здесь возможен наиболее значимый эффект повышения достоверности финансовой информации за счет разработки, обоснования методики представления и раскрытия расходов и обязательств в локальных нормативных актах, а также унификации методики их контроля.

1.2 Содержание, регулирование и текущее состояние аудиторских услуг в сфере расходов на персонал

Контроль, являясь одной из функций системы управления организацией, обеспечивает поддержку принятия оперативных и стратегических решений на основе качественной финансовой и нефинансовой информации.

В целях снижения информационных рисков внутренних и внешних пользователей отчетности используются средства таких форм контроля, как, соответственно, внутренний и внешний аудит. При этом существенным преимуществом последнего можно считать наличие системы действующих нормативно-правовых документов, обеспечивающих концептуальные правила данного вида деятельности и, соответственно, «рамки» качества, полномочия и ответственность субъектов – участников аудиторской деятельности [146].

Началом формирования современной концепции аудита в России можно считается принятие федерального закона «Об аудиторской деятельности» в 2008

году № 307-ФЗ. Ключевым моментом повышения доверия потенциальных пользователей к достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности и качеству оказания аудиторских услуг стало внедрение международных стандартов аудита [68, 86].

На современном этапе под термином «аудит» понимается подтверждение достоверности бухгалтерской финансовой отчетности. Однако, по мнению Г. А. Галимовой, З. Ф. Мухамадеевой, Л. Н. Пономарева, для руководства, собственников организации наибольшую ценность имеют отчеты (письменная информация) аудитора, формируемая в рамках МСА 260 и МСА 265, так как именно в них содержатся рекомендации по исправлению допущенных ошибок и искажений, даны рекомендации по совершенствованию системы внутреннего контроля организации, управлению налоговыми и прочими рисками [24].

В свою очередь, недостоверная финансовая отчетность может ввести в заблуждение инвесторов, кредиторов, заемщиков. Отчетность может быть искажена как в результате недостаточной подготовленности работников, так и в результате мошеннических действий с целью выполнения ожиданий группы ее пользователей, например, улучшения структуры баланса с целью получения кредита или снижения налогового бремени, путем манипуляций с дебиторской и кредиторской задолженностью. Так, Д. В. Долбнева отмечает, что в настоящее время отчетность каждой десятой компании подвержена преднамеренным искажениям [37]. Например, руководство компании для увеличения стоимости акций умышленно завышает стоимость активов. И, наоборот, для снижения налогового бремени преднамеренно не регистрируются объекты налогообложения.

Информационные риски внешних пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности призван снизить независимый аудит.

Анализ рынка аудиторских услуг, построенный на основе обобщенных Минфином РФ данных формы 2-аудит, утвержденной Приказом Росстата [141], показывает неоднозначные тенденции (Рисунок 1.6).



Рисунок 1.6 – Динамика количества клиентов оказанных в Российской Федерации аудиторских услуг

Источник: рассчитана автором на основе данных Министерства финансов Российской Федерации [111]).

Так, количество субъектов обязательного аудита достигло своего максимума в 2020 г., составив 83,8 тыс. субъектов. Однако, начиная с бухгалтерской отчетности за 2021 г., изменились критерии проведения обязательного аудита для обществ с ограниченной ответственностью и других субъектов бизнеса, подпадающих под так называемый «аудит по критериям». Сегодня эти требования

таковы: величина дохода (выручки) за год, предшествующий отчетному, должна составлять не менее 800 млн руб., что вдвое больше, чем годом ранее; величина активов бухгалтерского баланса на конец прошлого года составляет не менее 400 млн руб.

Кроме того, сокращение количества организаций, закупивших услугу по проведению обязательного аудита в 2021 г., по сравнению с 2020 г. обусловлено реализацией «антиковидных» мер и мер поддержки малого бизнеса, в числе которых было освобождение ряда категорий организаций от обязательного аудита. Однако на этом фоне в 2021 г. наблюдался существенный рост количества организаций, закупивших услугу по проведению инициативного аудита [36].

Наиболее ярким, хотя и не однозначным, является дальнейший тренд снижения количества субъектов обязательного аудита. Это связано как с законодательными изменениями (начиная с формирования отчетности за 2022 г., аудит перестает быть обязательным для непубличных акционерных обществ), так и с объективно сложившимися обстоятельствами, среди которых аналитики Минфина называют следующие:

1) система обязательного аудита сложилась еще в 90-е годы прошлого века, и многие случаи с тех пор не претерпели изменений, несмотря на существенно изменившиеся экономические условия и потребности (информационные интересы) общества;

2) аудит часто рассматривается как административное обременение, не представляющее ценности. Подтверждение исторической финансовой информации в силу опережающего развития задач бизнеса и его инвесторов над устоявшимися целями и задачами аудита перестает представлять реальную ценность для пользователей аудиторских заключений и, тем более, заказчиков аудита;

3) аудит перестает быть «драйвером» развития методологии контроля: обязательный аудит как дорогостоящая, но жестко «очерченная» услуга по независимому подтверждению исторической финансовой информации, предусмотренной законодательством, снижает финансовые возможности

компаний, стремящихся расширить спектр экспертных услуг в отношении неисторической, нефинансовой информации, подтверждения отчетности, составленной по специальным правилам;

4) обязательный аудит многими (особенно малыми) аудиторскими компаниями рассматривается как единственный источник существования, что порождает недобросовестную конкуренцию на рынке аудиторских услуг, что, соответственно, способствует снижению качества аудита и доверия со стороны пользователей к аудиторской деятельности в целом [108].

Тем не менее, вне зависимости, и даже вопреки тенденциям снижения востребованности обязательного аудита, наблюдается рост количества клиентов для аудита отчетности на инициативной основе – как индикатор демонстрации приверженности обеспечения достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности. И при неизменности политической ситуации можно было бы ожидать увеличения количественного объема инициативного аудита до 20 000 субъектов в год к 2023 г. Вместе с тем, социально-политический аспект, стремительно изменившийся и экономическую расстановку сил, и отношение ко всему «прозападному», включая аудит, очевидно, прервет наметившуюся тенденцию роста.

Сопутствующие аудиту услуги (в России – это все виды подтверждения отчетности, не являющейся бухгалтерской (финансовой), компиляция финансовой информации и согласованные процедуры) имеют достоверную тенденцию роста по полиномиальному тренду. Преодолев в 2019-2020 гг. «нижнюю точку», количество клиентов данных услуг растет и, вопреки тенденциям аудита, есть значимые предпосылки увеличения востребованности аудиторских услуг, не связанных с подтверждением достоверности бухгалтерской отчетности:

– не административное давление, а конкурентная среда, требующая поиска внутрикорпоративных факторов роста эффективности, демонстрации привлекательности генерируемой отчетности (в т. ч. нефинансовой) для инвесторов;

– вариативность сопутствующих услуг становится «точкой роста» методики и методологии аудиторской деятельности именно в профессиональной аудиторской среде, поскольку компании – клиенты предпочитают использовать готовые решения, продукты, экспертные услуги.

По мнению Д. Перковской, директора департамента аудита компании АКГ «Деловой профиль», «...В настоящее время происходит увеличение спроса на аудит отдельных хозяйственных операций: затрат, имущества и непрофильных активов, растет востребованность налогового аудита» [121]. Здесь термин «аудит» употреблен в значении сопутствующих аудиту услуг, поскольку не соответствует классическому пониманию аудита в соответствии с законом об аудиторской деятельности. Также АКГ «Деловой профиль», в числе клиентов которой есть такие компании, как Роснефть, Сибур, Ашан, – среди аудита отдельных статей затрат особое внимание выделяет блок аудита расчетов с персоналом, как наиболее важный генератор качественно существенной информации, в том числе о социальных обязательствах и политике управления персоналом.

Анализ деятельности аудиторов и аудиторских организаций в стоимостном измерении (пересчитанном с учетом инфляции в цены 2021 г.), подтверждает описанные тенденции (Рисунок 1.7):

- рынок услуг аудиторов «падает» на 3 млрд руб. в год;
- наиболее выражена тенденция спада в отношении неаудиторских услуг, регулируемых п. 7 ст. 1 закона об аудиторской деятельности: с 2014 г. их объем достоверно снижается, демонстрируя переход экспертно-консалтинговых функций от аутсорсинга во внутрикорпоративные компетенции;
- наблюдается слабо выраженная тенденция увеличения аудита (как показали исследования, преимущественно за счет инициативного) и сопутствующих аудиту услуг, но этот рост не настолько значим, чтобы «заместить» выручку от прочих услуг, связанных с аудитом.

Млрд руб.



Рисунок 1.7 – Динамика объема деятельности аудиторов и аудиторских организаций в Российской Федерации, в ценах 2021 г.

Источник: рассчитана автором на основе данных Министерства финансов Российской Федерации [111].

Следует признать, что конкурентным преимуществом аудиторских организаций в изменившихся условиях становится диверсификация аудиторских услуг, эффективные методики выявления существенных искажений вследствие ошибок или недобросовестных действий, а также консультирование, опережающее повестку текущих задач бизнеса.

Среди сельхозорганизаций Краснодарского края, согласно новым требованиям, подлежало обязательному аудиту в 2020-2021 гг. менее 260 организаций. Из них, по данным информационного портала ГИР БФО, каждое пятое модифицированное аудиторское заключение с оговоркой выдано по причине искажения расходов на персонал (преимущественно, это было связано с отражением оценочных обязательств и иных обязательных резервов предстоящих расходов) [29].

Бухгалтерская (финансовая) отчетность, признанная недостоверной либо содержащая «точечные» существенные искажения, приносит ущерб в виде некорректных решений, принятых на ее основе внутренними и внешними пользователями, не говоря уже о репутационном риске: модифицированное аудиторское заключение свидетельствует не просто о ненадлежащей системе учета, но и вероятной несостоятельности системы корпоративного управления в целом [56].

Проанализируем, насколько критичным для бухгалтерской (финансовой) отчетности может стать искажение расходов на персонал и расчетов с персоналом. Для этого необходимо идентифицировать объекты аудита в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Бухгалтерский баланс содержит информацию о расходах на персонал по строке «Кредиторская задолженность» – в части сальдо по счету 70 и строке «Оценочные обязательства» – в части остатка резерва на оплату отпусков и/или иных резервов предстоящих расходов. Предпосылками подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, от которых зависит достоверность данных показателей, являются:

- существование (наличие незавершенных расчетов на конец отчетного периода, в том числе их сравнительные значения за два предшествующих года);
- полнота отражения фактов хозяйственной жизни в учете (отсутствие пропуска при регистрации и обобщении информации);
- оценка (справедливое стоимостное определение величины оценочных обязательств);
- представление и раскрытие. Статьи, затрагивающие расходы на персонал, должны быть достоверно представлены и раскрыты в бухгалтерском балансе и пояснениях к нему [96].

Отчет о финансовых результатах раскрывает информацию о расходах на персонал по строкам «Себестоимость продаж», «Коммерческие расходы», «Управленческие расходы» и «Прочие расходы». В данном случае необходимым условием соблюдения следующих предпосылок:

- возникновение (расходные операции действительно осуществлялись);
- полнота (все факты хозяйственной жизни отражены в учетной системе без пропусков и изъятий);
- точность (учтены все социальные обязательства и иные требования законодательства);
- своевременность (расходы отнесены к соответствующему периоду);
- классификация (корректность разнесения статей по строкам отчетности в зависимости от вида деятельности и должности сотрудника) [6].

Отчет о движении денежных средств отражает платежи в связи с оплатой труда работников, а достоверность данных зависит от соблюдения следующих предпосылок:

- возникновение (движение денежных средств связано с расходами на вознаграждения работникам);
- полнота (все выплаты отражены в учете);
- точность (величина денежных потоков исчислена корректно);
- своевременность (отнесение к периоду возникновения и отражения в учете);

– представление и раскрытие (расходы на персонал отнесены в соответствии с целевым назначением на операционную либо инвестиционную деятельность) [6, 96].

Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах содержат информацию о расходах на персонал по строке «Кредиторская задолженность» в таблице 5.3 «Наличие и движение кредиторской задолженности», «Просроченная кредиторская задолженность» в таблице 5.4, «Расходы на оплату труда» в таблице 6 «Затраты на производство», «Оценочные обязательства» в таблице 7.3.

Для данного отчета необходимо обратить внимание на предпосылки существования (например, наличия резервов на оплату отпусков и иные предстоящие расходы), возникновения (соответствие кадровых документов элементам расходов), полноты, представления и раскрытия.

Ввиду роста востребованности сопутствующих аудиту услуг аудиторам и аудиторским организациям целесообразно развивать и продвигать сопутствующие аудиту услуги, правила оказания которых, регламентируются МССУ 4400 и МССУ 4410 (пересмотренным) [100].

В отличие от необходимых и достаточных подтверждений отдельных предпосылок подготовки отчетности, в ходе определения методики сопутствующих услуг аудиторы должны учитывать, что пользователям финансовой информации уже недостаточно владеть ограниченными, пусть и достоверными данными. Более привлекательны с точки зрения последующего анализа и выработки решений данные об эффективности использования трудовых ресурсов, уровне материального и нематериального стимулирования, соответствия применяемой в организации системы расчетов с сотрудниками по оплате труда действующим нормативным актам. Особенно важен последний аспект, поскольку несоблюдение трудового законодательства может привести к приостановлению деятельности в соответствии со ст. 5.27 КоАП РФ.

Обобщая выше сказанное, можно констатировать, что аудиторские процедуры в отношении расчетов с персоналом и расходов на персонал могут быть

проведены как в качестве элемента плана комплексной аудиторской проверки, так и в качестве самостоятельной аудиторской услуги, а также как самостоятельная согласованная аудиторская процедура.

В Таблице 2.1 (Приложение 2) представлено авторское видение того, как, в зависимости от информационных потребностей заказчика проверки финансовой информации либо пользователя, аудиторские услуги в области проверки оплаты труда могут быть «вписаны» в область действия имплементированных международных стандартов аудита, введенных в действие в России с 2017 г. и неоднократно пересматриваемых Минфином вследствие их реформирования Международной федерацией бухгалтеров (IFAC).

Понимание области правового регулирования конкретной аудиторской услуги представляется крайне актуальным, поскольку ограничение аудиторского профессионального суждения нормами стандартов повышает качество и информационную ценность услуги для ее заказчиков и конечных пользователей.

Идентификация аудиторских заданий в области вознаграждений персоналу показывает, что не все МСА универсальны, часть из них применимы только при выполнении отдельных аудиторских услуг. Так, МСА, регулирующие оценку рисков, планирование аудита и определение существенности (МСА 300, 320, 330, 450, 500) и стандарты, касающиеся формирования аудиторского заключения: МСА 700 (пересмотренный), 705 (пересмотренный), 706 (пересмотренный) – применимы только к заданиям, обеспечивающим уверенность: комплексному аудиту и аудиту оплаты труда как самостоятельной аудиторской услуге. МСА 315 (пересмотренный), 240, 250 (пересмотренный), 570 (пересмотренный), 710 используются в аудите, однако могут применяться и в сопутствующих аудиту услугах, если это предусмотрено условиями задания. И, напротив, международные стандарты, регулирующие обязанности аудитора: МСА 260 (пересмотренный), МСА 265, процедуры получения аудиторских доказательств: МСА 520, 530, 580 – являются применимыми как для аудита, так и для сопутствующих аудиту услуг [130].

Ввиду роста востребованности сопутствующих аудиту услуг все более актуальной становится вопрос классификации и информационно-правовой

поддержки аудиторских услуг в области вознаграждений персоналу. Авторское видение классификации, нормативной поддержки и ключевых характеристик аудиторских услуг в рассматриваемой области представлено в Таблице 1.1.

Сопутствующие аудиту услуги, связанные с вознаграждениями работникам представлены пятью группами:

- проверка соблюдения трудового законодательства (как обеспечение должной добросовестности - «due diligence» [183] либо как противодействие мошенничеству – «forensic») [68];
- оценка существующей системы вознаграждений работникам и рекомендации по ее совершенствованию [168];
- оценка налоговой нагрузки, связанной с использованием трудовых ресурсов и рекомендации по ее оптимизации [154, 203];
- диагностика системы формирования оценочных обязательств, связанных с вознаграждением персоналу, и ее реинжиниринг;
- консалтинг в области повышения операционной эффективности труда;
- постановка системы материального стимулирования, включая оценку индивидуальных и групповых достижений [26].

Оценка вознаграждений работников включает в себя оценку долгосрочных обязательств в соответствии с международной практикой учета, оценку вознаграждений на основе долевых инструментов, оценка справедливой стоимости, помощь в подготовке раскрытий, оценка качества и поиска пробелов в существующей системе внутреннего контроля.

Не менее важным элементом оценки вознаграждений работников выступает оценка эффективности контрольных процедур расчетов с персоналом по оплате труда, что, в конечном счете, позволяет избежать манипуляций с отработанным временем, фальсификаций с заработной платой, фиктивными работниками – «призрачными сотрудниками», мошенничеством при возмещении расходов, неверной привязке сотрудников к группе или подразделению.

Таблица 1.1 – Авторская классификация аудиторских услуг в области расчетов с персоналом по оплате труда и расходов на персонал

Аудиторская услуга	Наименование услуги	Детализация услуги
Задания по оценке эффективности системы внутреннего контроля	Оценка вознаграждений работникам в рамках МСЗОУ 3000	<ul style="list-style-type: none"> - анализ долгосрочных пенсионных обязательств в соответствии с МСФО; - оценка вознаграждений на основе долевого инструмента; - оценка эффективности контрольных процедур расчетов с персоналом по оплате труда.
Согласованная процедура	Совершенствование системы вознаграждений работникам в статусе согласованной процедуры (в рамках МССУ 4400)	<ul style="list-style-type: none"> - снижение издержек на вознаграждения работникам без потери привлекательности работодателя; - разработка и внедрение системы ключевых показателей эффективности; - разработка положения по оплате труда
Согласованная процедура	Исследование налоговой нагрузки посредством выполнения согласованных процедур (в рамках МССУ 4400)	<ul style="list-style-type: none"> - контроль начисления социальных взносов, обложение выплат НДФЛ; - оптимизация налоговой базы налога на прибыль путем создания резервов; - снижение учетно-налоговых рисков.
Компиляция финансовой информации	Формирование оценочных обязательств, связанных с вознаграждением персоналу, в статусе компиляции (в рамках МССУ 4410)	<ul style="list-style-type: none"> - создание резервов на оплату отпусков; - формирование резервов на выплату вознаграждений по итогам года (квартала).
Согласованная процедура	Поиск внутрихозяйственных резервов снижения трудозатрат в статусе согласованной процедуры (МССУ 4400)	<ul style="list-style-type: none"> - проверка выполнения внутрихозяйственных планов и бюджетов; - определение внутрихозяйственных резервов снижения затрат труда при производстве основных видов продукции
Научно-исследовательская деятельность в статусе прочей услуги, связанной с аудитом	Макроэкономический обзор заработной платы и компенсационных выплат в контексте экспертно-аналитической работы аудиторской фирмы (в рамках п. 11 МСА 315)	<ul style="list-style-type: none"> - индустриальный отчет по отрасли; - профилированный отчет по референтной группе; - аналитический раздел с описанием тенденций рынка труда; - бенчмарки по численности; - анализ успешных практик систем мотивации

Источник: составлена автором на основе Международной концепции заданий, обеспечивающих уверенность [90]

Услуги данной группы концептуально близки к совершенно не развитому в России виду аудиторской деятельности, осуществляемой в рамках МСЗОУ 3000: оценке эффективности системы внутреннего контроля и ее соответствия целям организации.

В результате давления антироссийских санкций, компании вынуждены повышать свою эффективность путем сокращения расходов на персонал. В одних компаниях затраты снижают путем сокращения персонала, в других ведется разработка новой системы мотивации работников, созданием системы ключевых показателей эффективности для руководства организаций, путем мотивации на достижение поставленных руководством целей на среднесрочную и долгосрочную перспективу [77].

Снижение издержек на вознаграждения работникам, как правило, включает в себя: анализ организационной структуры и штатного расписания, явных и скрытых издержек, создание и внедрение в организации системы бюджетирования, хронометраж рабочего времени, оценка целесообразности индексаций, разработка и сопровождение так называемой «Дорожной карты». Особого внимания заслуживает разработка положения по оплате труда, положения о мотивации персонала при работе с численностью ниже нормативной, а также разработка и внедрение системы ключевых показателей эффективности, обеспечивающих продуктивное расходование бюджета в соответствии с достижением плановых показателей.

Так, в обзоре PwC по операционной эффективности сельского хозяйства в России за 2018 год в качестве примера приведен хронометраж рабочего времени весовщика и приемщика скота (Рисунок 1.8) [115]. Необходимо констатировать, что вряд ли за несколько лет ситуация изменилась, так как статистическое наблюдение не отмечает существенного роста высокотехнологичных рабочих мест в этой области.

На примере анализа труда в животноводстве мы видим, что существует резерв повышения эффективности использования рабочего времени как минимум в 1,5 раза, который возможно использовать при рационально организованной

работе, автоматизации бизнес-процессов, применении цифровых технологий. Заключение (отчет) по результатам тайминга независимыми экспертами, несомненно, будет более объективным, нежели любые процедуры изыскания внутренних резервов средствами внутривладельческого контроля.

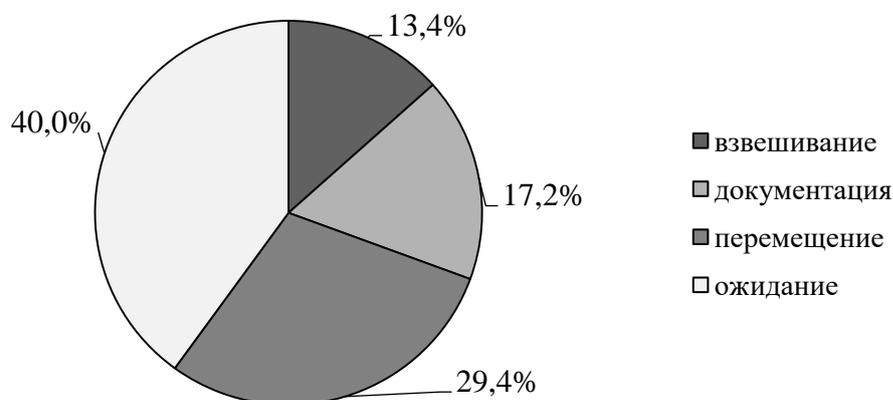


Рисунок 1.8 – Хронометраж рабочего весовщика и приемщика скота в целях оценки операционной эффективности бизнес-процессов в молочном скотоводстве

Источник: аналитический обзор РwС [115].

Наряду с сокращением издержек внутри компании, руководство стремится минимизировать риски, связанные с системой и порядком учета операций, подлежащих налогообложению. В данном направлении наиболее популярными выступают услуги по корректному применению действующих норм законодательства в области обложения или не обложения тех или иных выплат взносами в социальные фонды, налогом на доходы физических лиц.

Компании, ранее не создававшие резервы на оплату отпусков, ввиду отсутствия четкой методологии и за неимением понимания практической пользы резерва, все больше привлекают аудиторов для помощи в создании методики формирования и использования резервов, получая очевидные выгоды как в сфере налогообложения, так и в сфере планирования (повышение качества бюджетирования) и анализа деятельности (понимание динамики расходов). Максимальная синхронизация правил бухгалтерского и налогового учета в

отношении создания резерва на оплату отпусков позволяет равномерно включать затраты в статью расходов на персонал, что в конечном счете ведет к оптимизации (снижению) налогооблагаемой базы. При этом необходимо иметь в виду, что право на создание резерва имеют только те организации, которые находятся на общей системе налогообложения [183].

Еще одной проблемой, заслуживающей отдельного рассмотрения, является налоговая нагрузка «на персонал». Действующее законодательство в независимости от организационно-правовой формы предусматривает обязанность компании по начислению и оплате страховых взносов для дальнейшего финансирования пенсий, оказания бесплатной медицинской помощи, выплат по больничному листу, поддержке материнства. В свою очередь, оптимально организованная работа финансового блока позволяет снизить сумму налогов к уплате в бюджет.

При оценке налоговой нагрузки деятельности сельскохозяйственных предприятий расходы на персонал выступают одним из ключевых элементов (статей) затрат. По данным Росстата, налоговая нагрузка сельхозорганизаций в 2021 г. составила 3,6 %, а фискальная нагрузка по страховым взносам – 4,1% (отчисления во внебюджетные фонды), что еще раз подчеркивает необходимость анализа и оптимизации расходов в рамках данной статьи в сельскохозяйственных организациях.

Если обратиться к поиску в сети Интернет по вопросу оптимизации зарплатных налогов, немедленно можно получить более 1000 элементов контента, где ключевыми способами оптимизации в 2021 г. выступали:

1 – привлечение к труду «самозанятых» (налог с дохода которых не превышает 6 %);

2 – оплата труда (как правило, сезонных работников) по договорам не трудового, а гражданско-правового характера (позволяет экономить не менее 2,9 % взносов в ФСС, в том числе на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний). С 2023 г. данный способ перестает снижать расходы вследствие «уравнивания» налогообложения оплаты по трудовому и

гражданско-правовому договору, за исключением несущественных взносов «на травматизм»;

3 – заключение с работниками ученического договора;

4 – перевод части оплаты труда в форму компенсаций (например, за использование личного имущества в производственных целях).

Вне рамок правового поля продолжает существовать вывод части оплаты труда в «теневую» форму [203].

Ключевыми контролирующими органами для бизнеса выступают ИФНС и государственная инспекция по труду. Для целей идентификации повышенных рисков преднамеренного занижения объектов налогообложения в 2007 году введены критерии налогового риска, базирующиеся на среднеотраслевых показателях налогоплательщиков. Например, для сельхозтоваропроизводителей в последние годы были установлены пороговые значения, верифицирующие организации с повышенным риском преднамеренного уклонения от уплаты налогов и сборов. Дополнительный критерий определен Приказом ФНС РФ от 14.10.2008 № ММ-3-2/467@ (общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков) – среднемесячный уровень оплаты труда одного работника в отрасли.

«Зоны риска» для налогоплательщиков – юридических лиц, занятых в сельском хозяйстве, представлены на Рисунке 1.9.

Необходимо отметить, что сегодня при планировании документальных проверок налоговые органы не применяют «циклический подход», а используют риск-ориентированную стратегию, исходя из значений 12 показателей. По данным ФНС, такой подход привел к существенному снижению количества проверок и росту их результативности.

При этом ведомство констатирует, что выплата «серой зарплаты», на которую выводят средства, придавая выплатам характер легальных затрат, остается одним из наиболее популярных способов совершения налоговых правонарушений [37]. Риск подобных схем успешно идентифицируется при помощи интегральной оценки, поскольку организация попадает в «зону риска» как

минимум по двум показателям – фискальной нагрузке по страховым сборам и среднему уровню оплаты труда.

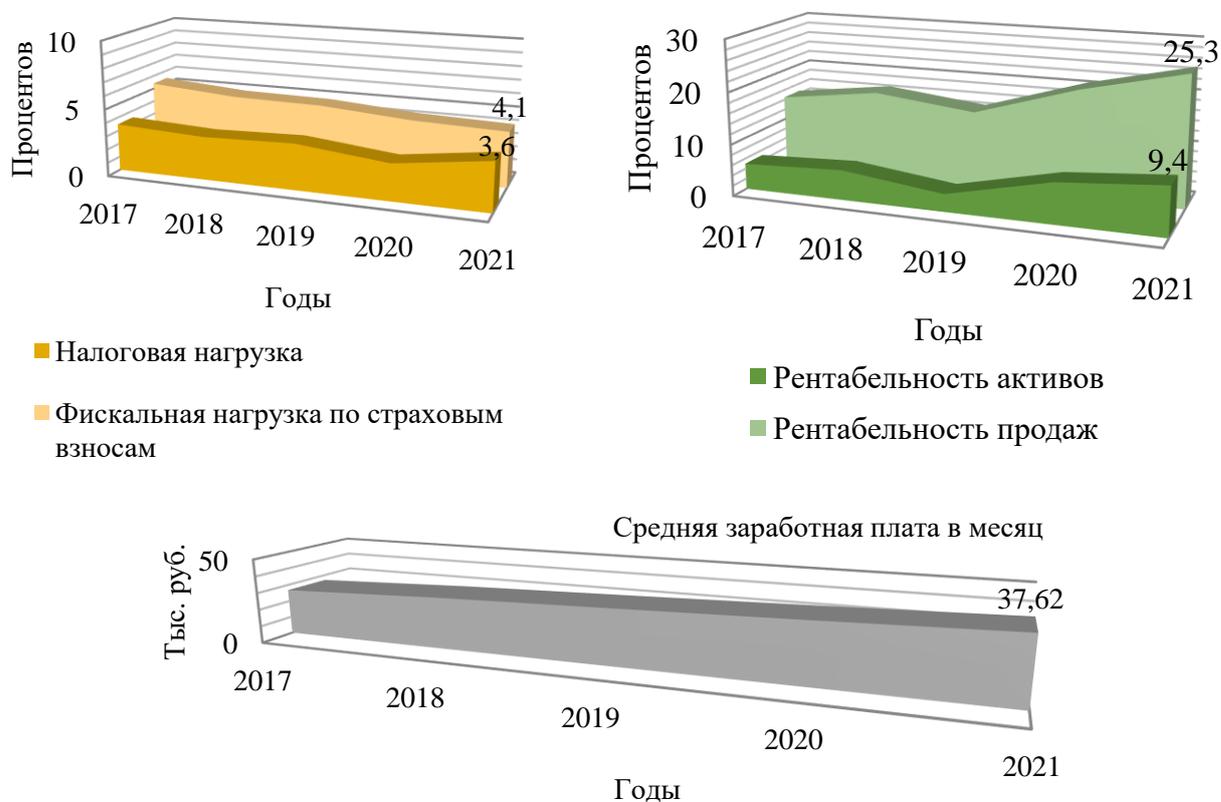


Рисунок 1.9 – Зоны риска сельскохозяйственных организаций – налогоплательщиков, прямо или косвенно связанные с расходами на оплату труда

Источник: дифференциация произведена автором на основе данных ФНС РФ [107] и Росстата [116].

Необходимо отметить, что налоговый контроль большинство функций и трудоемкости смещает в сторону внутреннего контроля. Так, налогоплательщику в «Личном кабинете» предоставляется возможность самостоятельно определить налоговые риски и даются рекомендации по их снижению – это минимальный уровень организации внутреннего налогового контроля. Наивысшую степень организации внутреннего налогового контроля демонстрируют организации, вошедшие в систему налогового мониторинга.

Незаконные способы снижения налоговой нагрузки практически всегда сопряжены с нарушением трудового законодательства. Контроль норм трудового

законодательства, как и налоговый, смещается в сторону самоконтроля. В 2016 г. Минтруд опубликовал Методические рекомендации для работодателей по добровольному внутреннему контролю (самоконтролю) соблюдения трудового законодательства и иных нормативных правовых актов, с использованием сервиса «Электронный инспектор». Работодатель, применяя систему в добровольном порядке, снижает риски нарушений трудового законодательства.

В связи с повышением востребованности в подтверждении соответствия системы внутреннего контроля предъявляемым требованиям, перспективным направлением в аудиторской деятельности являются задания по экспертизе систем внутреннего контроля (в контексте аудита на соответствие либо задания, обеспечивающего уверенность, не связанного с подтверждением финансовой информации прошедших периодов – МСЗОУ 3000).

С ростом востребованности услуг, не связанных с обязательным аудитом, возрастает необходимость решения проблем систематизации сопутствующих аудиту услуг, единой методологии проведения проверок. Сопутствующие аудиту услуги не подразумевают подтверждения аудитором отчета, составленного экономическим субъектом. В результате разработанных на основе МСА процедур, аудитор сам на независимой основе отвечает на запрос клиента. Результатом оказания услуги выступает отчет, форма и содержание которого согласовываются заказчиком и исполнителем.

Вместе с тем, исследования показали, что неопределенность классификации аудиторских услуг, в т. ч. в отношении вознаграждений персоналу, по нашему мнению, является ключевым фактором, ограничивающим продвижение и маркетинг этих услуг. Отсутствие стандартизации и методик оказания обуславливает недоверие потенциальных заказчиков к качеству услуг.

Кроме того, очевидным представляется, что «точечное» решение задач, стоящих перед единоличными и коллегиальными органами управления организациями в рамках сопутствующих аудиту услуг, не приведет к синергетическому эффекту комплексного повышения эффективности управленческих решений.

Еще одним препятствием для развития сопутствующих аудиту услуг, как уже было описано ранее в данном параграфе, является смещение функционала контрольных процедур из внешнего контура во внутренний: во многие формы внешнего контроля заложены инструменты риск-ориентированного подхода, предусматривающие, прежде всего, тематическую оценку системы внутреннего контроля организации и только потом – принятие решение о необходимости и частоте детальных тестов со стороны контролирующих органов.

Однако даже постановка системы внутреннего контроля (в идеальном случае – внутреннего аудита) требует не просто развитых контрольных компетенций персонала, ведь эффективный внутренний контроль не ограничивает свою функцию подтверждением достоверности в соответствии с принятой концепцией (как в аудите). Его цель, наряду с подтверждением, – генерировать идеи по обеспечению стратегии, планов развития, обеспечения финансовой безопасности наиболее рациональными, но эффективными методами. Аутсорсинг внутреннего аудита (или его отдельных функций) становится одним из перспективных видов деятельности аудиторских организаций, особенно входящих в международные сети.

Контент-анализ предмета аудиторских услуг и внутреннего аудита в части исследуемого спектра вопросов позволяет наглядно увидеть «рамки» аудита и сопутствующих услуг и безграничные возможности консультирования в области постановки внутреннего аудита (Таблица 1.2).

По итогам произведенного обзора и критического анализа состояния и развития деятельности в области контроля вознаграждений персоналу, можно сделать следующие выводы.

1. Ключевая роль всех форм контроля в отношении финансовой информации о расчетах с персоналом и расходах на персонал сводится к двум составляющим: подтверждение исторической финансовой информации и поддержка принятия управленческих решений в области стратегии и операционной деятельности по управлению человеческим капиталом.

Таблица 1.2 – Расчеты с персоналом и расходы на персонал как предмет деятельности аудиторских организаций

Исследуемые объекты и процессы	Аудит	Согласованные процедуры	Аутсорсинг внутреннего аудита
Информация:			
- финансовая	Да	Да, если определено договором	Да
- нефинансовая	Нет	Да, если определено договором	Да
- раскрываемая в соответствии с НПА	Да	Да, если определено договором	Да
- раскрываемая добровольно	Нет	Да, если определено договором	Да
- историческая	Да	Да	Да
- прогнозная	Нет	Да, если определено договором	Да
Риски:			
- непрерывности деятельности	Да	Да, если определено договором	Да
- несоблюдения НПА	Да	Да, если определено договором	Да
- стратегические	Нет	Нет	Да
- операционные	Частично (в рамках МСА 315)	Частично (в рамках МСА 315), если определено договором	Да
Детализация:			
- экономический субъект в целом	Да	Да, если определено договором	Да
- компоненты	Да, в случае аудита Группы компаний	Да, если определено договором	Да
- центры ответственности	Нет	Да, если определено договором	Да
Эффективность:			
- принятых политик и процедур	Частично, в рамках МСА 315 (контрольная среда и средства контроля)	Частично, в рамках МСА 315 (контрольная среда и средства контроля), если определено договором	Да
- бизнес-процессов	Нет	Нет	Да
Поддержка принятия решений:			
- оперативных	Нет	Нет	Да
- стратегических	Нет	Нет	Да

Источник: систематизировано автором на основе контент-анализа Международных стандартов аудита [101] и практики внутреннего аудита [4, 159].

2. С учетом валидированных трендов развития аудиторских услуг, можно констатировать:

– исключительно подтверждающая функция возлагается на аудит, но ее ценность для бизнес-сообщества и государства снижается, охват аудитом (обязательным) экономических субъектов снижается, ценность инициативного аудита снижается в направленности его стандартизации на обеспечение внешних пользователей минимумом достоверных (например, в части описания трудовых ресурсов – только данных о расходах на оплату труда, задолженностях и оценочных обязательствах);

– функция поддержки конкретных управленческих решений может быть реализована на экспертном уровне в ходе сопутствующих аудиту услуг. Однако тренд роста данных услуг, ранее намечавшийся в России, по сути, прекратился, что, по нашему мнению, обусловлено низкой эффективностью точечного подхода к решению проблем управления персоналом;

– комплексный подход подтверждения информации и решения задач поддержки решений стратегического, операционного характера в отношении объектов любого уровня (группа компаний, бизнес-субъект, подразделение, вид деятельности) может решать только внутренний контроль, в частности наиболее применяемая в практике его модель – внутренний аудит. В развитии этой функции существенная роль сегодня принадлежит аудиторам и аудиторским организациям: как в форме экспертизы существующих систем, выработке рекомендаций по ликвидации существенных недостатков, так и в виде комплексной услуги по аутсорсингу внутреннего аудита. Значимым аргументом здесь является то, что доверие к аудиторским услугам со стороны широкого круга пользователей выше, так как качество работы аудиторов обеспечивается на уровне стандартов (МСК) и контролируется саморегулируемой организацией.

1.3 Инструментарий аудита вознаграждений работникам

Аудиторское задание, обеспечивающее уверенность, как правило, включает четыре основных этапа:

- подготовительный (согласование условий аудиторского задания);
- планирование (валидация особенностей объектов и ключевых бизнес-процессов аудируемого лица, определение соответствующих факторов риска и их оценка, определение существенности для бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, для проведения аудиторских процедур, уровня явно малозначительных искажений, формирование общей стратегии и плана аудита как интерпретации уместных, достаточных, надлежащих действий в ответ на риски существенных искажений);
- процедуры проверки по существу;
- информирование заинтересованных лиц, формирование мнения о достоверности отчетной информации и выпуск аудиторского заключения.

Методика аудита базируется на профессиональном суждении. При этом пп. 25-28 МСА 200 определяют области наиболее низкой императивности норм стандартов и роли «соответствующего опыта и знаний», среди которых:

- существенность и аудиторский риск;
- формирование алгоритма сбора аудиторских доказательств и оценка выполнения данной задачи;
- оценочные значения в составе финансовой информации, формируемой в рамках применимой концепции: базис, процедуры / процессы, представление и раскрытие (МСА вводит термин «разумность оценочных значений»);
- подготовка выводов на основе собранных аудиторских доказательств.

При этом применение профессионального суждения должно сопровождаться надлежащей методикой и документированием [101].

Не претендуя на разработку общей методологии аудита вознаграждений персоналу, мы ставим задачу исследования проблем и поиск решений в отношении наиболее критических и обсуждаемых в литературе факторов качества аудита, как:

- аудиторский риск;
- существенность;
- рациональность и эффективность аудиторских процедур в ответ на оцененные риски существенных искажений.

В обобщенном виде данные категории и их ключевые характеристики предлагается трактовать как концептуальные рамки риск-ориентированного подхода. Понимание критериев «разумности» риск-ориентированного аудита является залогом достижения основной задачи внешнего аудита – повышения ценности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, подтвержденной аудиторским заключением.

Залогом эффективного аудита является системный, научно обоснованный, учитывающий максимальное количество факторов риска существенных искажений подход.

В целом, эффективная стратегия аудита предполагает выполнение следующих критериев:

- сформирована объективная гипотеза о дислокации наиболее вероятных и значительных искажений по предпосылкам подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- идентифицированы и спланированы наиболее надежные процедуры в отношении ожидаемых существенных искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица;
- определены риски искажений менее критичного характера, но потенциально способные оказать влияние на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности вследствие недостатков систем учета и / или внутреннего контроля системного характера, и спланированы уместные, достаточные и надлежащие процедуры, необходимые для снижения риска необнаружения существенных искажений;

– описанные действия системны, объективны и задокументированы в достаточно полной и подробной форме, необходимой для проведения аудита, внутренней и внешней оценки его качества.

В соответствии с международными стандартами аудита идентификация, оценка и интерпретация рисков должны выполняться, начиная «...с самых ранних этапов выполнения аудиторского задания» [100].

П. 25 МСА 315 обязывает аудитора работать с двумя группами рисков: на уровне финансовой отчетности в целом, а также на уровне предпосылок в отношении видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации. При этом определяется два обязательных действия: выявление и оценка, но конкретная методика идентификации и измерения факторов рисков стандартом не оговаривается.

Рациональность методики определяется пп. «b» п. 26 МСА 315: допустимо не просто оценить выявленные риски, но и определить, имеют ли они отношение в большей степени к финансовой отчетности в целом и могут ли они потенциально оказать влияние на многие предпосылки.

Измерение рисков может производиться обобщенно (как следует из п. 10 МСА 315, «...по степени подверженности финансовой отчетности организации существенному искажению»). Однако тот же стандарт признает более качественной оценку рисков в двух плоскостях: вероятность искажения, включая возможность многочисленных искажений, а также вопрос о том, является ли потенциальное искажение настолько важным, что может привести к существенному искажению (значительность риска).

Общий подход, декларируемый стандартами, положения которых применялись в России практически без пересмотра в 2016 г., можно декомпозировать в схему обязательных последовательных действий аудитора, позволяющих впоследствии оценить достаточность, надлежащий характер и результаты данных процедур, – для рисков, оказывающих влияние на отдельные предпосылки подготовки отчетности (Рисунок 1.10).



Рисунок 1.10 – Схема идентификации и интерпретации рисков, присущих объектам аудита

* - производится исходя из концептуальных правил подготовки отчетности;

** - производится исходя из профессионального суждения аудитора

Источник: составлена автором на основе Международной концепции заданий, обеспечивающих уверенность [90], и МСА 315, 330, 500 [101]

Поясняя обобщающую схему необходимых в соответствии со стандартами планирования аудиторского задания действий аудитора, необходимо отметить:

1) аудитор обязан обеспечить понимание деятельности аудируемого лица в такое мере, в которой позволит ему выявить присущие объекту учета и предпосылкам его формирования риски. При этом о полной идентификации рисков речь не идет, ставится задача - определить риски, наступление которых может обусловить

существенные искажения финансовой отчетности наиболее вероятно;

2) сформулированные риски должны быть оценены с позиции вероятности их наступления и значительности для отчетности, подготовленной исходя из оговоренной в аудиторском задании концепции;

3) в ответ на вероятность и значительность риск-фактора, как следует из МСА 330 и МСА 500, необходимо сформировать план получения надлежащих аудиторских процедур в достаточном объеме, с возможностью их осуществления в срок и в приемлемом качестве.

В 2019 г. Комитет по стандартизации аудита МФБ (IAASB) выпустил пересмотренные версии аудиторских стандартов МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами», МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения» и 540 «Аудит оценочных значений». Цель «ревизии» стандартов – повышение качества оценки рисков и сведение к минимуму риска необнаружения существенных искажения в отчетности аудируемого лица.

В России вследствие достаточно длительного процесса перевода, сопоставления новых версий стандартов с действующими нормативными актами в области аудита, аудируемой отчетности, обязанностей аудитора по проверке соблюдения нормативно-правовых актов «внеучетного» характера, своевременно введен в действие только МСА 540 (начиная с аудита отчетности за 2020 г.), введение других пересмотренных стандартов отложено. Однако разработка методики осуществления процессов идентификации, оценки рисков и действий по управлению рисками объективно необходима уже в настоящий момент.

Пересмотренные версии МСА 315 и 540 предполагают следующий порядок действий в отношении оценки рисков, разработки процедур в ответ на оцененные риски и стратегического планирования аудита (Таблица 1.3).

Таблица 1.3 – Реформированные процедуры построения риск-ориентированной стратегии аудита

Обязанности аудитора	Ссылка на требования МСА	Методики, требующие разработки (уточнения) и внутрифирменной стандартизации в аудиторских организациях
Идентифицировать объективные риски существенного искажения отчетности с применением преимущественно аналитических процедур	П. 13, 19, 34 МСА 315	Понимание максимально возможного спектра неотъемлемых рисков исходя макроэкономических, регуляторных факторов, отраслевой принадлежности организации, особенностей ее финансово-хозяйственной деятельности и бизнес-модели, и контрольных рисков (возможности СВК по снижению влияния исходных рисков на отчетность оцениваются по усмотрению аудитора)
Понять области дислокации рисков: влияния на отчетность в целом и / или отдельные предпосылки ее подготовки, включая сальдо, группы однотипных операций, представление и раскрытие информации в отчетности	П. 28-31 МСА 315	Формирование гипотез об ожидаемых искажениях для конкретных статей бухгалтерской (финансовой) отчетности и раскрытия в ней существенной информации, методики определения угроз для непрерывности деятельности организации
Оценить вероятность и значительность рисков существенного искажения отчетности	П. 32-33 МСА 315	Параметризация вероятности и значительности рисков, границ анализа и отнесения отдельных факторов риска к определенным группам, а также влияния на отдельные статьи бухгалтерской (финансовой) отчетности
Разработать уместные, достаточные и надлежащие аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски в зависимости от их вероятности и значительности и включить их в стратегию и план аудит	П. 7 МСА 315	Алгоритмизация достаточных надлежащих процедур для подтверждения (опровержения) гипотезы о существенных искажениях в местах их дислокации
Идентифицировать, оценить и разработать действия в ответ на неотъемлемые риски и риски средств контроля в отношении оценочных значений	П. 5, 6, 7 МСА 540	Понимание максимально возможного спектра неотъемлемых рисков искажения расчетных оценок (манипулирования их значениями) исходя макроэкономических, регуляторных факторов, отраслевой принадлежности организации, особенностей ее финансово-хозяйственной деятельности и бизнес-модели; контрольных рисков (эффективность элементов СВК и их возможности по снижению влияния исходных рисков на отчетность оцениваются в обязательном порядке). Параметризация рисков существенного искажения и алгоритмизация действий в ответ на оцененные риски
Пересмотреть стратегию аудита после процедур проверки по существу	МСА 315, п. 37	Идентификация необходимости пересмотра стратегии аудита в зависимости от характера и существенности выявленного искажения

Источник: систематизированы автором на основе пересмотренных МСА [101] и Классификатора нарушений и недостатков, выявляемых в ходе ВККР [63]

Из контент-анализа требований пересмотренных стандартов можно сделать следующие выводы, дополняющие универсальную схему, представленную на Рисунке 1.10:

1) выявление неотъемлемых (inherent – присущих, исходных) рисков, способных оказывать влияние как на деятельность организации, так и на бухгалтерскую (финансовую) отчетность организации, является обязанностью аудитора;

2) для объектов – предпосылок формирования оценочных значений в бухгалтерской (финансовой) отчетности идентифицируются и оцениваются (по отдельности и в совокупности) неотъемлемые риски и риски средств контроля, поскольку последние могут оказывать определяющее влияние на достоверность расчетных оценок с неопределенным порядком формирования вследствие повышенного риска недобросовестных действий (манипулирования исходными данными, процессами, суждениями). Концептуальное изменение в данном стандарте обусловлено тем, что неопределенности оценки должны нивелироваться компонентами системы внутреннего контроля аудируемого лица.

По нашему мнению, проблемы методической работы в рамках построения эффективной риск-ориентированной стратегии в существенной мере обусловлены отсутствием увязки «объект – риски – метод / технология».

Так, в научных статьях и тезисах докладов по тематике «Аудит оплаты труда» можно в качестве объекта аудита увидеть:

- соблюдение трудового законодательства аудируемым лицом (например, [33, 191, 203]);
- кадровый потенциал экономического субъекта (например, [46, 77]);
- резервы повышения производительности труда и системы вознаграждения (материального стимулирования) [82, 89].

В отдельных научных исследованиях обосновывается методика «кадрового аудита» на основе требований Федерального закона об аудиторской деятельности и международных стандартов аудита [65, 95].

Не подвергая критике научный результат данных исследований, мы все же вынуждены констатировать отсутствие их увязки с требованиями стандартов аудита: в ходе аудита выражается мнение относительно достоверности представления и раскрытия существенной информации об учетном объекте, концептуально определяемым правилами ведения учета. Например, к таким объектам аудита может относиться информация по отдельным статьям бухгалтерской (финансовой) отчетности, раскрытие ее существенных компонентов и качественно существенная информация, формируемая системой нормативно-правовых документов в области бухгалтерского учета. Но не могут объектами аудита, осуществляемого в рамках Федерального закона «Об аудиторской деятельности» выступать бизнес-процессы, системы нормативных документов и их соблюдение. В этом мы солидарны с мнением В. Т. Чая [187], [188].

При построении модели риск-ориентированного аудита в соответствии с применимыми концепциями общего назначения или специального назначения контекст соблюдения нормативно-правовых актов, систем материального стимулирования, эффективности использования трудовых ресурсов, модели управления человеческим капиталом – может иметь место исключительно в рамках общего понимания особенностей деятельности аудируемого лица и оценки соответствующих неотъемлемых рисков и системного анализа состоятельности систем внутреннего контроля и оценки соответствующих контрольных рисков.

Таким образом, контент-анализ современных концепций и стандартов аудита, теории и практики идентификации объектов аудита, предпосылок их формирования и присущих им рисков позволяет констатировать необходимость:

- 1) «ухода» от подтверждающего аудита, в котором процедуры аудита по факту повторяют бизнес-процессы учета и формирования отчетности. Это особенно актуально для объектов, характеризующих сальдо обязательств перед работниками и расходы на персонал, поскольку объем и разнообразие первичных учетных документов, регистров бухгалтерского и налогового учета сделают неизбежно такую проверку нерациональной и, скорее всего, непродуктивной,

поскольку не позволят вскрыть преднамеренные искажения, проистекающие из мотивации на манипулирование учетными данными и неэффективной системы внутреннего контроля;

2) развития риск-ориентированного подхода, то есть поддержания высокого качества аудиторского задания и разумного подхода при применении профессионального суждения посредством разработки, обоснования и последовательного применения:

- методик идентификации рисков существенного искажения (особенно актуально для объекта «Оценочные значения», так как стандарт требует отдельной оценки неотъемлемых и контрольных рисков);

- методик оценки рисков и моделирования их потенциального влияния как на предпосылки формирования объектов, так и на представление их в отчетности посредством параметризации их вероятности и значительности;

- алгоритмов конкретных действий аудитора в ответ на высокие риски существенного искажения и определение достаточных и надлежащих процедур наиболее рационального характера в ответ на иные риски;

3) усиления роли аналитических процедур для оценки внешних и внутренних рисков организации, суждения о возможной дислокации вероятных искажений, оценки существенности искажений и их влияния на качественные характеристики отчетности через призму запроса ее ключевых пользователей.

Глава 2 Современные методики аудита вознаграждений работникам сельскохозяйственных организаций

2.1 Качество информации о труде и его оплате как предмет аудиторских заданий

В современной экономической литературе, информационно-аналитических, экспертных исследованиях организации расчетов с персоналом по оплате труда уделяется все большее внимание. Это обусловлено тем, что материальное стимулирование выступает ключевым инструментом роста производительности и качества труда [13, 21]. Кроме того, историческая и прогнозная оценка эффективности бизнеса невозможна без анализа использования трудовых ресурсов как ключевого фактора производства [19, 66].

В информационном поле Российской Федерации существует три вида источников информации об использовании трудовых ресурсов:

- статистические данные;
- экспертно-аналитические обзоры;
- публичная финансовая и нефинансовая информация экономических субъектов.

Если обратиться к публичным источникам информирования об использовании трудовых ресурсов и оплате труда макроэкономического масштаба, то здесь следует рассматривать только один субъект, генерирующий официальные отчеты: Федеральную службу государственной статистики (Росстат) и его региональные подразделения. Ни Министерство труда и социальной защиты, ни Министерство финансов, ни какие-либо органы исполнительной власти информацию об использовании и оплате трудовых ресурсов не содержат.

Структура информации Росстата в разделе «Рынок труда, занятость и заработная плата» содержит, в частности, следующую информацию об оплате труда:

- о средней начисленной номинальной и реальной заработной плате в целом по экономике страны;
- ту же информацию по субъектам РФ и по видам экономической деятельности [168].

Визуально данные о номинальной и реальной заработной плате представлены на Рисунках 2.1 и 2.2.

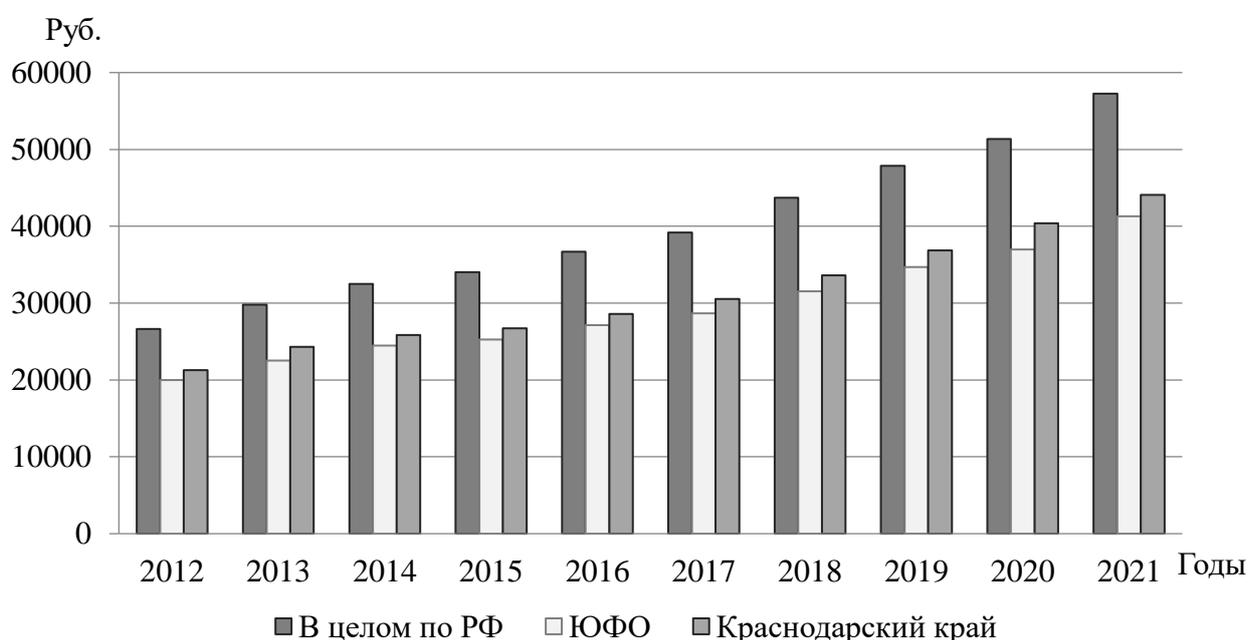


Рисунок 2.1 – Динамика среднемесячной номинальной заработной платы

Источник: рассчитана автором по данным Росстата [116].

Номинальная начисленная среднемесячная заработная плата в России в 2021 г. составила 57,2 тыс. руб. в месяц, при этом она достоверно росла в течение 2012–2021 гг. ежегодно в среднем на 3,2 тыс. руб. В Южном федеральном округе уровень заработной платы в среднем на 26,5 % был ниже, чем по стране. А в Краснодарском крае – на 6,7 % выше, чем в ЮФО, но на 21,7 % ниже среднероссийского уровня. Средний рост оплаты труда по ЮФО – 2,4 тыс. руб. в месяц ежегодно, по Краснодарскому краю – 2,2 тыс. руб.

Приведенная к уровню цен 2021 г. среднемесячная заработная плата менялась «волнообразно», отражая макроэкономические проблемы: первый максимум достигнут в 2014 г. – 49,4 тыс. руб., затем до 2016 г. – снижение, а с 2017 по 2021 гг. – рост с достижением максимума в 2021 г. Аналогичные тенденции наблюдаются по ЮФО и Краснодарскому краю. Реальный прирост среднемесячной заработной платы по стране – 0,93 тыс. руб., по ЮФО – 0,46 тыс. руб., по Краснодарскому краю – 0,54 тыс. руб.

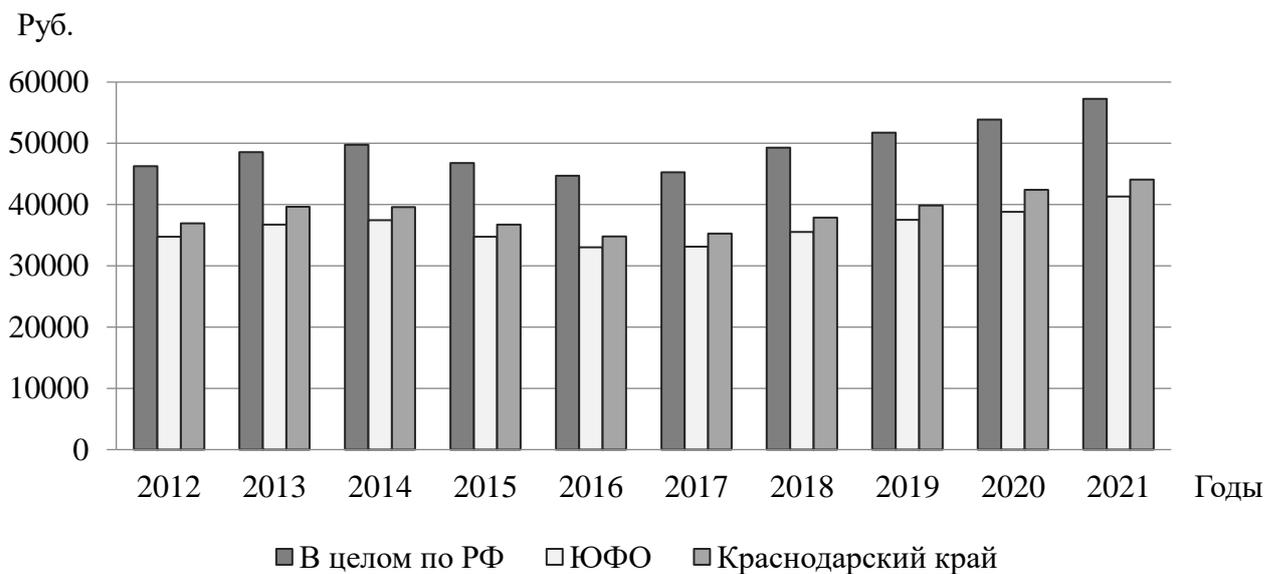


Рисунок 2.2 – Динамика среднемесячной заработной платы, Приведенной к уровню цен 2021 г.

Источник: рассчитана автором по данным Росстата [116].

Вместе с тем, чтобы информация имела прогнозную ценность, ее нужно анализировать совместно с абсолютными и относительными показателями результатов.

Если сопоставить темпы роста ВВП России, производительности труда и оплаты труда (Рисунок 2.3), то можно заметить, что индексы ВВП и производительности практически совпадали, а темп роста уровня оплаты труда, за исключением периода 2014-2017 гг., был выше темпа роста производительности труда. Если бы осуществлялся анализ на микроуровне, то классический подход предполагает, что ситуация, когда темп роста производительности труда ниже

темпа роста оплаты труда, является негативной, обуславливающей снижение прибыли и возможности для расширенного воспроизводства.

В масштабах экономики страны можно отметить следующую зависимость: когда темп роста оплаты труда становится ниже темпа роста производительности труда, это стимулирует рост ВВП. И наоборот, превышение индекса оплаты труда над индексом производительности труда обуславливает тренд на снижение роста ВВП через год – то есть имеет отложенный эффект.

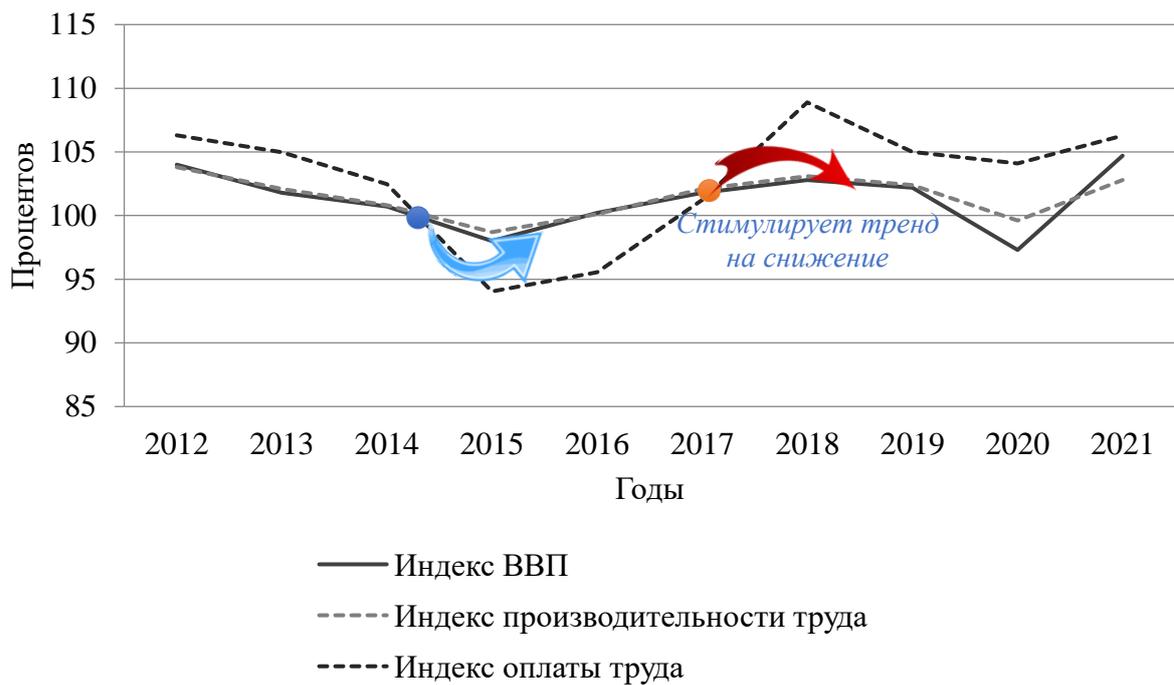
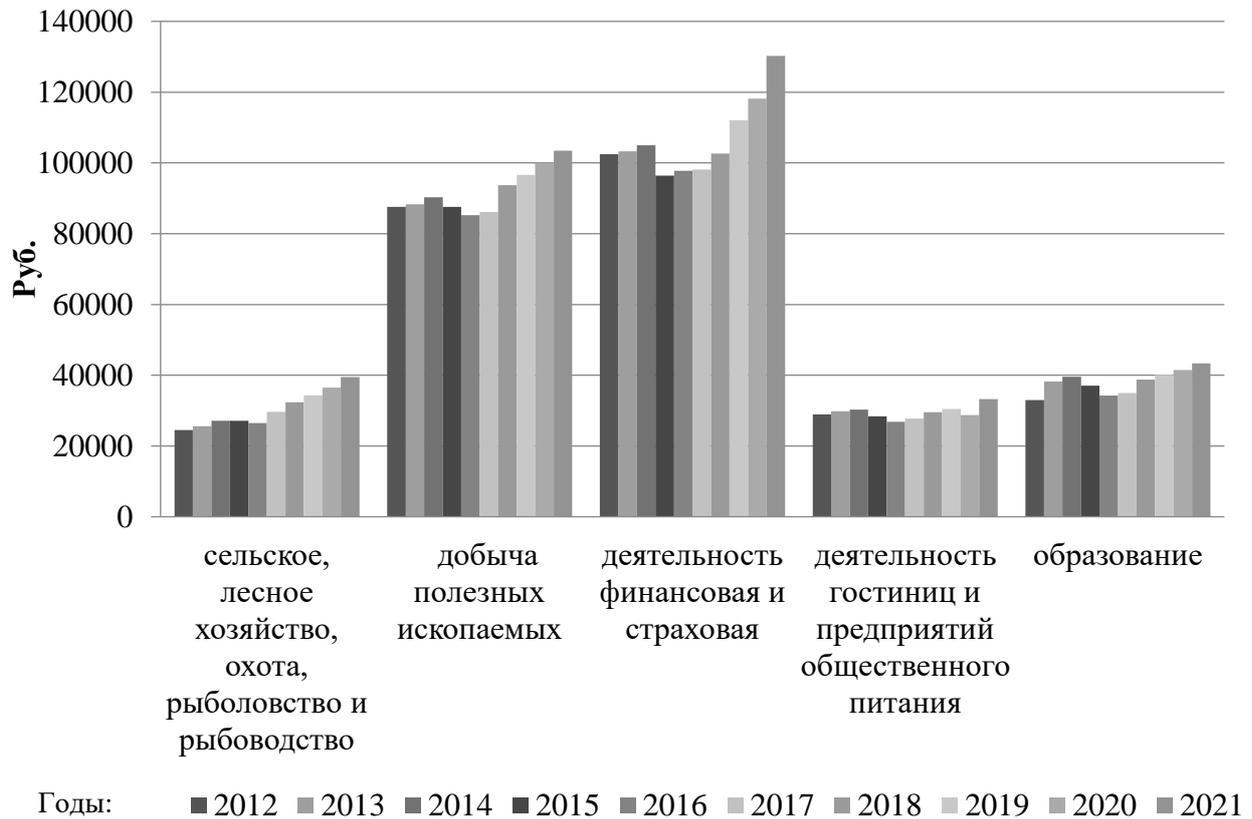


Рисунок 2.3 – Индексы ВВП, производительности и оплаты труда в России

Источник: рассчитаны автором по данным Росстата [116].

Для качественной оценки причин такого тренда статистика не дает достаточных данных. Однако есть возможность анализа роста оплаты труда по видам экономической деятельности (Рисунок 2.4).



Вид деятельности	Сельское, лесное хозяйство, охота, рыболовство и рыбоводство	Добыча полезных ископаемых	Деятельность финансовая и страховая	Деятельность гостиниц и предприятий общественного питания	Образование
Уравнение временного ряда	$y = 1604x + 21494$	$y = 1676x + 82659$	$y = 2479x + 92977$	$y = 225x + 28456$	$y = 756x + 33917$
Коэффициент детерминации	0,916	0,648	0,496	0,150	0,480

Рисунок 2.4 – Динамика уровня оплаты труда в России по видам экономической деятельности (приведенная к ценам 2021 г.)

Источник: рассчитана автором по данным Росстата [116].

Для анализа взяты сельское хозяйство, лесное хозяйство, охота, рыболовство и рыбоводство – как приоритетный для исследования объект, а также два вида деятельности с наименьшим уровнем оплаты труда (образование и деятельность

гостиниц и ресторанов) и два вида деятельности с наибольшей оплатой труда (финансовая и страховая деятельность, а также добыча полезных ископаемых).

Из рисунка видно, что сельское хозяйство, лесное хозяйство, охота, рыболовство и рыбоводство входят в отрасли с наименьшим уровнем заработной платы. Однако необходимо отметить стабильный рост уровня оплаты труда – на 1604 руб. в месяц ежегодно (коэффициент тесноты связи 0,916 по шкале Чеддока свидетельствует о высокой устойчивости роста уровня оплаты труда по годам). Благодаря стабильности роста, сельское хозяйство перестало быть отраслью с наименьшим уровнем заработной платы, а в 2021 г. вышло на 3-е место снизу в рейтинге уровня оплаты труда.

С точки зрения информативности прогноза уровня оплаты труда, сельское хозяйство дает наименее рискованный прогноз роста вследствие влияния многих факторов, таких как:

- рост валового продукта сельского хозяйства;
- снижения зависимости от импорта;
- повышения количества и доли высокотехнологичных рабочих мест;
- невысокой зависимости от волатильности на финансовых рынках.

Второй источник информации об использовании трудовых ресурсов и их оплате – это аналитические отчеты.

Так, до 2021 г. международные аудиторские компании PwC, Ernst'n'Young, Deloitte, KPMG проводили ежегодные исследования данных о расходах на персонал, описывая отраслевые особенности уровня и структуре расчетов с персоналом в разных отраслях, исследуют основные тенденции рынка труда, выделяют особенности систем расчетов с персоналом по оплате труда на примере конкретных организаций, попавших в обзор. По результатам исследований публиковались отчеты, которые включали в себя лучшие политики и практики в области оплаты труда и дополнительных льгот, обзор заработных плат, бенчмарки по численности и тенденциям рынка труда [112, 114, 115].

По заключению аналитиков PwC, российское сельское хозяйство в последние годы демонстрировало устойчивый рост, но сохранение уровня

рентабельности требует качественных преобразований, повышения эффективности деятельности. Низкий уровень механизации, автоматизации сельскохозяйственного труда, недостаточная цифровизация сервисных процессов, а также незрелые системы управления персоналом являются основными причинами низкой эффективности сельского хозяйства как на уровне экономических субъектов агробизнеса, так и в страновом масштабе. В своем отчете «Операционная эффективность» команда PwC отмечала необходимость внедрения лучших мировых практик в качестве резерва прироста производительности труда до 25 %. В числе направлений развития указывается рост производительности труда посредством унификации бизнес-процессов организации, построения системы обучения и повышения квалификации, масштабирования опыта передовых подразделений, использования (внедрения в работу) лучших идей сотрудников, достижений научно-технического прогресса, автоматизации и цифровизации труда [115].

Несмотря на уход международных аудиторско-консалтинговых компаний с российского рынка в 2022 г., трудно переоценить значение такой аналитики для определения трендов развития в масштабах государства, отрасли, экономического субъекта.

Источником формирования макроэкономических статистических и аналитических отчетов является финансовая и нефинансовая информация, подготавливаемая и предоставляемая отдельными экономическими субъектами [32, 54].

Для пользователей этой информации с критическим мышлением возникает ряд вопросов, связанных с управлением трудовыми ресурсами, вознаграждениями персоналу, оценкой производительности труда и поиском резервов ее повышения в конкретном контексте:

– правдива ли историческая финансовая и нефинансовая информация о расходах на персонал и результатах использования трудовых ресурсов в отчетности, генерируемой экономическими субъектами, обобщаемая и трансформируемая аналитиками и статистиками?

– насколько информативны данные внешней (финансовой и нефинансовой) отчетности, обеспечивают ли они прогнозную ценность совокупности финансовой и нефинансовой информации для пользователей, иначе говоря, насколько сопоставимы (в контексте горизонтального анализа) и последовательны (в контексте анализа динамики) предпосылки, положенные в основу формирования количественных, качественных и оценочных данных об использовании трудовых ресурсов?

– достаточны ли раскрытия (детализация) информации, чтобы меры снижения рисков использования трудовых ресурсов были эффективными и рациональными в сфере как оперативного, так и стратегического управления?

Иначе говоря, ставится вопрос о качественных характеристиках индивидуальной бухгалтерской (финансовой) и иной отчетности, генерируемой экономическими субъектами – как первичного звена информации, формирующей показатели системы национальных счетов.

По нашему мнению, в контексте использования индивидуальной отчетности в целях накопления макроэкономических данных наиболее уместен термин «достоверность».

Термин «достоверный» в словаре С. И. Ожегова описывается очень кратко: «верный, не вызывающий сомнения» [109].

Однако, несмотря на важность этого определения на общегосударственном уровне, для целей формирования и представления информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности четкого определения достоверности в нормативно-правовом поле России нет. Эта ситуация предопределяет «размытое» представление экономических субъектов об обязанностях и ответственности при формировании и выпуске бухгалтерской (финансовой) отчетности (вида отчетности, подготовленной исходя из концепции достоверного представления).

Косвенно достоверность определяется статьей 13 Федерального закона «О бухгалтерском учете», как качественная характеристика «...информации, необходимой пользователям этой отчетности для принятия экономических решений» [100].

Несколько более глубокое понимание «достоверности» дают международные стандарты аудита. Так, сам термин «достоверное представление» исходя из МСА 700 (пересмотренного) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности» подразумевает, что: «...финансовая отчетность не содержит существенных искажений вследствие недобросовестных действий и ошибок», а также «...соответствие требованиям применимой концепции подготовки финансовой отчетности» [101].

И наиболее конкретно критерии достоверности приведены в IAS 1 «Представление финансовой отчетности» и трактуются в переводе на русский язык так: «...достоверное представление требует правдивого отображения последствий совершенных операций, других событий и условий в соответствии с определениями и критериями признания активов, обязательств, доходов и расходов, установленными в Концептуальных основах финансовой отчетности» [74].

Если анализировать модель МСФО, базирующуюся на Концептуальных основах (Conceptual Framework for Financial Reporting), то достоверность, являясь фундаментальным принципом качественной финансовой информации, приравнивается в ней к термину «правдивость» («правдивое представление») и включает такие характеристики, как отсутствие ошибок в представленной финансовой отчетности, нейтральной информации, полнота представленной информации об объекте учета [70].

Вторым фундаментальным принципом качественной (полезной) финансовой информации является релевантность (уместность). Если рассматривать достоверность отчетной информации как совокупность качественных характеристик: правдивость, соответствие требованиям нормативно-правовых актов, в том числе в части раскрытия информации, которая требуется для принятия решений, связанных с использованием трудовых ресурсов, то релевантность – это способность отчетной информации «предугадывать» информационные потребности пользователей, давая возможность как принять стандартные управленческие решения, так и поставить новые вопросы. В Концептуальных основах признаками релевантности обозначены прогнозная и подтверждающая ценность, а также существенность [70].

Рассматривая аудит как деятельность, направленную на снижение информационного риска пользователей финансовой информации, следовало бы полагать, что в процессе аудита должны подтверждаться все ее фундаментальные характеристики, однако это не так. В ходе аудита в соответствии с Концепцией заданий, обеспечивающих уверенность [90], а также конкретными стандартами аудита (МСА 200, 210, 320, 700 и др.) аудитор выражает мнение о достоверности, при этом руководствуясь концептуальным принципом существенности [100].

В целях оценки современного состояния и оценки перспектив и направлений развития отчетности о вознаграждениях персоналу сформируем в качестве базы исследования схему формирования качественной отчетной информации (Рисунок 2.5).

В российской концепции учета такие признаки качества финансовой информации, как прогнозная и подтверждающая ценность не описаны, следовательно, не являются обязательными, хотя и интуитивно учитываются отчитывающимися субъектами. Тем не менее, можно констатировать, в российской концепции учета и в соответствии с правилами аудита предметом аудита являются характеристики правдивой информации и существенность (частично – релевантность). В контексте рассматриваемой проблемы необходимо выделить перечень формируемых отчетов, содержащих информацию об оплате труда и иных расходах на персонал, проанализировать, какая информация из этих отчетов является финансовой и каковы правила подготовки такой информации - насколько в них predeterminedены качественные характеристики. Необходимо провести контент-анализ современной отчетности в части раскрытия информации о вознаграждениях персоналу и иной, связанной с использованием трудовых ресурсов информации, в отчетности в сопоставлении с потребностями квалифицированных пользователей.

В процессе развития информативности генерируемой экономическими субъектами информации появились различные группы пользователей отчетности, содержащей данные о труде и его оплате (Рисунок 2.6).



Рисунок 2.5 – Качественные характеристики финансовой информации

Источник: систематизированы автором на основе анализа Концептуальных основ финансовой отчетности [70] и Международных стандартов аудита [101].

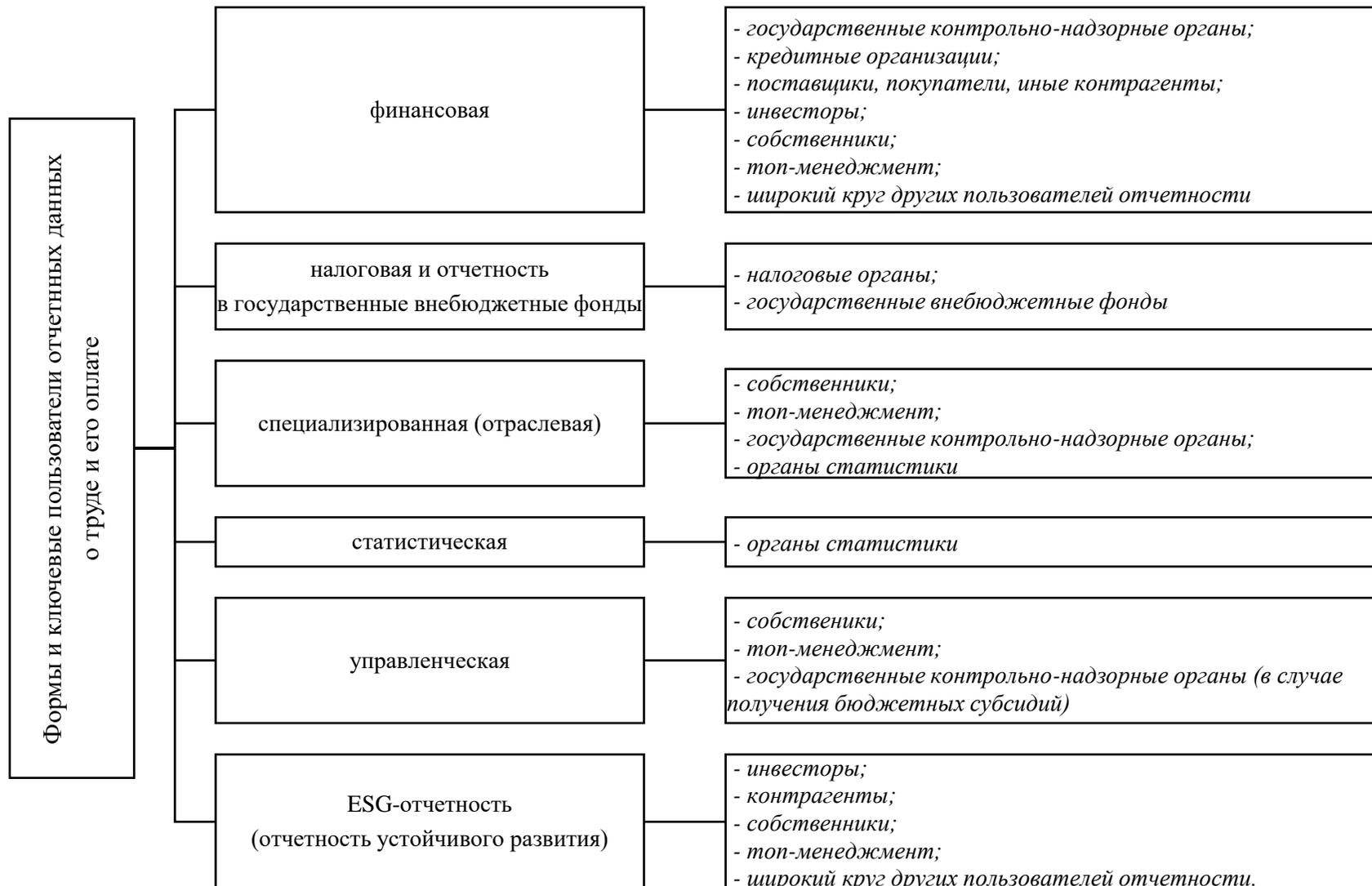


Рисунок 2.6 – Виды отчетности, раскрывающие информацию о труде и его оплате

Источник: систематизированы автором.

В силу требований нормативно-правовых актов, чрезвычайно обширного круга внешних пользователей в силу перспектив инвестиционного и операционного взаимодействия, отчетность сельскохозяйственных организаций представлена во всех указанных видах. При этом данные о труде и его оплате являются составляющей практически каждого комплекта указанной отчетности.

Рассмотрим детально дескрипции информации, содержащейся в отчетности, формируемой аграрными формированиями (Таблица 3.1, Приложение 3).

Формирование бухгалтерской (финансовой) отчетности регулируется Федеральным законом «О бухгалтерском учете», ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность», ПБУ 10/99 «Расходы организации», ПБУ 23/11 «Отчет о движении денежных средств» и другими федеральными стандартами бухгалтерского учета, а также иными подзаконными нормативными документами, включая Приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н (ред. от 19.04.2019) «О формах бухгалтерской отчетности организаций», План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцию по его применению и др.

Сведения об оплате труда раскрываются в бухгалтерской (финансовой) отчетности достаточно скудно. Так, в бухгалтерском балансе данные рассредоточены по строкам «Оценочные обязательства» (резервы на оплату отпусков), «Прочие обязательства» (депонированная заработная плата на счете 76), «Кредиторская задолженность» (задолженность по заработной плате и других причитающихся персоналу выплатах). В отчете о финансовых результатах данные по заработной плате отражаются рассредоточено по строкам «Себестоимость продаж», «Коммерческие расходы» (расходы, связанные с реализацией продукции) и «Управленческие расходы» (оплата труда руководителей, административно-управленческого персонала). Также формой финансовой отчетности, в которой отражаются расходы на оплату труда, является отчет о движении денежных средств: это денежные потоки от текущих операций, возникшие в связи с оплатой труда работников. В пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах данные о начисленной оплате труда

отражаются в разделе расходов по обычным видам деятельности (отдельной строкой) [93].

Практически аналогичным образом информация отражается в консолидированной отчетности групп аграрных формирований, например, агрохолдингов. МСФО дают, с одной стороны, большую свободу в детализации и раскрытии информации в основных формах отчетности. Тем не менее, в отличие от отчетности по ФСБУ, в Примечаниях должна отражаться информация о существенных положениях учетной политики (это особенно актуально в части способа определения резервов, связанных с обязательствами по вознаграждениям персоналу, накоплений по пенсионным планам).

Большое количество форм отчетности представляется органам, администрирующим налоги, уплачиваемые исходя из начисленной оплаты труда (в ИФНС), и трудовые отношения с персоналом в целом (до 2022 г. – в ФСС и ПФ России, с 2023 г. – в Социальный фонд России). Правила, сроки ее предоставления и составления регламентируются Налоговым Кодексом РФ, а также постановлениями Правительства, приказами Минтруда России. Непосредственно пользователями отчетности являются налоговые органы, органы социального и пенсионного страхования. Однако зачастую формы этой отчетности запрашиваются и кредитными организациями с целью уточнения и контроля данных о кредитоспособности заемщика.

Еще один вид отчетности, информирующий пользователей о труде и его оплате, – специализированная отчетность предприятий агропромышленного комплекса, утвержденная приказом Минсельхоза № 497 от 12.12.2014. Так, непосредственно численности и заработной плате работников организации посвящена форма № 5-АПК, однако есть еще несколько форм, в которых отражены затраты на оплату труда как статья затрат на производство отдельных видов продукции, выдача продукции в счет оплаты труда. Так, в форме № 8-АПК расходы на оплату труда выделены в составе затрат на основное производство, в формах № 9-АПК и № 13-АПК затраты на оплату труда с отчислениями на социальные нужды показаны в составе затрат по наименованию культур/видов

продукции в растениеводстве и видам животных в животноводстве. Следующей формой, в которой содержатся данные по затратам на оплату труда выступает форма №16-АПК, в данной форме можем найти данные по натуральной оплате труда в разрезе видов произведенной продукции. Крестьянско-фермерские хозяйства затраты на оплату труда отражают в форме №1-КФХ в разделе 1 по строке расходы на оплату труда в составе группы расходов на приобретение материальных ресурсов и разделе 2 в составе расходов в составе задолженности перед поставщиками и подрядчиками отдельной строкой.

Несмотря на значительное количество показателей, прямо или косвенно характеризующих использование трудовых ресурсов и оплату труда, стандартные формы отчетности не могут удовлетворить информационные потребности пользователей отчетности, связанные с повышением эффективности использования труда в макроэкономическом масштабе. С этим связано формирование достаточно большого количества форм статистического наблюдения.

Статистическая отчетность регламентируется, прежде всего, законом 282-ФЗ «Об официальном статистическом учете и системе государственной статистики в Российской Федерации». Ее пользователи, как правило, – исключительно органы государственной статистики. Зачастую на бухгалтера-расчетчика возлагают обязанность подготовки различных статистических отчетов таких как:

- Сведения о среднесписочной численности (форма КНД 1110018) – предоставляется один раз в год в ИФНС;
- Сведения о численности, заработной плате и движении работников (форма П-4) – предоставляется ежеквартально при средней численности работников менее 15 человек, и ежемесячно при средней численности более 15 человек;
- Сведения о численности и заработной плате работников по видам деятельности (форма № 1-Т) – сдается за календарный год до 20 января включительно;

- Сведения о травматизме на производстве и профессиональных заболеваниях (Форма № 7-травматизм.) – сдается один раз в год;
- Основные сведения о деятельности организации за год (Форма №1) – сдается один раз в год до 1 апреля;
- Сведения о просроченной задолженности по заработной плате (форма №3-Ф) – сдается ежемесячно в первый рабочий месяца следующего за отчетным в случае образования просроченной задолженности;
- Сведения о приостановке (забастовке) и возобновлении работы трудовых коллективов (форма 1-ПР) – сдается в конце отчетного месяца в случае забастовки;
- Сведения о неполной занятости и движении работников (П-4 (НЗ)) - предоставляется ежеквартально при средней численности работников более 15 человек;
- Сведения о коллективных трудовых спорах (1-КТС (срочная)) – предоставляется при наличии трудовых споров в отчетном периоде;
- Сведения о состоянии условий труда и компенсациях на работах с вредными и (или) опасными условиями труда (№ 1-Т (условия труда)) – предоставляется ежегодно;
- Сведения о заработной плате работников по профессиям и должностям (Форма № 57-Т (ОКУД 0606007)) –сдается периодически, один раз в два года за нечетные годы, начиная с отчета за 2017 год;
- Сведения о распределении численности работников по размерам зарплаты (форма 1) – предоставляется компаниями на основе научно-обоснованной выборки органов статистики.

В микроэкономическом масштабе миссия оперативной поддержки принятия решений выполняет управленческая отчетность. Она, как правило, регламентируется лишь внутренними нормативными актами, ее пользователи – это лица, отвечающие за корпоративное управление (представители собственников) и работники организации: топ-менеджеры, экономисты, отдел кадрового учета, аналитики, руководство организации. Данная отчетность используется для принятия стратегических и оперативных управленческих решений.

Большинство сельхозорганизаций применяет различные версии программного обеспечения «1С», используя «встроенные» отчеты по зарплате и удержаниям. Среди форм отчетности, разрабатываемой агроформированиями, желающими получать более детальную аналитическую информацию, можно выделить наиболее популярные управленческие отчеты: анализ использования рабочего времени, производительность труда и использование KPI, загрузка сотрудников, эффективность системы мотивации, бюджет затрат на персонал, качественный состав работников, неиспользованные дни отпуска, затраты на персонал, кадровый план, резервы на годовые и квартальные премии; балльно-факторный анализ и матрично-тематическая модель грейдинга сотрудников [72, 93].

Еще один «необязательный» вид отчетности, но активно развивающийся как концептуальный признак конкурентоспособного субъекта, - это отчетность устойчивого развития, иначе – интегрированная отчетность, ESG-отчетность [32, 70].

Агентство «Эксперт» в ноябре 2021 г. отмечало: «...Российский АПК практически не заметил кризиса, случившегося из-за пандемии. Доходы компаний растут двузначными темпами, а крупные холдинги растут быстрее рынка. Но, похоже, впереди маячит кризис перепроизводства...» [149].

В такой ситуации крупные компании усиливают свою инвестиционную привлекательность «трендовой» активностью, направленной на экологические, социальные, культурные аспекты, здоровьесберегающие технологии и т. п., добровольно представляя и раскрывая свою деятельность в ESG-отчетности. Принципы устойчивого развития, или ESG, подразумевают раскрытие информации о защите окружающей среды (Environment), о сотрудниках и партнерах (Social) и качестве системы управления (Governance) [96].

Отметим, что ни одна из агрокомпаний Краснодарского края не публикует ESG-отчетность. Тем не менее, есть положительный опыт внедрения отчетности устойчивого развития в агроформированиях. Так, Агрохолдинг «Степь» занимает 50-е место в рейтинге ESG по данным 2021 г. Публичное раскрытие индикаторов

устойчивого развития способствует укреплению репутации компании как продуктового трейдера и формирует бренд приоритетного работодателя [135]. Среди организаций по производству сельскохозяйственной продукции в рейтинге ESG RAEX представлена также группа компаний «РусАгро». То есть, всего два, хотя и крупнейших, сельхозтоваропроизводителя формируют и публикуют нефинансовую отчетность устойчивого развития. Вместе с тем, все ключевые банки (Сбербанк, ВТБ, Россельхозбанк, Газпромбанк, Альфа-банк и другие), поставщики агрохимикатов (группа «ФосАгро», «Уралкалий», группа «ЕвроХим», группа «Акрон» и др.), определяющие повестку раскрытия информации для компаний-партнеров, добровольно вошли в «клуб» ESG, что, несомненно, окажет влияние на критерии оценки потенциальных заемщиков и партнеров для долгосрочного сотрудничества.

Трудно переоценить значение тренда в ESG в развитии теории и практики качества отчетности, генерируемой организациями, учитывая глобальное снижение конкурентоспособности в условиях перепроизводства и турбулентности экономики, и следует ожидать, что сохранение деловой репутации и инвестиционных предпочтений для крупного и среднего агробизнеса потребует представления и раскрытия релевантной социально-ориентированной информации, включая материальную и нематериальную мотивацию труда.

Качественные характеристики информации каждого из рассмотренных видов отчетности целесообразно сгруппировать исходя из концептуальных принципов их формирования. Единственным нормативным документом, принятым в России, устанавливающим классификационные группы отчетной информации, является МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита» [100]. Произведем классификацию отчетной информации, представляющей и раскрывающей использование трудовых ресурсов и оплату труда, на предмет концепции их формирования, так как это важно с точки зрения понимания релевантности этой информации для отдельных категорий пользователей (Рисунок 2.7) [130].



Рисунок 2.7 – Концепции формирования отчетных данных о труде и его оплате, влияющие на их релевантность для пользователей

* Управленческая отчетность может быть отнесена в соответствующую группу при наличии локального регламента ее формирования.

** Отчетность устойчивого развития может быть отнесена в соответствующую группу только при наличии локального регламента ее формирования или ссылки на рекомендации / стандарты)

Источник: составлено автором на основе контент-анализа МСА [101] и практики контрольно-ревизионной работы [33, 207].

Наиболее четкие критерии формирования предусмотрены для отчетов, формируемых в соответствии с концепцией соответствия, – они должны быть сгенерированы исходя из требований законов и подзаконных нормативных актов, при этом никакие отступления от их требований или дополнительные раскрытия недопустимы. Это налоговая, статистическая и специализированная отчетность. Полезности данной информации препятствуют два фактора:

- налоговая отчетность контролируется в рамках налогового законодательства России, но она не размещается в открытом доступе для широкого круга пользователей;

- статистическая и специализированная отчетность конкретных организаций не только не размещаются в открытом доступе, но еще и практически не контролируются, за исключением подведомственных организаций и получателей государственной помощи.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность формируется исходя из концепции достоверного представления, то есть допускает отступления от требований нормативных актов (например, досрочное применение стандартов) и дополнительные раскрытия, если это повышает информационную ценность представляемой отчетности для пользователей.

Из недостатков релевантности этой информации для пользователей можно констатировать достаточно узкий спектр раскрываемой информации об оплате труда и связанных с ней данных в соответствии с нормативно-правовыми актами Российской Федерации.

Остальные виды отчетности (например, внутренняя – управленческая, внешняя – отчетность устойчивого развития) вообще могут формироваться вне каких-либо «рамочек», правил, если организация не разрабатывает локальные нормативные акты, методики по их формированию или хотя бы не закрепляет применение каких-либо стандартов (например, GRI, GRESB, SASB) либо рекомендаций министерств и ведомств. В этом случае вообще применять термины «достоверность» и, тем более «релевантность» невозможно в силу отсутствия

ключевого признака проверяемости отчетности – концепции (правил) ее составления.

Единственный вид контроля, в полномочия которого может входить проверка и подтверждение достоверности указанных видов отчетных данных, – внутренний аудит или иная модель внутреннего контроля в организации [147]. В этом случае, безусловно, соблюдаются интересы внутренних пользователей – например, в области поддержки решений по управлению человеческим капиталом [156]. Однако единственным гарантом достижения приемлемого уровня достоверности скудного перечня данных финансовой отчетности в части использования и вознаграждения персонала организации для внешних пользователей является аудит. При системном снижении количества субъектов и условий обязательного аудита на уровне государства это представляет проблему с точки зрения достоверности данных, в том числе для статистического наблюдения и поддержки принятия решений на государственном уровне.

По результатам исследования вопросов качественных характеристик информации о труде и его оплате, генерируемой на различных уровнях, как предмета аудита можно сделать следующие выводы.

1. В макроэкономическом масштабе аналитика использования трудовых ресурсов и оплате труда достаточно затруднена для широкого круга пользователей, с точки зрения официальных открытых источников: для сравнительного и динамического анализа доступна лишь информация о безработице и среднем уровне оплаты труда, в том числе по основным отраслям. Единственный прогнозно значимый вывод, валидированный нами на основе сравнительного анализа динамики ВВП и уровня оплаты труда, состоит в том, что темп роста оплаты труда стимулирует рост ВВП, когда становится ниже темпа роста производительности труда; и наоборот, превышение индекса оплаты труда над индексом производительности обуславливает тренд на снижение роста ВВП через год – то есть имеет отложенный эффект. Достоверность исходной информации для аналитических выводов обеспечивается инструментами статистической обработки финансовой и нефинансовой информации,

генерируемой экономическими субъектами. Другим источником более детальной информации могут служить аналитические отчеты консалтинговых и рейтинговых агентств. Однако, по нашему мнению, они должны рассматриваться с высокой долей скептицизма вследствие нерепрезентативного отбора информации для анализа и обобщения, а также возможного субъективизма (продвижения чьих-либо интересов). Отсутствие концептуальных норм составления таких отчетов «выводит» их из возможных объектов подтверждения и, вследствие этого, повышает риски использования для стейкхолдеров.

2. На уровне экономических субъектов генерируется большое количество финансовой и нефинансовой информации о трудовых ресурсах, рабочих местах, налогах, оплате труда в бухгалтерской (финансовой), налоговой, статистической, специализированной, управленческой отчетности, отчетности устойчивого развития. Однако в силу действующего закона предметом аудита могут выступать качественные характеристики исключительно бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая доступна широкому кругу пользователей, имеет концептуальные рамки, но содержит крайне ограниченные сведения (исключительно касающиеся оплаты труда и оценочных обязательств перед персоналом).

3. Предметом иных аудиторских заданий, обеспечивающих уверенность («аудит на соответствие»), может выступать подтверждение соответствия действующим правилам:

- налоговой отчетности, которая строго регламентируется и контролируется, но недоступна широкому кругу пользователей;

- статистической и специализированной отчетности, которые регламентируются нормативно-правовыми актами, но четких инструментов их контроля не предусмотрено, более того, они, как правило, недоступны для большинства категорий внешних пользователей.

4. Предметом аудиторских заданий, обеспечивающих уверенность («аудит отчетности, составленной по специальным правилам»), может также являться достоверность:

– нефинансовой отчетности для внешних пользователей (ESG-отчетность, социальная или иная отчетность), риском неопределенности результата контроля при это выступает то, что добровольно отчитывающиеся субъекты крайне редко определяют концептуальные правила формирования таких отчетов;

– управленческой отчетности, при объективизации аудиторского задания в отношении которой, как правило также обнаруживаются неопределенность «правил игры» и неудовлетворенность управленцев в ограниченном объеме подтверждаемых аудитором данных.

5. Несмотря на различающийся предмет подтверждения / оценки соответствия в ходе аудиторских заданий, обеспечивающих уверенность, риски существенного искажения (снижения качественных характеристик отчетов о труде и его оплате) оказывают определяющее влияние на методику аудита, являются едиными для разных видов отчетности, что обуславливает необходимость формализации риск-ориентированной стратегии аудита и «встроенных» в нее инструментов.

2.2 Идентификация неотъемлемых рисков существенного искажения отчетных данных о вознаграждениях персоналу с учетом отраслевых особенностей агробизнеса и вопросы параметризации их оценки

Наиболее важной методической проблемой для аудиторов является определить весь спектр факторов риска, которые могут в значительной мере влиять на возможность существенного искажения отчетных данных как в результате ошибок, небрежности, так и в результате преднамеренных действий.

Реформированный в 2021 г. МСА 315 посвящен выявлению и оценке данных рисков на уровне финансовой отчетности в целом и на уровне предпосылок ее подготовки (п. А41 МСА 200).

Риски существенного искажения на уровне финансовой отчетности – такие риски, которые распространяются на финансовую отчетность в целом и потенциально затрагивают целый ряд предпосылок. Как правило, они являются следствием недобросовестных действий [44].

Рассмотрим процесс идентификации рисков существенного искажения отраслевого характера, присущих сельскохозяйственным организациям, в целях формирования гипотезы о дислокации наиболее вероятных и значительных факторов риска. Исследование будем проводить в соответствии с поставленной целью с акцентом на предпосылки формирования финансовой информации о вознаграждениях персоналу.

На первом этапе идентифицируем неотъемлемые риски (Рисунок 2.8).

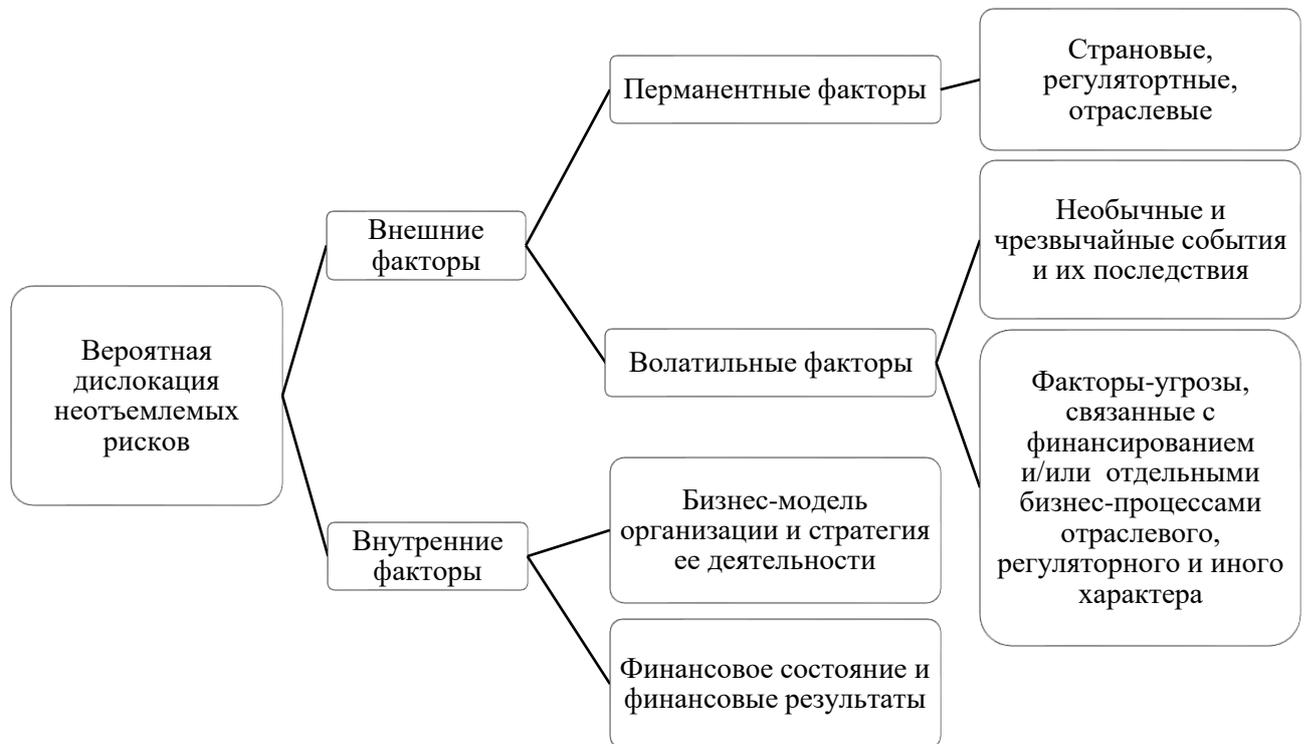


Рисунок 2.8 – Комплексный подход к определению неотъемлемых рисков аудируемого лица

Источник: разработан автором на основе контент-анализа пересмотренного МСА 315 [101].

На этом этапе детальные тесты, как правило, не проводятся, а ключевым источником получения данных о рисках являются информация, полученная в

результате аналитических процедур, наблюдения, осмотра, а также устного и письменного взаимодействия с руководством аудируемого лица и (при необходимости) с лицами, отвечающими за корпоративное управление (п. 16 МСА 315).

На втором этапе необходимо получить понимание концепции подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица и ее системы внутреннего контроля, в той степени, в которой она влияет на возможность снижения неотъемлемых рисков.

На третьем этапе определяются области с повышенным риском искажения на уровне общих (концептуальных) принципов подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности и предпосылок формирования отдельных классов (сальдо, однотипных операций).

В данном подразделе в соответствии с целями и задачами научного исследования рассмотрим процедуры идентификации присущих сельскохозяйственным организациям рисков, с преимущественным анализом информации, связанной с использованием трудовых ресурсов и вознаграждениям персоналу.

Для определения перманентных страновых рисков, присущих сельскохозяйственной отрасли, рассмотрим статистические данные и результаты экспертно-аналитической деятельности аудиторско-консалтинговых групп.

В исследовании, проведенном экспертно-консалтинговой группой iFarming, обобщены глобальные факторы риска, присущие АПК России:

- неблагоприятные для ведения сельского хозяйства природно-климатические условия;
- неблагоприятная эпизоотическая ситуация по ряду заболеваний животных;
- изменение конъюнктуры рынка и существенное изменение структуры спроса на отечественную сельхозпродукцию;
- ускорение инфляции и удорожание средств производства;
- дорогие финансовые ресурсы;

– низкая степень инженерно-технического развития сельских территорий и сельскохозяйственных агломераций, низкие возможности обновления материально-технической базы в условиях санкций [172].

В исследовании PwC [115] приводится анализ причин низкой эффективности российского сельского хозяйства сектора по сравнению со странами-лидерами, определены такие факторы, как: «...низкий уровень автоматизации и внедрения цифровых технологий; неиспользуемый потенциал урожайности сельскохозяйственных земель; устаревший фонд сельскохозяйственной техники; архаичные системы менеджмента».

С точки зрения оценки финансовых потоков и их влияния на сценарии подготовки отчетности так же, как и в исследовании iFarming, важнейшим риском является рост себестоимости по сравнению с выручкой и, как следствие, недостаток финансирования в «межсезонье», возникновение «кассовых разрывов».

Ожидаемый рост диспаритета цен на материальные и трудовые ресурсы по сравнению с ценами на готовую продукцию, по оценкам PwC, обусловлен «перенасыщением» рынка после наращивания мощностей за счет «сверхприбылей», полученных аграриями в 2014-2015 гг. (при введении политики контрсанкций).

По оценке Счетной палаты РФ, государственная программа развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия на 2013–2020 годы, несмотря на предпринятые меры, не дала ощутимых результатов. В ведомстве отметили, что: «...В целом на долю компенсирующей и стимулирующей субсидий в 2020 и 2021 годах приходился наибольший объем финансирования межбюджетных трансфертов: 61,4 млрд руб. и 53,6 млрд руб. соответственно. И в ходе проверки аудиторы обнаружили финансовые нарушения на сумму 1,1 млрд руб.» [28].

В этой же статье аналитики сходны во мнении, что без «длинных» кредитов и их господдержки, проблемы роста АПК и обеспечения продовольственной безопасности могут усугубляться.

Риски агробизнеса в целом в экспертно-аналитических отчетах описаны достаточно сходно. При этом есть и общие недостатки в данных исследованиях: трудовые ресурсы как фактор рисков агробизнеса практически не анализируются, проблемы развития человеческого капитала на селе исследуются абстрактно от эффективности деятельности экономических субъектов агробизнеса.

Проблемы оценки эффективности использования человеческого капитала в сельхозорганизациях – как факторы развития АПК в целом – описаны буквально в нескольких научных трудах.

Так, в автореферате диссертации О. С. Горбуновой «Формирование человеческого капитала аграрной сферы региона» в качестве факторов риска развития агробизнеса описываются вопросы информационной поддержки принятия решений в области роста эффективности персонала и проблемы финансирования развития персонала (автор их называет «риски инвестиций в человеческий капитал») [27].

В статье Б. А. Воронина, Я. В. Ворониной и А. А. Лобанова, а также диссертации Ю. О. Дервянко «Формирование и развитие человеческого капитала в сельском хозяйстве» описание факторов развития управления персоналом происходит в большей мере не через динамику производительности труда, а посредством увязки с финансовым состоянием организации и уровнем вознаграждений, а также наличием высоко технологичных рабочих мест [22, 35].

Экспертная аналитика должна исследоваться для целей определения необходимых для аудиторской оценки рисков совместно со статистическими данными.

Государственная программа развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия на 2013–2020 годы, несмотря предпринятые меры, не дала ощутимых результатов (Таблица 2.1).

Таблица 2.1 – Основные показатели деятельности сельскохозяйственных организаций России

Показатель	Годы							Отклонение 2021 г. (+,-) от уровня		Тенденция показателя
	2010	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2010 г.	2016 г.	
Число сельскохозяйственных организаций на конец отчетного периода, тыс.	7,2	5,0	5,2	5,2	4,5	4,2	4,1	-3,1	-0,1	Устойчиво убывает
в т. ч. убыточных	2,0	1,1	1,2	1,4	1,2	1,1	1,2	-0,8	0,1	Нет
Доля убыточных организаций	0,28	0,22	0,23	0,27	0,27	0,26	0,29	0,01	0,03	Устойчиво возрастает
Среднегодовая численность занятых в сельском хозяйстве, тыс. чел.	5358	4890	4481	4346	4212	4011	4098	-1260	-792	Устойчиво убывает
Валовая продукция сельского хозяйства, млрд руб.	1103	2818	2819	3022	3348	3787	4567	3464	1749	Устойчиво возрастает
Сальдированный финансовый результат сельскохозяйственных организаций, млрд руб.	67	241	171	206	119	399	376	309	68	Неустойчиво возрастает
Прибыль в расчете на одну прибыльную организацию, млн руб.	21	80	62	80	91	159	169	148	89	Устойчиво возрастает
Убыток в расчете на одну убыточную организацию, млн руб.	22	66	62	69	151	84	95	73	11	Нет
Рентабельность продукции - всего, %	10,0	16,4	13,6	15,4	14	20,3	19,1	9,1	2,7	Неустойчиво возрастает
Рентабельность продукции растениеводства, %	12,4	30,3	17,2	20,6	20,7	36,7	30,9	18,5	0,6	Нет
Рентабельность продукции животноводства, %	8,6	9,8	12	12,8	11	10,8	11,3	2,7	1,5	Нет
Суммарная задолженность по обязательствам, млн руб.	1126	2005	1932	2241	2545	2943	3310	2184	1305	Устойчиво возрастает
в т. ч. по кредитам и займам	841	1477	1414	1693	1894	2219	2580	1739	1103	Устойчиво возрастает
из них просроченная	11	19	15	31	46	13	66	55	47	Нет
Сумма кредитов и займов в расчете на одну сельскохозяйственную организацию, тыс. руб.	117	295	272	326	421	528	629	512	334	Устойчиво возрастает
Получено сельхозпродукции в расчете на 1 работника, тыс. руб.	206	576	629	695	795	944	1114	908	538	Устойчиво возрастает
Производительность труда (по прибыли) в расчете на 1 работника, тыс. руб.	13	49	38	47	28	97	92	79	43	Неустойчиво возрастает

Источник: рассчитаны автором на основе данных Росстата [116].

Так, из устойчиво негативных тенденций можно отметить:

1) снижение количества сельскохозяйственных организаций вследствие укрупнения бизнеса, как следствие, постепенное уменьшение влияния конкуренции на рынок сельхозпродукции;

2) уменьшение численности работников, занятых в сельском хозяйстве – с 5,4 млн чел. в 2010 г. до 4,0 млн чел. в 2020 г.;

3) увеличение доли убыточных сельхозорганизаций с 0,22 в 2016 г. до 0,29 в 2021 г., что в существенной степени обусловлено волатильностью факторов аграрного производства, в т. ч. зависимостью от цен, кассовых разрывов и условий привлечения заемных ресурсов;

4) рост задолженности по обязательствам, т. ч. задолженности перед банками по долгосрочным и краткосрочным кредитам - в среднем на 11,3 % в год; как видно из Рисунка 2.9, с 2018 г. темпы прироста привлечения заемных средств существенно превышают темпы роста эффективности производства сельскохозяйственной продукции, выраженные в увеличении производительности труда.

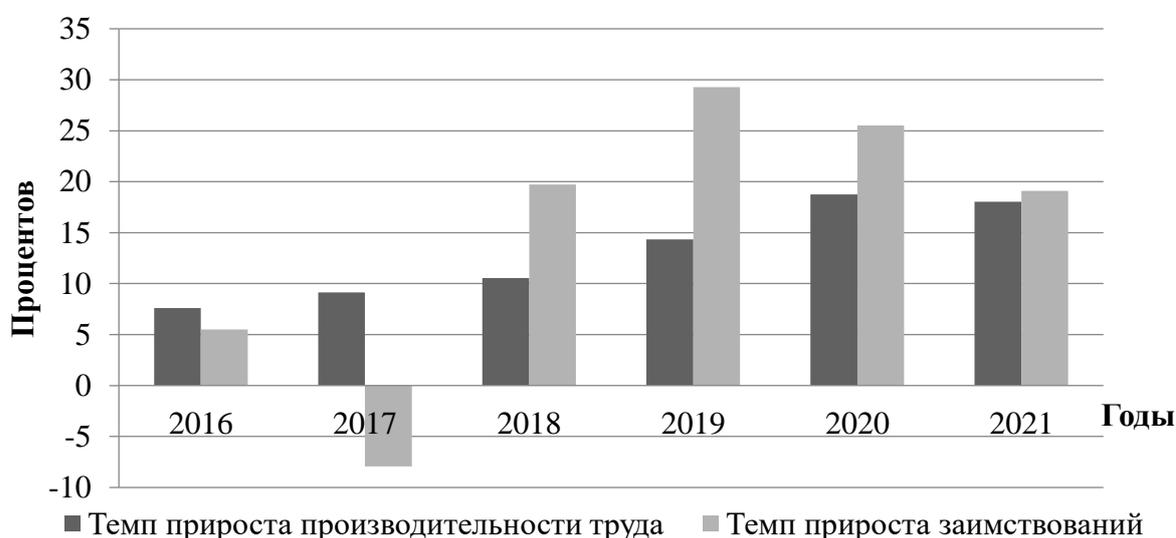


Рисунок 2.9 – Темпы роста производительности труда и привлечения заемных средств в сельскохозяйственных организациях России

Источник: рассчитаны автором на основе данных Росстата [116].

Вследствие выше описанных факторов, наиболее значимым перманентным риском, присущим сельскому хозяйству, выступает чрезмерная закредитованность отрасли. Несмотря на то, что в 2018 г. на льготное кредитование государством было направлено 60 млрд руб., в 2019 – 66 млрд руб., а в 2020 – 91 млрд руб., объемы долгов растут: в 2018-2020 гг. две трети государственной поддержки сельскому хозяйству ушли на компенсацию банковских процентов.

По данным Краснодарского крайстата, более 80 % денежной выручки сельхозорганизации направляют на погашение задолженности по кредитам и затратам по их обслуживанию.

Такой высокий показатель «закредитованности» свидетельствует о нарастании потребности в «перекредитовании», в т. ч. на менее выгодных условиях.

К волатильным факторам также можно отнести угрозы краткосрочных, необычных, чрезвычайных событий, способных повлиять на бизнес. К ним в 2019-2021 гг. вполне можно отнести пандемию коронавирусной инфекции и защитные меры, предпринимаемые государством в целях предотвращения ее распространения. Сельское хозяйство не вошло в перечень отраслей, наиболее пострадавших от COVID-19 [140].

Тем не менее, логистические процессы (транспорт, хранение), сферы сбыта сельхозпродукции (особенно общественное питание) испытали разные степени финансового кризиса: от временной неплатежеспособности до банкротства, что привело к ухудшению качества наиболее значимого оборотного актива – дебиторской задолженности, а это, в свою очередь, – к усугублению «кассовых» разрывов в финансировании организаций агробизнеса. Следовательно, данный фактор можно считать резонирующим, усугубляющим по отношению к кредитозависимым сельхозорганизациям и нейтральным по отношению к остальным.

Таким образом, основным фактором, определяющим мотивы манипулирования учетными данными для сельскохозяйственных организаций, испытывающих потребность в систематическом кредитовании и

перекредитовании, является мнимое повышение кредитоспособности путем завышения суммы статей положительного влияния, занижения сумм обратного влияния или, приоритетное направление – отражение мнимых (притворных) транзакций, занижающих обязательства и завышающих капитал, или неотражение операций, одновременно увеличивающих обязательства и уменьшающих чистые активы. Проще говоря, если приоритетными пользователями отчетности являются банки, кредитующие или даже только рассматривающие кредитные заявки сельхозорганизации, можно констатировать, что ожидаемые существенные искажения будут находиться в завышенных доходах, заниженных расходах, не полностью отраженных обязательствах.

Произведенный анализ будет иметь практическую значимость только в том случае, если станет основой документирования процесса обоснования рисков существенного искажения как базиса для профессионального суждения.

Здесь необходимо зафиксировать проблему – профессиональное суждение и его вариабельность оказывают значимое влияние на доверие к аудиторским заключениям. Исследовав опубликованную в ГИР БФО бухгалтерскую (финансовую) отчетность 144 сельскохозяйственных организаций, мы отметили следующие аспекты:

- из 144 подлежали по критериям обязательному аудиту 100 организаций, из них 5 уклонилось от обязательного аудита (либо просто не разместило аудиторское заключение);

- 16 организаций привлекли аудиторов на инициативной основе;

- из 111 аудиторских заключений 98 были немодифицированными, в том числе 24 – немодифицированных с включением параграфа «Важные обстоятельства» с описанием возможного влияния на деятельность организации специальной военной операции, 2 - немодифицированных с включением параграфа «Важные обстоятельства» по другим причинам; 13 аудиторских заключений – с выражением мнения с оговоркой, в том числе 4 – по причине сомнения в возможности аудируемого продолжать деятельность непрерывно. Здесь достаточно удивительным является, что условия деятельности всех организаций примерно одинаковы (одна

территория, схожие ОКВЭД2), но одни аудиторы привлекают внимание к одним и тем же факторам, другие нет. Это еще в большей мере требует внимания к предельно возможной формализации профессионального суждения.

Для уровня понимания деятельности аудируемого лица и внешних факторов, влияющих на ее функционирование, в МСА 315 и иных стандартах аудита нет требования по какой-либо точной оценке и ее градации. Существует обязанность определения значительных рисков. Вследствие этого, считаем достаточным ввести две градации для данной группы факторов: значительный и незначительный риск, опираясь на рациональность любых аудиторских процедур и стандартной необходимости разработки действий только в ответ на значительные риски.

Исходя из двусторонней оценки внешних рисков существенного искажения отчетности сельскохозяйственных организаций (экспертно-аналитической и статистической), составим методический регламент (Таблица 2.2).

Для существующей ситуации при отсутствии фиксации оснований для пересмотра внешних неотъемлемых факторов «усредненное» значение факторов внешнего неотъемлемого риска для сельскохозяйственных организаций Краснодарского края – «незначительный». Однако оценка риска необходима не столько для общего понимания влияния внешних факторов, сколько для оценки необходимости реакции на факторы значительного риска.

В разрабатываемой нами методике мы считаем это важным, так как факторы тесной взаимосвязи банковского и аграрного сектора, а также низкий уровень управления персоналом, фондовооруженности и привлекательности труда в аграрной отрасли могут обуславливать повышенный риск несостоятельности (банкротства).

Также, для большинства пользователей «длинных» кредитов кредитный мониторинг влияет на вероятность недобросовестных действий в отношении формирования показателей, используемых для оценки кредитоспособности и выполнения кредитных условий (ковенант).

Действие внешних факторов неотъемлемого риска может проявляться в каждой организации с учетом специфики условий и стратегии ее деятельности.

Таблица 2.2 – Регламент аудита «Рекомендации по оценке неотъемлемых внешних рисков существенного искажения сельскохозяйственных организаций»

Группа факторов	Описание фактора риска	Характер риска			Условия, влияющие на параметры оценки риска	Значение риска для с.-х. организаций Краснодарского края	Аргументы для пересмотра значения риска
		влияет на подверженность отчетности искажениям в целом		Напрямую влияет на отдельные отчетные статьи и предпосылки их формирования			
		влияет на применимость допущения непрерывности деятельности	повышенная подверженность преднамеренным искажениям				
1	2	3	4	5	6	7	8
Перманентные	Факторы природно-климатического характера, потери вследствие чрезвычайных ситуаций природного характера	Да	Нет	Нет	Условия ведения земледелия в регионе	Незначительный	Глобальные изменения природно-климатических условий, состояния почв, техногенные и природные катастрофы
	Эпизоотические факторы	Да	Нет	Нет	Специализация на животноводстве, характеризующейся повышенной подверженностью эпизоотиям	Незначительный	Свежие природные и эпизоотические очаги, особенно диффузные

Продолжение Таблицы 2.2

1	2	3	4	5	6	7	8
	Конъюнктура рынка отечественной сельскохозяйственной продукции	Да	Нет	Нет	Изменение цен на продукцию, экспортные и иные нормативно-правовые ограничения и стимулирующие программы	Незначительный	Падение цен, введение ограничений цен (продаж), исчерпание факторов роста
Волатильные	Финансирование текущей деятельности носит преимущественно характер кредитования (закредитованность отрасли)	Да	Да	Да (статьи, влияющие на принятие решение о кредитоспособности)	Зависимость отрасли от в целом от устойчивости банковского сектора	Значительный	Смещение приоритета кредитного финансирования в инвестиционное и/или государственно-частное партнерство
	Влияние чрезвычайных и необычных политических и эпидемиологических факторов	Нет	Нет	Нет	Последовательность применения политики обеспечения продовольственной безопасности, в т. ч. импортозамещения с опорой на отечественный АПК	Незначительный	Прекращение программ господдержки АПК и возврат к импорту ключевой сельхозпродукции
	Ограничения развития человеческого капитала	Да	Да	Нет, всеобъемлющее влияние	Зависимость от комплекса факторов квалификации, мотивации, материально-технического обеспечения, в т. ч. высокотехнологичных рабочих мест	Значительный	«Переоценка» человеческого капитала в результате фиксируемого приращения компетентности, мотивации, улучшений условий труда

Источник: разработано автором.

Тогда с целью построения модели рисков сельхозорганизаций необходимо определить наиболее важные для пользователей их отчетности бизнес-риски показатели и валидировать попадание того или иного экономического субъекта в группу риска.

Как следует из МСА 315, «бизнес-риск – риск, возникающий в результате значительных условий, событий, обстоятельств, действий или бездействия, которые могут оказать негативное влияние на способность организации достичь поставленных целей и реализовать свою стратегию, или возникающий в результате установления ненадлежащих целей и стратегии».

С точки зрения стандартного аналитического подхода к оценке эффективности производственных организаций, наиболее часто в нем упоминается рентабельность продукции (в некоторых источниках – рентабельность обычных видов деятельности).

Как определить по рентабельности риск, присущий бизнес-модели организации? Динамика показателя здесь вряд ли будет показывать риск, поскольку это изменение, скорее связано, с конкретными управленческими решениями внутри организации, чем с чистым риском существования организации в конкурентной среде аналогичных организаций. Тогда базисом для определения отклонения следует избрать среднеотраслевое значение показателя для организаций, занимающихся в качестве приоритетного аналогичным видом деятельности, в одном регионе.

В этом случае уже представляется уместным параметризация бизнес-рисков исходя из уровня рентабельности.

Для анализа отобрано 144 сельскохозяйственные организации Краснодарского края, специализирующихся на выращивании и реализации продукции растениеводства. Также (это будет иметь значение для следующих факторов внутреннего неотъемлемого риска) необходимо отметить использование данными организациями источников финансирования в виде кредитов и займов.

Средний уровень рентабельности продукции по группе 54,7 %, тогда распределение сельскохозяйственных организаций по риску исходя из параметра

«Рентабельность продукции» выглядит обобщенно таким образом (Таблица 2.3), и обосновано расчетами (Приложение 4, Таблица 4.1).

Таблица 2.3 – Распределение сельскохозяйственных организаций Краснодарского края по уровню бизнес-риска исходя из уровня рентабельности продукции, 2021 г.

Уровень бизнес-риска	Параметры группы по уровню рентабельности продукции, %	Количество организаций в группе	Средний уровень рентабельности по группе, %	Справочно: доля расходов на оплату труда в затратах, %
Высокий	Менее 0,0	9	-14,74	19,39
Средний	От 0,0 до 54,78	64	31,73	21,93
Низкий	Более 54,78	71	83,51	17,26
Итого и в среднем		144	54,78	19,47

Источник: авторский расчет и группировка на основе данных ГИР БФО [29]

Вторым показателем, характеризующим бизнес-риск и непосредственно связанным с продолжением оценки значимых внешних факторов – кредитоспособностью организации, является коэффициент финансовой устойчивости. Так, априорно существующий фактор высокой закредитованности сельского хозяйства и зависимости от других форм кредиторской задолженности не влияет на организации с несущественной долей текущих обязательств в валюте баланса. Следовало бы ожидать, при коэффициенте финансовой устойчивости (отношения собственного и приравненного к нему капитала к общей величине источников образования имущества) выше 0,5, что является теоретически достаточным значением для данного показателя, влияние отраслевого риска не будет существенным.

Вместе с тем, обязанность применять профессиональный скептицизм, требует при оценке аудиторских рисков формировать гипотезу о намеренном «приближении» факторов, влияющих на целевые показатели, к их нормативным значениям. Следовательно, необходимо заложить некий интервал качественной оценки, учитывающий неопределенность методик нормирования значений финансовой устойчивости и издержки округления. На наш взгляд, для значения

0,5, с учетом границ мнений ученых-экономистов о теоретически-достаточных значениях финансовой устойчивости и возможности округления «влияющей» десятичной доли с допустимостью $\pm 0,05$, допустимо рассматривать интервал неопределенности достаточного значения коэффициента финансовой устойчивости $0,5 \pm 0,15$, или [3,5; 6,5].

При таком допущении относительно гарантированной зоной низкого риска существенного искажения отраслевого характера будет «попадание» показателя финансовой устойчивости организации на конец аудитуемого периода в интервал (0,65; 1].

Отобранные организации в большинстве характеризуются финансовой независимостью. Более точное распределение по группам с параметрами: низкий бизнес-риск, связанный с зависимостью от заемных средств (коэффициент финансовой независимости выше 0,65), средний бизнес-риск (от 0,35 до 0,65) и высокий бизнес-риск (до 0,35) – представлено в таблице 2.4, на основании расчетов (Приложение 4, Таблица 4.2).

Таблица 2.4 – Распределение сельскохозяйственных организаций Краснодарского края по уровню бизнес-риска исходя из уровня коэффициента финансовой независимости, на конец 2021 г.

Уровень бизнес-риска	Параметры группы по уровню коэффициента финансовой независимости	Количество организаций в группе	Средний уровень коэффициента финансовой независимости по группе	Справочно: доля оценочных обязательств в текущих обязательствах, %
Высокий	Менее 0,35	20	0,165	1,0
Средний	От 0,35 до 0,65	39	0,551	1,3
Низкий	Более 0,65	85	0,806	1,6
Итого и в среднем		144	0,601	1,4

Источник: авторский расчет и группировка на основе данных ГИР БФО [29]

Здесь следует отметить, что чем ниже финансовая независимость, тем неохотнее организации формируют оценочные резервы. Прослеживается политика неотражения (неполного отражения) резервов предстоящих расходов, подавляющую часть которых в АПК составляют «отпускные» резервы для

мнимого увеличения капитала за счет неформирования резервов или их заниженной оценки.

Возвращаясь к всеобъемлюще влияющему фактору закрежденности отрасли сельского хозяйства и потребности в долгосрочных кредитах на лояльных условиях, нельзя не остановиться на показателе «долговые ковенанты» (или «кредитные ковенанты»).

Кредитные договора часто включают условия, называемые ковенантами, которые защищают кредиторов, ограничивая деятельность заемщика. Методические аспекты включения в кредитные договоры ковенант рассматриваются в международных образовательных программах СИМА [173]. Данные финансовые условия приносят пользу и заемщикам в той мере, в которой они снижают риск для кредиторов и, таким образом, снижают стоимость заимствования. Ковенанта должна быть индикатором возможностей предприятия «принять» убытки без того, чтобы нарушить установленную границу задолженности.

В российской практике наиболее часто используются не стимулирующие, а ограничивающие ковенанты, например, соотношение текущих обязательств и прибыли (или денежного потока от текущей деятельности). При этом наиболее строгим ограничением данного показателя является единица – то есть долги не должны превышать прибыль. В отдельных случаях рассматривается ковенанта «не более 2» с постепенным доведением ее до конца кредитного договора до 1. Именно эти границы анализа рисков положены в основу третьего фактора идентификации бизнес-рисков организаций аграрной сферы (Таблица 2.5), на основании расчетов, приведенных в Таблице 4.3 (Приложение 4).

Итак, методика параметризации неотъемлемых рисков с точки зрения вероятности наступления для сельского хозяйства может быть представлена следующим образом (Таблица 2.6).

Ее визуальное использование предполагает формализацию отражения значительности рисков по оси «вероятность наступления риска» в зависимости от показателей организации за аудируемый период или на отчетную дату.

Таблица 2.5 – Распределение сельскохозяйственных организаций Краснодарского края по уровню бизнес-риска исходя из уровня кредитной ковенанты «Соотношение текущих обязательств и прибыли», на конец 2021 г.

Уровень бизнес-риска	Параметры группы по уровню кредитной ковенанты	Количество организаций в группе	Средний уровень ковенанты в группе
Высокий	Менее 0 или более 2	39	-9,16 (убыточные); 7,79 (прибыльные)
Средний	От 1 до 2 включительно	35	1,43
Низкий	Более 0, но менее 1	70	0,58
Итого и в среднем		144	1,23

Источник: авторский расчет и группировка на основе данных ГИР БФО [29]

Второй «плоскостью» оценки рисков существенного искажения является значительность – возможное влияние фактора риска на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности (по сумме возможного искажения, оценке вероятности нарушения принципа непрерывности деятельности, последствиям манипулирования учетными данными).

Рассмотрим критерии параметризации значительности рисков – исходя из уровней существенности информации. В соответствии с МСА 320 целесообразно их производить из суммовых и качественных критериев существенности – возможного влияния искажений на качественные характеристики бухгалтерской (финансовой) отчетности. При этом контент-анализ требований МСА позволяет включить их требования в методику параметризации следующим образом.

Во-первых, если фактор риска входит в перечень поименованных рисков недобросовестных действий (МСА 240), рассматривать его как всеобъемлющий – то есть способный повлиять на большинство статей бухгалтерской (финансовой) отчетности и предпосылок их формирования.

Таблица 2.6 – Факторы неотъемлемого риска сельскохозяйственных организаций, влияющие на финансовую информацию о вознаграждениях персоналу, и параметризация вероятности наступления риска

Фактор	Параметры оценки			Характер влияния	Ожидаемые искажения
	Показатель	параметры группы риска	риск (оценка вероятности)		
Низкая эффективность производства	рентабельность продукции (R)	$(-\infty; 0)$ $[0; \bar{R}]$ $(\bar{R}; +\infty)$	Высокий Средний Низкий	На предпосылки формирования статьи «Расходы на оплату труда»	Занижение расходов на оплату труда (модель $\frac{П-X}{ПС+X} * 100$)
Существенная зависимость от возможности привлечения заемных средств	коэффициент финансовой независимости (Кфн)	$(-\infty; 0,35)$ $[0,35; 0,65]$ $(0,65; +\infty)$	Высокий Средний Низкий	На предпосылки формирования текущих обязательств (кредиторской задолженности и оценочных обязательств)	Занижение текущих обязательств (модель $\frac{СК}{В-X}$)
Существенная вероятность прекращения кредитования из-за нарушения условий (ковенант)	соотношение текущих обязательств и прибыли (С)	$(-\infty; 0)$ $\cup (2; +\infty)$ $[1; 2]$ $[0; 1)$	Высокий Средний Низкий	На предпосылки формирования текущих обязательств (кредиторской задолженности и оценочных обязательств)	Занижение текущих обязательств, завышение собственного капитала (модель $\frac{ТО+X}{П-X}$)

где R – рентабельность продукции в организации, %;
 \bar{R} – рентабельность средняя по отрасли и региону, %;
 П – прибыль от продаж, тыс. руб.;
 ПС – полная себестоимость продаж, включая себестоимость продаж, управленческие и коммерческие расходы, тыс. руб.;
 Кфн – коэффициент финансовой независимости на конец года;
 СК – собственный капитал на конец года, тыс. руб.;
 С – индикатор соблюдения кредитной ковенанты «Соотношение текущих обязательств и прибыли»;
 В – валюта баланса на конце года, тыс. руб.;
 ТО – текущие обязательства на конец года, тыс. руб.;
 X – искажение, способное изменить экономические решения пользователей

Источник: авторская разработка.

Во-вторых, из качественных критериев в силу МСА необходимо рассматривать, как минимум:

– влияние фактора риска на вероятность утраты аудируемым лицом продолжать свою деятельность в обычном режиме (МСА 570 (пересмотренный)). При этом оценивать данный риск (если он присущ организации) как значительный, так как допущение непрерывности деятельности является основополагающим принципом ее подготовки;

– вероятность привлечения аудируемого лица к значимым для него мерам ответственности в связи с нарушением нормативно-правовых актов (МСА 250 (пересмотренный)). При этом значительность риска рассматривать следующим образом: при вероятном привлечении организации к финансовым санкциям – в зависимости от суммовой существенности их максимальной величины, и в любом случае рассматривать как значительные нарушения, влекущие ответственность в виде приостановления деятельности.

Для оценки суммовых критериев значительности возможных искажений, обусловленных рисками, наиболее конкретной и подробной представляется методика А. В. Петуха и О. И. Швыревой [122]. Ее интерпретация для рассматриваемого вопроса приведена в Таблице 2.7 и детализирована в Таблице 4.4 (Приложение 4).

«Пробелом» данной методики является необходимость и порядок установления уровня существенности, применяемого к отдельным видам операций, остаткам по счетам или раскрытию информации. В силу необязательности, данный показатель в практическом аудите применяется крайне редко.

Тем не менее, предугадывая информационные потребности пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности и возможности «обхода» правил учета и средств внутреннего контроля прогнозируема как весьма вероятная потребность в отнесении в более благоприятную группу для анализа.

Иначе говоря, если рассматривать объективные тенденции бизнеса, то очевидным представляется не просто стремление убыточных предприятий попасть в группу рентабельных, но и стремление организаций, рентабельность которых

ниже среднеотраслевой – попасть в группу с рентабельностью выше среднеотраслевой (особенно в условиях открытости данных и публичного сравнительного анализа на сайтах информационной поддержки бизнеса: Зачестныйбизнес, Sbis, Audit-it, Testfirm и др.).

Таблица 2.7 – Соответствие параметров значительности и уровней существенности

Параметр значительности	Уровень существенности	Комментарий
Граница «низкий / средний» риск	Уровень явно незначительных искажений	Искажения ниже этой величины ни по отдельности, ни по совокупности критического влияния на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности не оказывают
Граница «средний / высокий» риск	Уровень существенности для бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом	В общем случае, за исключением организаций, наиболее подверженных манипулированию данными вследствие «пограничных» значений ключевых показателей, влияющих на решения пользователей
	Уровень существенности, применяемый к отдельным видам операций, остаткам по счетам	Для организаций, наиболее подверженных манипулированию данными вследствие «пограничных» значений ключевых показателей, влияющих на решения пользователей

Источник: разработано автором.

Но если рассматривать вероятность недобросовестных действий, то в большей мере скептицизм необходимо проявлять к отчетности организаций, выполняющих критерии отнесения в конкретную группу, но с небольшим «отрывом» – именно они имеют мотивы в незначительной степени исказить отчетность (например, снижением расходов на оплату труда, неформированием оценочных обязательств) и показать более благоприятную фиксацию в лучшей группе бизнеса, чем к той, к которой они в действительности относятся.

Тогда для установления уровня существенности для расходов на оплату труда, представляемую в Пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах и влияющих на полную себестоимость продаж напрямую и прибыль обратным образом, необходимо рассчитать максимальное искажение,

при котором из лучшей группы по рентабельности организация «провалилась» бы в худшую группу (Таблица 2.3, Таблица 4.1, Приложение 4).

Составим и решим систему неравенств исходя из логики ограничений:

$$\begin{cases} \frac{\Pi - X}{\text{ПС} + X} * 100 \geq R_{\text{МГ}}, \\ X \leq \Pi, \\ \Pi = \text{ПС} * \frac{R}{100}. \end{cases}$$

Решением данной системы неравенств является:

$$X \leq \frac{\text{ПС} * (R - R_{\text{МГ}})}{R_{\text{МГ}} + 100}, \quad (2.1)$$

где $R_{\text{МГ}}$ – «межгрупповая» рентабельность, % (0 % - для второй группы организаций со средним риском или 54,8 % - для третьей группы организаций с низким риском по Таблице 4.1, Приложение 4).

Если рассматривать искажение конкретного показателя «расходы на оплату труда», то их величина влияет на себестоимость и прибыль в связке с отчислениями на социальные нужды, которые для рассматриваемых организаций со сходным ОК ВЭД 2 1.11 составляет 32,1 %.

Тогда вероятное искажение расходов на оплату труда ($X_{\text{от}}$) будет составлять величину, рассчитанную по формуле (2.2):

$$X_{\text{от}} = \frac{X}{1,321}. \quad (2.2)$$

Полученную максимально допустимую ошибку можно считать по всем признакам уровнем применяемой существенности по конкретной статье, предварительно сравнив ее с уровнем существенности для бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом (так как $УС_{\text{П}} \leq УС_{\text{Ф0}}$).

Расчет по данной формуле, произведенный в Таблице 4.1 (Приложение 4) определил, что расчет «применяемой» существенности по статье расходы на оплату труда необходим для шести организаций из рассматриваемой совокупности (таблица 2.8), так как в текущей позиции они рассматриваются пользователями финансовой отчетности как лучшие в отрасли, но при снижении расчетной рентабельности за счет искажения расходов они могут «опуститься» в группу

рентабельных, но не лучших в отрасли, что снижает их инвестиционную привлекательность.

Аналогичным образом методика расчета применяемой существенности может быть применена для рисков существенной зависимости от заемных источников финансирования и несоблюдения условий привлеченных заемных средств (кредитных ковенант).

Исходя из влияния «сальдовых» статей, связанных с вознаграждениями персоналу (оценочные обязательства и кредиторская задолженность в части оплаты труда) можно определить максимальное искажение, потенцирующее падение в худшую аналитическую группу, решив систему неравенств:

$$\begin{cases} \frac{СК - X}{В} \geq K_{\text{фн мг}}, \\ K_{\text{фн}} = \frac{СК}{В}, \\ X \leq СК \end{cases}$$

Решением данной системы неравенств является:

$$X \leq В * (K_{\text{фн}} - K_{\text{фн мг}}), \quad (2.3)$$

где $K_{\text{фн мг}}$ – «межгрупповой» коэффициент финансовой независимости (0,35 – для второй группы организаций со средним риском или 0,65 – для третьей группы организаций с низким риском, по Таблице 4.2, Приложение 4).

Расчет по данной формуле, произведенный в Таблице 4.2 (Приложение 4) определил, что расчет «применяемой» существенности по статьям «Кредиторская задолженность» и «Оценочные обязательства» необходим для четырех организаций из рассматриваемой совокупности (Таблица 2.9), так как за счет уменьшения расчетного коэффициента финансовой независимости из-за занижения сальдо текущих они могут «опуститься» в группу менее привлекательных для инвесторов и менее кредитоспособных.

Таблица 2.8 – Организации, при планировании аудита которых необходимо определять уровень существенности по группе однотипных операций, формирующих статью «Расходы на оплату труда» (по данным за 2021 г.)

Наименование организации	Уровень существенности для бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, тыс. руб.	Текущее положение в группе риска	Максимальное искажение расходов на оплату труда, способствующее переходу в «худшую» группу, тыс. руб.	Уровень существенно сти для статьи «Расходы на оплату труда», тыс. руб.
ОАО имени Ленина	14 012	Низкий риск, рентабельность выше среднеотраслевой по краю	2 241	2 241
ООО «Победа»	2 840	Низкий риск, рентабельность выше среднеотраслевой по краю	722	722
ООО «Фанагория-ЮГ»	5 453	Низкий риск, рентабельность выше среднеотраслевой по краю	2 765	2 765
АО «МОК «Братковский»	2 860	Низкий риск, рентабельность выше среднеотраслевой по краю	1 884	1 884
ООО колхоз «Рассвет»	4 822	Низкий риск, рентабельность выше среднеотраслевой по краю	3 928	3 928
ООО «Агромаркет»	4 727	Низкий риск, рентабельность выше среднеотраслевой по краю	4 667	4 667
ПАО им. С. М. Кирова (приведено для примера)	5 056	Низкий риск, рентабельность выше среднеотраслевой по краю	5 531	5 056 (равно УСФО)
ОАО «Агрокомплекс Губское» (приведено для примера)	2 416	Средний риск, рентабельность ниже среднеотраслевой по краю	2 884	2 416 (равно УСФО)

Источник: расчет и группировка произведены автором на основе данных ГИР БФО [29].

Таблица 2.9 – Организации, при планировании аудита которых необходимо определять уровень существенности по салдо текущих обязательств, связанных с выплатами персоналу, исходя из финансовой независимости (по данным за 2021 г.)

Наименование организации	Уровень существенности для бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, тыс. руб.	Текущее положение в группе риска	Максимальное искажение текущих обязательств, способствующее переходу в «худшую» группу, тыс. руб.	Уровень существенности для статей кредиторской задолженности (перед персоналом) и оценочных обязательств, тыс. руб.
АО ОПХ «Центральное»	1 534	Средний риск, с нормальной финансовой устойчивостью и риском перехода в группу финансово зависимых	808	808
АО «Белагро»	3 736	Низкий риск, с высокой финансовой устойчивостью и риском перехода в группу «средних»	399	399
ООО «Агрокомплекс «Ейский»	14 729	Низкий риск, с высокой финансовой устойчивостью и риском перехода в группу «средних»	12 693	12 693
ООО «Агрофирма «Луч»	4 569	Низкий риск, с высокой финансовой устойчивостью и риском перехода в группу «средних»	3 653	3 653

Источник: расчет и группировка произведены автором на основе данных ГИР БФО [29].

И, наконец, исходя из влияния «сальдовых» статей, связанных с вознаграждениями персоналу (оценочные обязательства и кредиторская задолженность в части оплаты труда), и влияния неформирования оценочных обязательств через расходы и прибыль (которая будет занижена), можно определить максимальное искажение, потенцирующее падение организации кредитной ковенанты в худшую аналитическую группу (речь идет только о прибыльных организациях).

Для этого необходимо решить систему неравенств:

$$\begin{cases} \frac{TO - X}{\Pi + X} \geq C_{\text{МГ}}, \\ C = \frac{TO}{\Pi}, \\ X \leq TO. \end{cases}$$

где $C_{\text{МГ}}$ – «межгрупповая» ковенанта (0,1 – для второй группы организаций со средним риском или 0,2 – для третьей группы организаций с низким риском по Таблице 4.3, Приложение 4).

Решением данной системы неравенств будет формула (2.4):

$$X \leq \frac{\Pi * (C - C_{\text{МГ}})}{C_{\text{МГ}} + 1}. \quad (2.4)$$

Расчет по данной формуле, произведенный в Таблице 4.3 (Приложение 4) определил, что расчет «применяемой» существенности по статьям «Кредиторская задолженность» и «Оценочные обязательства» необходим для семи организаций из рассматриваемой совокупности (Таблица 2.10), так как за счет повышения соотношения долгов к прибыли независимости из-за занижения сальдо текущих обязательств они могут «опуститься» в группу менее кредитоспособны и не рассматриваться в качестве кандидатов на долгосрочные кредиты на льготных условиях. Одна из организаций попала в группу с оценкой «риска перехода в худшую группу» дважды, это ООО «Агрофирма «Луч»»: для понижения рейтинга финансовой независимости возможное искажение текущих обязательств 3 653 тыс. руб., а в отношении выполнения кредитной ковенанты – 335 тыс. руб. В этом случае для снижения риска до приемлемой величины целесообразно использовать меньшую величину (335 тыс. руб.).

Таблица 2.10 – Организации, при планировании аудита которых необходимо определять уровень существенности по сальдо текущих обязательств, связанных с выплатами персоналу, исходя из выполнения кредитных ковенант (по данным за 2021 г.)

Наименование организации	Уровень существенности для бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, тыс. руб.	Текущее положение в группе риска	Максимальное искажение текущих обязательств, способствующее переходу в «худшую» группу, тыс. руб.	Уровень существенности для статей кредиторской задолженности (перед персоналом) и оценочных обязательств, тыс. руб.
1	2	3	4	5
ООО «Агрофирма Соревнование»	5 940	Средний риск, с выполнением ковенанты в интервале от 1 до 2 и риском перехода в группу нарушения кредитного условия	827	827
ООО КХ «Участие»	16 561	Средний риск, с выполнением ковенанты в интервале от 1 до 2 и риском перехода в группу нарушения кредитного условия	2 064	2 064
ООО «Агрофирма «Луч»	4 569	Средний риск, с выполнением ковенанты в интервале от 1 до 2 и риском перехода в группу нарушения кредитного условия	335	335

Продолжение Таблицы 2.10

1	2	3	4	5
ООО «ВЕЛЕС»	4 082	Средний риск, с выполнением ковенанты в интервале от 1 до 2 и риском перехода в группу нарушения кредитного условия	1 540	1 540
ОАО тепличный комбинат «Прогресс»	7 808	Средний риск, с выполнением ковенанты в интервале от 1 до 2 и риском перехода в группу нарушения кредитного условия	3 892	3 892
ООО СК «Восток»	6 487	Низкий риск, с выполнением ковенанты в интервале от 0 до 1 и риском перехода в группу среднего риска	794	794
АО им. Т. Г. Шевченко	13 310	Низкий риск, с выполнением ковенанты в интервале от 0 до 1 и риском перехода в группу среднего риска	3 249	3 249

Источник: расчет и группировка произведены автором на основе данных ГИР БФО [29].

Оценка значительности риска, так же как и вероятности, должна быть параметризована. Исходя из результатов исследования, можно отобразить методику параметризации значительности рисков (Таблица 2.11).

После процедуры выявления факторов риска, следующий этап – их оценка по двум параметрам: вероятности и значительности возможного влияния на отчетность в целом, отдельные статьи и предпосылки их формирования.

Для визуализации целесообразно воспользоваться инструментом «карта рисков», иначе «матрица рисков», так как ее используют высокорейтинговые аудиторско-консалтинговые компании [113].

Карта риска – это, по сути, изображение факторов риска на плоскости, где по одной «оси» которой указана значительность последствий риск-события, а по другой – вероятность его возникновения [155].

Рассмотрим и отобразим в рабочем документе деятельность одной из организаций в контексте идентификации, оценки ее неотъемлемых рисков, прямо или косвенно влияющих на подверженность финансовой отчетности существенным искажениям информации о вознаграждениях персоналу (таблица 2.12) и визуализации результатов анализа рисков (Рисунок 2.10).

В качестве уровня существенности для бухгалтерской (финансовой) отчетности АО «Сад-Гигант» за 2021 г. в целом определена сумма 28 711 тыс. руб. (1 % от выручки за год), уровень явно незначительных искажений – 2 871 тыс. руб. (10 % от уровня существенности для отчетности в целом). Уровень существенности по отдельным статьям не определяется, так как ни одно из заложенных в методику условий не выполняется организацией на пограничном уровне.

В границы анализа заложены параметры, установленные авторской моделью в ранее приведенных таблицах. Кроме того, для оценки значительности рисков применены визуализируемые диспропорции в отчетности (например, снижение фонда оплаты труда в форме 5-АПК, несоответствие начисления отпускных в форме 5-АПК и погашения оценочных обязательств в Пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах).

Таблица 2.11 – Факторы неотъемлемого риска сельскохозяйственных организаций, влияющие на финансовую информацию о вознаграждениях персоналу, и параметризация значительности риска

Фактор риска	Объекты и направление вероятного искажения	Значительность риска (параметры), тыс. руб.		
		низкая	средняя	высокая
Низкая эффективность производства	Расходы на оплату труда – занижение на сумму ...			
Высокая финансовая зависимость и/или низкая кредитоспособность	Оценочные обязательства перед персоналом и/или кредиторская задолженность по выплатам персоналу – занижение на сумму ...	$[0; U_{яни}]$	$(U_{яни}; U_{C_{FO}})$ или $(U_{яни}; U_{C_{П}})$, если $U_{C_{П}}$ определяется	$[U_{C_{FO}}; +\infty)$ или $[U_{C_{П}}; +\infty)$, если $U_{C_{П}}$ определяется
Неприменимость допущения непрерывности деятельности в результате чрезвычайных факторов, нарушения законодательства	Всеобъемлющие искажения	События / условия нарушения непрерывности деятельности не наблюдаются либо имеют незначительное влияние	События / условия нарушения непрерывности деятельности наблюдаются, но руководство предпринимает действия по обеспечению продолжения нормальной деятельности	События / условия нарушения непрерывности деятельности наблюдаются, руководство не предпринимает действий по обеспечению продолжения нормальной деятельности
Недобросовестные действия (манипулирование данными в отчетности)	Всеобъемлющие искажения	В общем случае	Существенное искажение выявлено, но единично	Существенные искажения в результате преднамеренных действий вызваны контрольной средой

Источник: регламент разработан автором.

Безусловно, эти несоответствия могут объясняться объективными причинами, но они требуют детальных тестов, проектирования которых, как раз, и требует модель.

Таблица 2.12 – Рабочий документ «Исходные данные для визуализации неотъемлемых рисков АО «Сад-Гигант», связанных с существенными искажениями информации о вознаграждениях персоналу в бухгалтерской (финансовой) отчетности», по данным за 2021 г.

№ фактора	Риск	Вероятность		Значительность	
		Уровень	Обоснование	Уровень	Обоснование
1	Факторы природно-климатического характера, потери вследствие чрезвычайных ситуаций природного характера	Низкий	Общая оценка риска для с.-х. организаций растениеводческой направленности	Высокий	Угроза непрерывности деятельности
2	Конъюнктура рынка	Низкий	Общая оценка риска для с.-х. организаций растениеводческой направленности	Высокий	Угроза непрерывности деятельности
3	Риски низкого уровня управления человеческим капиталом	Низкий (по влиянию на достоверность отчетности)	Уровень оплаты труда за 1 чел.-ч выше, чем по отрасли, но уровень автоматизации (механизации) труда - ниже	Высокий	Угроза непрерывности деятельности
4	Риск низкой эффективности	Средний	Организация рентабельна, но уровень – ниже среднеотраслевого	Средний	Средний уровень заработной платы растет в соответствии с инфляцией, снижение численности работников несущественно (4 %), потенциальное влияние снижения численности – 14,8 млн руб.
	Риск утраты финансовой независимости:				
5	- по коэффициенту финансовой независимости	Средний	Организация выполняет Кфн на пограничном уровне 0,4	Средний	Значительная разница между погашенными оценочными обязательствами (50,6 млн руб.) и суммой начисленных резервов 22,9 млн руб.)
6	- по выполнению ковенанты	Средний	Организация выполняет условие соотношения долгов и прибыли на пограничном уровне 1,8	Высокий	

Источник: разработан автором.

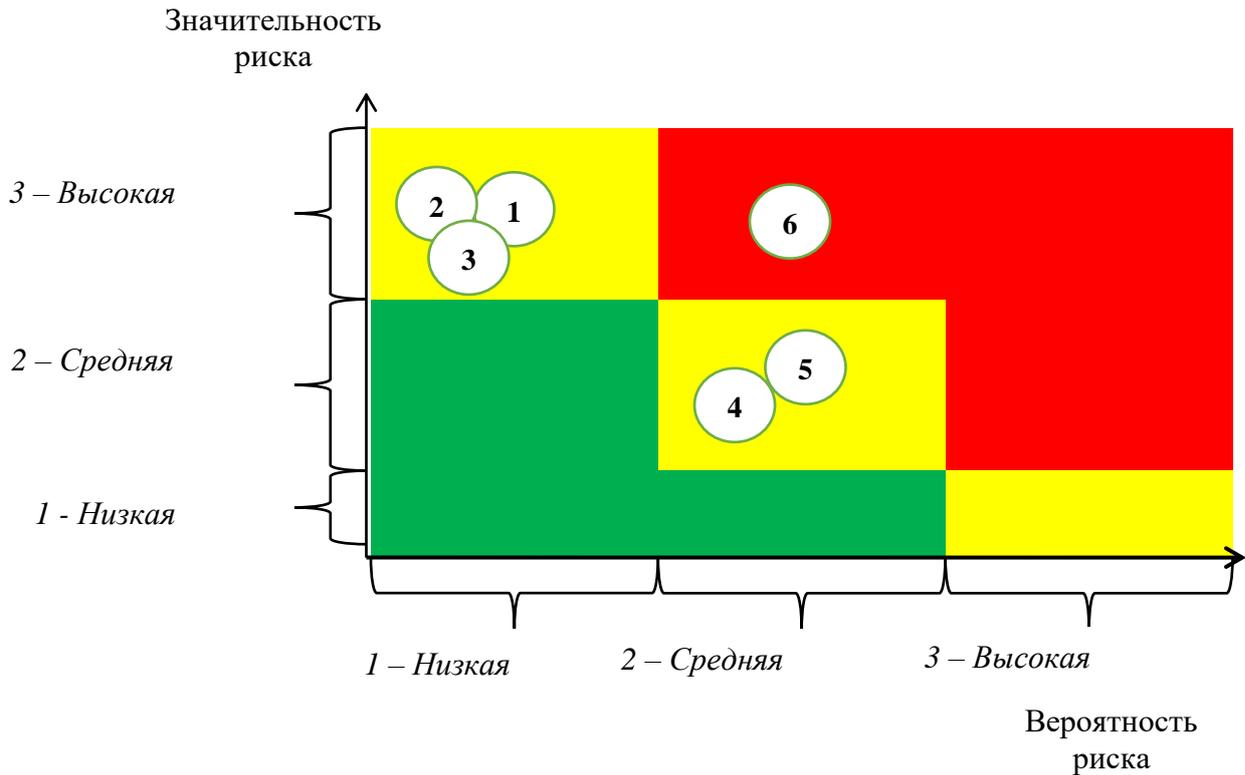


Рисунок 2.10 – Карта неотъемлемых рисков, связанных с информацией о вознаграждениях персоналу

Источник: составлена автором на основе анализа данных АО «Сад-Гигант».

Расположение факторов на карте является «сигналом» для определенных действий аудитора:

– если риск относится к «зеленой зоне», то есть влияние фактора незначительно либо маловероятно в сочетании с позицией по другой оси на низком / среднем уровне, то с высокой степенью уверенности можно предположить, что фактор ни по отдельности, ни в совокупности с другими такими же по значению факторами не окажет влияния на достоверность бухгалтерской отчетности;

– если риск относится к желтой зоне (сочетание значений по осям «низкий / высокий» или «средний / средний» уровень), то вероятнее всего сам по себе фактор не окажет влияние на достоверность отчетности, но в совокупности с другими факторами может быть нанесен ущерб данным. В этой ситуации требуется повышение надежности планируемых аудиторских процедур и проведение

детальных тестов по существу (например, инспектирования документов, пересчеты и экспертные оценки) выборочным образом;

– факторы, попавшие в «красную зону» требуют самого высокого уровня контроля: детальных тестов, экспертных оценок, профессионального скептицизма в отношении предпосылок подготовки отчетности в отношении и альтернативного подхода к формированию данных.

В ситуации с отчетностью АО «Сад-Гигант» есть риск «красной зоны» - это риск невыполнения кредитной ковенанты вследствие возможного занижения текущих обязательств (в частности, оценочных обязательств и/или кредиторской задолженности).

Остальные факторы неотъемлемого риска расположены в желтой зоне. Это говорит о том, что данные, влияющие на расчеты показателей, положенные в основу фиксации уровня риска, должны, как минимум, инспектироваться собственной системой внутреннего контроля аудируемого лица, а функция аудитора – проверить состоятельность этой системы. Кроме того, на выборочной основе необходимо проверить формирование данных - предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Таким образом, можно выделить ключевые особенности формирования стратегии аудита вознаграждений персоналу в аграрных формированиях:

– неотъемлемые риски агробизнеса являются специфическими и на данном этапе развития экономики невысоки: сельскохозяйственные организации дают высокую рентабельность, но существенно «закредитованы». Это позволяет определить в качестве ключевого стейкхолдера отчетности организации агробизнеса банки и иных заимодавцев, которые обладают специфическими информационными потребностями – в виде необходимости наблюдения рентабельности, финансовой устойчивости и выполнения кредитных ковенант (в особенности, соотношения долгов и прибыли);

– мониторинг кредитоспособности является фактором, мотивирующим недобросовестные действия при формировании отдельных показателей отчетности, особенно, на пограничном уровне. Эмпирически доказано, что к

данным, связанным с вознаграждениями персоналу, влияющим на мониторинговые значения, относятся расходы на персонал, текущие обязательства в форме оценочных обязательств (в большей мере) и кредиторской задолженности перед персоналом (в менее значительной мере);

– для оценки риска существенных искажений по степени вероятности и значительности разработана система параметризации: вероятность существенного искажения обусловлена уровнем рентабельности, финансовой устойчивостью и соотношением текущих обязательств и прибыли; а параметры значительности определяются уровнем существенности. При этом для организаций, выполняющих параметры кредитоспособности на пограничном уровне и имеющими наибольшие мотивы для сохранения позиции в более благоприятной группе путем небольшого искажения значений, включаемых в расчет, разработана методика определения существенности для отдельных сальдо (оценочных значений и кредиторской задолженности);

– оценка факторов риска по степени вероятности и значительности позволяет с применением метода «карты рисков» разрабатывать наиболее эффективную и рациональную стратегию аудита, акцентируя наиболее трудоемкие процедуры только на факторах риска «красной зоны» и планируя выборочные тесты, основывающиеся на оценке средств внутреннего контроля аудируемого лица, в отношении рисков «желтой зоны».

2.3 Оценка системы внутреннего контроля вознаграждений персоналу и влияния контрольных рисков на достоверность отчетных данных

Риск существенного искажения является остаточным риском, получаемым в результате произведения уровня неотъемлемого риска и риска средств контроля аудируемого лица. МСА 315 (пересмотренный) не предполагает обязанности аудитора «компонентной» оценки рисков существенного искажения. Такое

требование содержится исключительно в обновленном МСА 540 – в отношении оценочных значений. Вместе с тем, риск средств контроля является результатом оценки системы внутреннего контроля, состояние которой играет значимую роль как в достижении стратегических и операционных целей организации, так и в решении задач обеспечения достоверности информационной поддержки принятия управленческих решений.

Контент-анализ научных трудов отечественных ученых-экономистов позволил нам прийти к выводу, что интерпретация контрольных рисков разными научными школами в различной мере стала концептуальным базисом трех подходов к аудиту вознаграждений персоналу.

В теории и практике аудита вознаграждений персоналу на сегодняшний день сложилось три основных подхода:

1) подтверждающий (предполагающий последовательное исследование этапов и процессов бухгалтерского учета, в той или иной детализации);

2) подход, основанный на оценке внутреннего контроля (системно-ориентированный подход);

3) риск-ориентированный подход (рациональное распределение усилий проверки по существу на основе работоспособности систем внутреннего контроля в отношении конкретных предпосылок подготовки отчетности).

Значительное количество научных статей в области организации и планирования аудита вознаграждений персоналу содержит описание именно «подтверждающего» подхода. Например, Т. А. Куприянова приводит блок-схему планирования аудита, которая, по сути, повторяет процессы бухгалтерского учета расчетов с персоналом по оплате труда (Рисунок 2.11) [78].

К очевидным недостаткам такого подхода относятся:

– игнорирование или недостаточное внимание процедурам тестирования внутреннего контроля;

– несистемный охват предпосылок подготовки отчетности (превалирует полнота и правовой подход, а стоимостное измерение и точность, раскрытие

качественно существенной информации, неочевидно присутствующей в транзакциях по счету 70, не ставятся в целевые параметры проверки);

– упускается проверка предпосылок формирования, использования, пересмотра, отражения сальдо оценочных значений, при том, что именно резервы по расходам на персонал выступают их наиболее значимой частью.

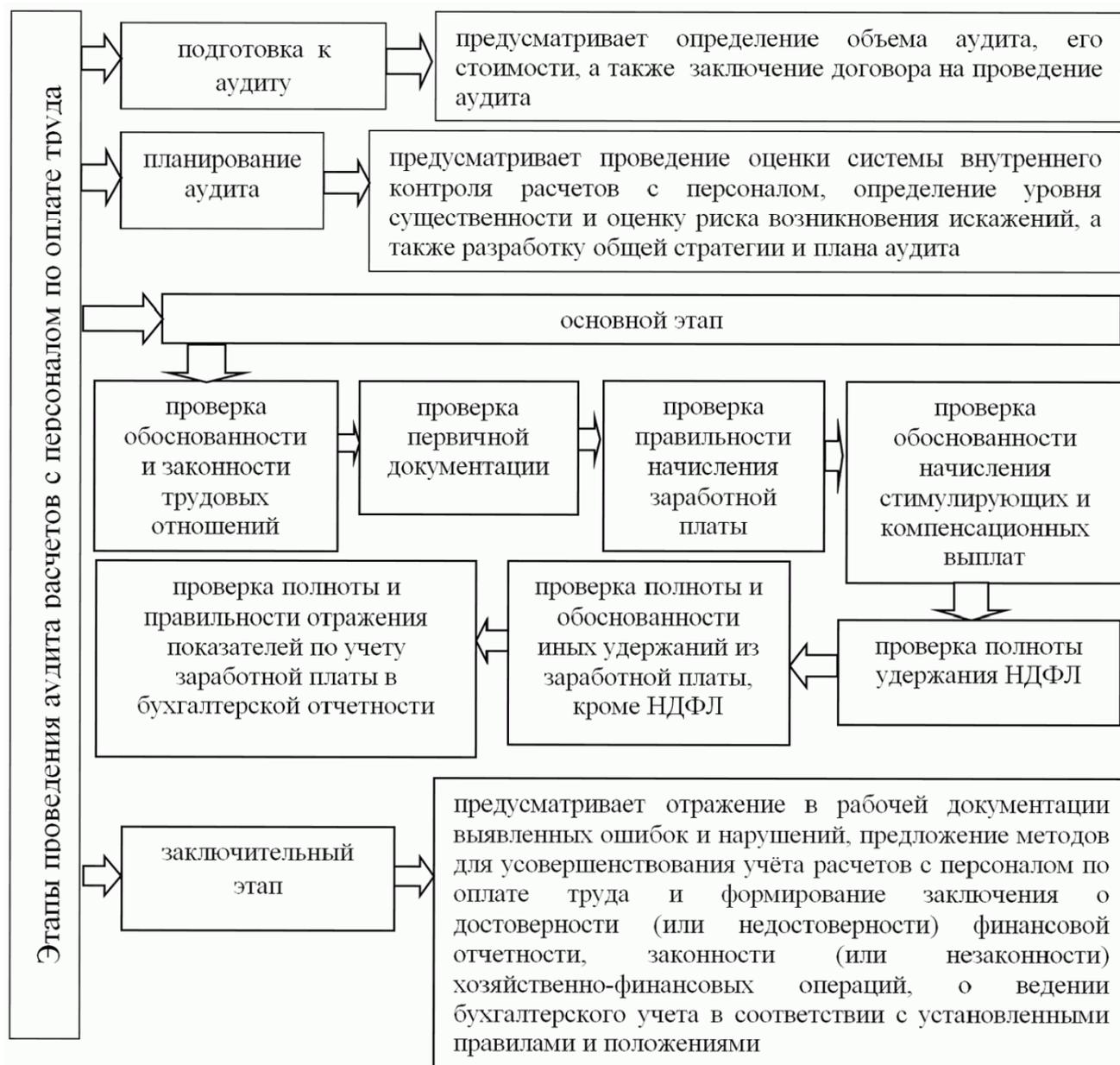


Рисунок 2.11 – Блок-схема подтверждающего аудита расчетов с персоналом по оплате труда

Источник: методика Т. А. Куприяновой [78].

Согласно второму (системно-ориентированному) подходу, транслируется необходимость оценки состоятельности системы внутреннего контроля в некоторой обобщающей оценке.

Оценка системы внутреннего контроля осуществляется в «усредненном» измерении на уровне «низкий», «средний», «высокий».

Например, основываясь на обобщающей оценке компонентов риска, изложенной в статье И. С. Егоровой и С. В. Эредженовой [45], нами произведена оценка системы внутреннего контроля (Таблица 5.1, Приложение 5), базирующаяся на трех уровнях риска, где: У1 – низкий уровень; У2 – средний уровень; У3 – высокий уровень.

Как видно из результатов тестирования трех сельхозорганизаций, произведенной нами по методике системно-ориентированной оценки полностью положиться на систему внутреннего контроля (СВК) внешний аудитор может ни в одной организации. Но наихудшими характеристиками обладает СВК организации Б.

По итогам тестирования важно определить факторы, снижающие эффективность СВК, присущие всем организациям:

1) все аспекты, связанные с информационной системой формирования данных учета и отчетности. Ни одна из организаций не имеет комплексной системы автоматизации учета, не обладает достаточными техническими средствами и персоналом, способным отладить применяемые программы для целей организации;

2) формирование оценочных значений в виде резервов на оплату отпусков имеет место во всех организациях. Однако способы расчета резерва не описаны в учетной политике. Инвентаризация резервов на отчетную дату не производится, что позволяет сделать вывод о том, что руководство сельхозорганизаций полагается на планово-бюджетные показатели отпускных и субъективное мнение бухгалтера, формирующего резервы и отражающего его остаток на отчетную дату;

3) отсутствие надлежащего мониторинга средств контроля: все организации имеют специальное подразделение внутреннего контроля, подчиненность которого является надлежащей (непосредственно собственникам), но документов,

подтверждающих принятие решений по выявленным СВК нарушениям, профилактике их возникновению в будущем нет.

Оценка в таком формате позволяет сделать определенные выводы, например, о том, что данный участок учета является достаточно сложным, требует регулярного обзора изменений нормативно-правовой базы, судебной практики, понимания отраслевой специфики. Одной из основных проблем в сельском хозяйстве выступает низкая автоматизация оформления, регистрации и контроля первичных документов, вследствие которой возрастают риски манипулирования данными, несвоевременного предоставления информации.

Ожидаемыми объектами со значительными рисками существенного искажения в области расчетов с персоналом сельскохозяйственных организаций по итогам оценки СВК выступают:

- отсутствие либо несоответствие локальных нормативных актов в области обоснования начисления, документирования, регистрации, контроля фактов хозяйственной жизни, что обуславливает формирование непрозрачной и несправедливой системы материального стимулирования работников, не соответствующих реальности сводных и отчетных данных;

- формирование оценочных обязательств по оплате труда в суммах, не соответствующих реальным обязательствам перед персоналом;

- соблюдение нормативно-правовых актов в области регистрации натуральных показателей труда, его количества, качества, характеристик использования трудового времени, с целью соблюдения законных прав работника на оплату труда, соответствующую фактически отработанному времени, выработке.

Вместе с тем, при общем понимании проблем, отсутствует доказательная информация, которая имела бы полезность для принятия решений об управлении отклонениями. Отклонения же, сами по себе, формируются через анализ: «существующая практика» - «эталон».

Для понимания «эталона» - методики, соответствующей современным нормативным документам и лучшим практикам, в Таблице 6.1 сформируем концептуальную модель внутреннего контроля (Приложение 6).

Для фиксации эталонной модели внутреннего контроля выбрана модель COSO (Приложение 7), поскольку именно эта модель положена в основу большинства нормативных актов РФ, вводящих критерии эффективной системы внутреннего контроля. Например, регламент международного бюджетного контроля ISSAI 9100 “Internal control”, положенный в основу российских стандартов государственного аудита, базируется на модели COSO IC, так же, как и Информация Минфина ПЗ-11/2013, содержащая рекомендации для организации внутреннего контроля процесса подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности для небюджетных организаций. А документ Приказ ФНС № ЕД-7-23/518@ от 25.05.2021, применяемый как регламент оценки системы внутреннего контроля для целей налогового мониторинга, базируется на «расширенной» модели COSO ERM.

Свидетельствами политики руководства организации, направленной на соблюдение либо игнорирующей правила всеобъемлющего контроля, выступают регламенты и задокументированные факты, присущие индивидуальной контрольной среде организации.

Свидетельствами управления рисками могут служить принятые регламенты, однако лучшее представление об управлении рисками дадут «следы» процедур риск-менеджмента, зафиксированные документально: карты рисков или реестры рисков, во взаимосвязи с последующими решениями по управлению потенциально значимыми событиями.

Регламенты и процедуры обеспечения достоверности финансовых и нефинансовых отчетов, а также информация об отклонениях, собираемая в том числе посредством технологий обратной связи, формируют информационную базу оценки компонента «Информация и коммуникация».

Отсутствие анализа систем на соответствие эталонной модели не единственная проблема аудиторской работы с контрольными рисками.

Существенным недостатком обобщенной оценки контрольных рисков системно-ориентированной модели выступает невозможность определить влияние «пробелов» в СВК на конкретные статьи отчетности и предпосылки их формирования.

В контексте обеспечения качества финансовой отчетности самым значимым является компонент «контрольные действия». МСА 315 (пересмотренный) не обязывает аудитора оценивать систему внутреннего контроля, если аудитор не собирается полагаться на результаты ее работы. Исключение составляют процедуры контроля, так как они в большинстве своем являются обеспечивающим механизмом подготовки отчетности через инструменты, встроенные в системы учета, или осуществляемые с санкции руководства позиционно (выборочно, внезапно). В логике подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, таким образом, сформировать блок эталонных процедур, способствующих сопровождению каждой предпосылки формирования значимых статей и раскрытий является наиболее значимой методической задачей не локального, а всеобщего характера.

Предпосылки подготовки отчетных данных о вознаграждениях персоналу (как «сальдовые», так и «оборотные») имеют существенную специфику в отношении присущих им рисков и, соответственно, обеспечения контроля [96]. Невозможно и экономически не целесообразно применять все возможные методы контроля в отношении всех элементов формирования отчетной информации.

Следовательно, наиболее эффективной и рациональной является модель риск-ориентированной оценки внутреннего контроля.

В развитие этой гипотезы необходимо определить:

- объекты внутреннего контроля вознаграждений персоналу с учетом специфики агробизнеса;
- предпосылки их формирования;
- присущие отдельным предпосылкам процедуры внутреннего контроля;
- наиболее рациональные методы тестирования состоятельности внутреннего контроля в отношении отдельных предпосылок.

Концептуальная модель оценки рисков определяет важнейшую роль в нивелировании объективных (неотъемлемых) рисков именно за системами внутреннего контроля, так как именно они предотвращают ошибки и преднамеренные действия при формировании отдельных предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности и риски всеобъемлющего характера (Рисунок 2.12).

В концепции МСА за аудиторами остается функция минимизации остаточного риска, который связан с невозможностью построить идеальную систему внутреннего контроля и предотвратить все последствия ее недостатков.

Рассмотрев научные труды и практические кейсы в отношении аудиторской оценки учетно-контрольных систем аудируемых лиц и планирования аудиторских процедур в контексте объекта «Вознаграждения персоналу», мы обнаружили некоторый «разрыв» между результатами оценки рисков и последовательности действий аудитора.

Так, в практике многих аудиторских фирм применяются рабочие документы, которые позиционируются как свидетельства риск-ориентированной проверки, но не позволяют выстроить цепочку рациональности: «фактор риска – действия по управлению риском». Рекомендуемые практики риск-ориентированного подхода, основанного на анализе предпосылок подготовки отчетности, содержатся в АИС для аудиторов, например, IT Audit, AuditXP. В частности, в программный продукт AuditXP «встроены» два табличных документа «Оценка рисков существенного искажения отчетности по предпосылкам» (рисунок 2.13) и «Области повышенного риска» (Рисунок 2.14) [92], где риск существенных искажений в целом по предпосылке аудитор оценивает на уровне «низкий», «средний» и «высокий», без оценки влияния на конкретный механизм формирования конкретной отчетной статьи, что, например, не дает понимания того, является ли потенциальная ошибка аномальной или системной, в чем ее конкретная причина.

В отношении вознаграждений персоналу вообще отсутствует отдельная оценка данного объекта, он как бы «встроен» в «Кредиторскую задолженность» и «Оценочные обязательства», без учета специфики обязательств по оплате труда и иным аналогичным выплатам.

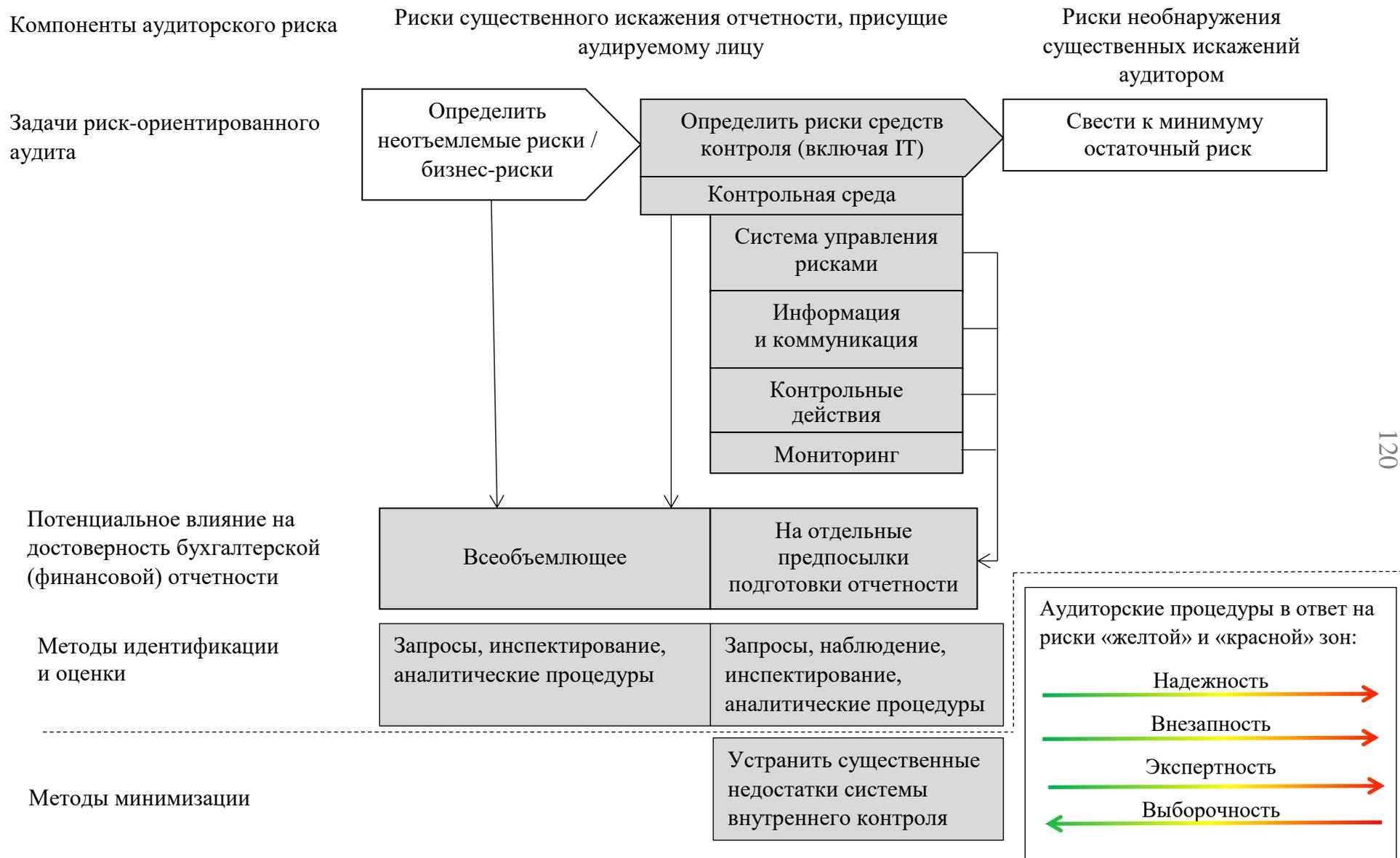


Рисунок 2.12 – Место оценки средств контроля аудируемого лица в построении оптимальной стратегии аудита: компоненты контрольного риска, методы его оценки и влияния на стратегию аудита выделены серым цветом

Источник: схема составлена автором на основе анализа требований МСА [101].

Расходы же на оплату труда вообще игнорируются в рабочем документе. Это, по нашему мнению, негативно может повлиять на выбор аудиторских процедур и качество их выполнения.

Риск существенных искажений на уровне отчетности				0.4 (Низкий)
Номер	Предпосылка	Наименование риска	Сумма (тыс. руб)	Риск существенных искажений
Нематериальные активы			6115	0.4
1	Существование	Присутствие в учете не существующих активов.		Низкий ▼
2	Полнота	Не все активы, которые необходимо было учесть, были учтены.		Низкий ▼
3	Права и обязанности	Организация не владеет правами на активы или не контролирует их.		Низкий ▼
4	Оценка и распределение	Активы включены в финансовую отчетность в не соответствующих суммах и не правильно оценены.		Низкий ▼
Основные средства			98384	0.8
1	Существование	Присутствие в учете не существующих активов		Высокий ▼
2	Полнота	Не все активы, которые необходимо было учесть, были учтены.		Низкий ▼
3	Права и обязанности	Организация не владеет правами на активы или не контролирует их.		Низкий ▼
4	Оценка и распределение	Активы включены в финансовую отчетность в не соответствующих суммах и не правильно оценены.		Низкий ▼
Вложения во внеоборотные активы			43639	0.4
1	Существование	Присутствие в учете не существующих активов.		Низкий ▼

Рисунок 2.13 – Фрагмент рабочего документа аудитора AuditXP

«Оценка рисков существенного искажения по предпосылкам»

Источник: методические рекомендации AuditXP [92].

Область риска	Предпосылка. Риск	Факторы риска
Основные средства	Существование. Присутствие в учете не существующих активов	Высокая степень субъективности оценок, которые предполагают широкий диапазон и неопределенность. ...
Материально-производственные запасы	Полнота. Не все активы, которые необходимо было учесть, были учтены.	Высокая вероятность недобросовестных действий со стороны персонала или руководства. ...
Дебиторская задолженность	Существование. Присутствие в учете не существующих активов.	Существенное ручное вмешательство в сбор и обработку данных. ...
Кредиторская задолженность	Права и обязанности. Обязательства представляют собой обязанности не имеющие законной силы для организации	Значительные операции со связанными сторонами. ...

Рисунок 2.14 – Фрагмент рабочего документа аудитора AuditXP

«Области повышенного риска»

Источник: методические рекомендации AuditXP [92].

Понимание факторов риска, видимо, предусмотрено в таблице «Области повышенного риска» (Рисунок 2.14), но здесь фиксация неопределенности носит общий характер, поименованные факторы (субъективизм оценок, возможность ручного вмешательства в регистрацию фактов хозяйственной жизни, значительная величина операций со связанными сторонами) могут быть присущи любой системе внутреннего контроля, даже в которой по результатам наблюдения и запросов не диагностируются недостатки.

В Информации Минфина РФ № ПЗ-11/2013 для обеспечения системного подхода рекомендовано составлять матрицу рисков и процедур внутреннего контроля [55].

Контент-анализ и «синхронизация» требований двух документов (Информации Минфина ПЗ-11/2013 и МСА 315 (пересмотренного)) позволяет констатировать (Рисунок 2.15):

– риски существенного искажения, связанные с недостатками внутреннего контроля, должны быть идентифицированы, при этом речь идет не просто о констатации факта: «Есть фактор риска», необходимо логически оценить потенциальное влияние на предпосылки подготовки отчетности (в Информации Минфина они названы «области и процессы». В отношении этого элемента методики мы согласны с мнением В. Н. Нестерова и Д. И. Горячевой: «...Предполагается, в отношении каждой предпосылки каждой статьи отчетности аудитор всегда должен достичь понимания того, можно или нельзя полагаться на созданную аудируемым лицом систему внутреннего контроля» [96];

– действия аудируемого лица в ответ на валидированные риски должны быть верифицированы через оценку политик и процедур аудируемого лица: регламентов внутреннего контроля, конкретных контрольных действий и их наиболее существенных признаков (разделение полномочий между «владельцем» и исполнителем контроля, способа осуществления контрольных процедур, включая минимизацию рисков «ручного» контроля, сроки и характер контроля: предварительный, текущий, пост-контроль);

– обязательна фиксация объекта и результата контроля в виде входящей и исходящей информации.



Рисунок 2.15 – Схема формирования и пересмотра матрицы внутреннего контроля

Источник: скомпилирована автором на основе контент-анализа Информации Минфина РФ № ПЗ-11/2013 [55] и МСА 315 (пересмотренного) [101].

Контрольные действия, в результате которых зафиксированы отклонения, должны приводить к логически выверенным управленческим решениям, в том числе системного характера. Критически важным является достижение понимания руководства и собственников, что причина систематических ошибок говорит о «глубинных» недостатках внутреннего контроля. Аномальные существенные ошибки также должны быть невозможны в силу профилактических мер, встроенных в СВК.

Следовательно, кроме управления отклонениями, выявленными в результате контрольных процедур, должна быть реализована функция мониторинга – анализ ошибок и разработка мер по их профилактике еще на этапе их потенциальности. Реализация этих мер, как правило, также должна носить системный характер, а это не что иное, как реинжиниринг СВК.

Для подготовки матриц внутреннего контроля трех ключевых объектов аудита (расходы на персонал, оценочные обязательства по расходам на персонал, кредиторская задолженность перед персоналом) зафиксироваем наиболее вероятные «внутренние» риски, присущие предпосылкам их учета и отражения в отчетности. Для объекта «расходы на персонал» руководствуемся предпосылками, характерными для статей отчетности, формируемых исходя из обобщения данных однотипных операций (так называемых «оборотных» предпосылок) (Таблица 2.13, для объектов «оценочные обязательства» и «кредиторская задолженность» - предпосылками, характерными для статей отчетности, формируемых исходя из остатков по счетам (так называемых «сальдовых» предпосылок) (Таблица 2.14).

Анализ данных таблиц позволяет определить, что большинство объектов контролируется одними и теми же процедурами, использующими одну и ту же исходную информацию. Это позволяет существенно рационализировать оценку внутреннего контроля и построить рациональную матрицу оценки рисков внутреннего контроля оценочных обязательств, практически исключая дублирование исследования одной и той же информации и процедур.

Сводная таблица идентифицированных рисков во взаимосвязи с предпосылками отчетности, политикой и процедурами соответствующего контроля и входной в процессы контроля информацией представлена в Таблице 2.15.

В соответствии с данной уникальной матрицей идентифицированы семь ключевых рисков формирования недостоверной информации о вознаграждениях персоналу по предпосылкам подготовки отчетности, выделены объекты контроля – политики и процедуры, свидетельства их наличия / отсутствия в организации, методика параметризации значительности и вероятности негативного влияния фактора на отчетность и необходимые в ответ на риски действия аудитора.

Таким образом, анализ теоретико-методических и практики аудита вознаграждений персоналу позволяет сделать следующие выводы:

– современная теория аудита вознаграждений преимущественно базируется на подтверждающем подходе, включающем последовательное тестирование с использованием аудиторских процедур всех стадий бизнес-процесса накопления и обобщения информации о начислениях, удержаниях, выплатах. Более того, в подавляющем числе методик оценочные обязательства по вознаграждениям персоналу не предусматриваются в данном блоке проверки, факт взаимозависимости и взаимовлияния расходов на оплату труда, кредиторской задолженности перед персоналом и оценочных обязательств игнорируется;

– практика аудита вознаграждений персоналу носит преимущественно системно-ориентированный характер – то есть включает обобщенную оценку систем внутреннего контроля и выявление абстрактных рисков, что, в целом, является продуктивным с точки зрения ответа на вопрос: можно ли полагаться на результаты работы внутреннего контроля аудируемого лица. Но общая картина не дает понимания влияния недостатков внутреннего контроля на конкретные предпосылки подготовки отчетности, направления искажений и формирование уместных, достаточных и надлежащих аудиторских процедур, не выходящих за рамки рационального аудита;

Таблица 2.13 – Чек-лист рисков, присущих подготовке и представлению финансовой информации о расходах на персонал в сельскохозяйственных организациях

Предпосылки	Значимые факторы риска	
	общего характера	специфические для сельскохозяйственных организаций
Наличие	неправомерность начисления отдельных видов вознаграждений	некорректность учета выработки по сдельным работам; нереальность отраженной сверхнормативной выработки / сверхурочной работы / доплат за интенсивность и др.
Полнота	применение скрытых форм вознаграждений персоналу, занижение налогооблагаемой базы по взносам на социальное страхование и обеспечение, НДФЛ (фактор «зарплата в конвертах»)*; прямое нарушение трудового законодательства по начислению вознаграждений и компенсаций*	неотражение фактически произведенных выплат временным / сезонным работникам*
Точность	применение сдельных расценок и тарифов, не соответствующих положению по оплате труда; отсутствие отчислений в оценочные резервы на предстоящие расходы на персонал либо применение неразумных подходов к оценке формируемых отчислений в резервы*; неисчисление дисконтированной суммы по долгосрочным оценочным обязательствам перед персоналом*	некорректное применение сдельных расценок за объемы выполненных работ, количество и качество продукции*
Своевременность признания	несвоевременное начисление премий, отчислений в оценочные резервы, некорректное отнесение корректировок по оценочным значениям к периоду*	начисление вознаграждений по итогам года и приходящихся на них в следующем за отчетным периоде*
Классификация	некорректное отнесение расходов на оплату труда по центрам затрат	приоритет рациональности учета не позволяет отразить реальный объем работ на производстве продукции конкретной сельхозкультуры, обслуживании отдельного вида сельскохозяйственных животных, так как трудозатраты учитываются «котловым» методом
Представление	неотражение существенной информации о признании, использовании, изменении оценочных обязательств по расходам на персонал, условных обязательствах перед персоналом, нераскрытие информации об операциях со связанными сторонами (лицами, отвечающими за корпоративное управление, и руководством)*	

* - факторы рисков сопряжены со сходными факторами рисков в отношении сальдо расчетов с персоналом и оценочных обязательствах по расходам на персонал в отношении объектов проверки.

Источник: разработан автором.

Таблица 2.14 – Чек-лист рисков, присущих подготовке и представлению финансовой информации о сальдо расчетов с персоналом и оценочных обязательствах, связанных с расходами на персонал

Предпосылки	Значимые факторы риска	
	для статьи «Кредиторская задолженность»	для статьи «Оценочные обязательства»
Существование	Обязательства по оплате труда и иным выплатам возникли не по трудовому договору, а не по договорам ГПХ (дивидендам и т. п.); кредиторская задолженность перед персоналом на отчетную дату не соответствуют сальдо по счету 70	Обязательства по расчетам с персоналом не вытекают из трудовых отношений; оценочные обязательства соответствуют сальдо по соответствующим аналитическим счетам счета 96
Права и обязанности	Сальдо расчетов противоречит законодательству (выплаты за декабрь не произведены в соответствии с графиком выплат перед праздничными днями)	Организация игнорирует обязанность создания резервов под обязательные расходы (на оплату отпусков, вознаграждений за выслугу лет, по итогам работы за год и т. п.)*
Полнота	В сальдо по счету 70 задолженность перед персоналом отражена не полностью (фактор «зарплата в конвертах»)*	
Точность, оценка и распределение / классификация	арифметически некорректное сальдо расчетов вследствие применения неверных тарифов, сдельных расценок*	некорректность сальдо вследствие отсутствия отчислений в оценочные резервы на предстоящие расходы на персонал либо применения неразумных подходов к оценке формируемых отчислений в резервы*; сальдо долгосрочных оценочных обязательств перед персоналом не дисконтировано *
Представление	неотражение / некорректное отражение сальдо оценочных обязательств по расходам на персонал, условных обязательств перед персоналом, нераскрытие информации о сальдо вознаграждений руководству и собственникам (связанным сторонам)*	

* - факторы рисков сопряжены со сходными факторами рисков в отношении расходов на персонал в отношении объектов проверки.

Источник: разработан автором.

Таблица 2.15 – Матрица определения контрольных рисков по предпосылкам подготовки отчетных данных о вознаграждениях персоналу

Фактор риска	Предпосылка подготовки отчетности, на которую влияет риск			Процедуры внутреннего контроля, направленные на минимизацию риска		Фиксируемые доказательства			Параметры риска		Аудиторские процедуры в ответ на высокие риски
	расходы на оплату труда	оценочные обязательства	Кредиторская задолженность	«ручной» контроль	IT-контроль	регламентации	процедур	управления отклонениями	Значительность	Вероятность	
Неправомерность начисления отдельных видов вознаграждений	Наличие		Существование, права и обязанности	Надлежащее санкционирование; Инспектирование отклонений от плановых начислений	Запрет на изменение штатного расписания и «вилки» окладов / тарифов / сдельных расценок без санкционирования на самом высоком уровне корпоративного управления	Коллективный договор / положение по оплате труда и материальному стимулированию / штатное расписание / протоколы заседаний ЛОКУ с пересмотром уровня и условий вознаграждений	Санкционирование дополнительных / нетиповых / межрасчетных начислений вышестоящим руководством, согласование приказа или распоряжения юридическим, планово-экономическим отделами; результаты периодического «план-факт» анализа начислений	Протоколы служебных расследований, протоколы трудовой комиссии	Фактический уровень вознаграждений персоналу существенно выше планового. Перечень премиальных (межрасчетных, компенсационных) выплат не соответствует положению по оплате труда	Отсутствие регламентов, свидетельств процедур контроля, планово-бюджетных расчетов; Преобладает «ручной» контроль	Аналитические процедуры проверки по существу. Инспектирование ПУД и внутренних регламентных и санкционирующих документов

Продолжение Таблицы 2.15

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Некорректные расчеты: при применении сделельных расценок за объемы работ, количество и качество продукции, премиальных и иных «рутинных» выплат. Некорректность удержаний	Точность	Точность	Точность	Систематический пересчет «отклоняющихся» от базовых ставок (тарифов) оплаты труда, удержаний, их инспектирование на соответствие внутренним регламентирующим документам	Встроенные в АИС тарифы, ставки, основания и иные элементы алгоритмов начисления и удержаний; запрет «ручных» проводок	Коллективный договор / положение по оплате труда и материальному стимулированию / штатное расписание / протоколы заседаний ЛОКУ с пересмотром уровня и условий вознаграждений	Аналитические таблицы контроля на соответствие «результат – выплата», «эффект – премия», «интенсивность - доплата»	Отчеты с фиксацией неэффективных расходов, недостижения КРІ, протоколы комиссий по материальному стимулированию	Фактический уровень вознаграждений персоналу существенно отклоняется от прогнозного (исчисленного в соответствии с достигнутым результатом)	Отсутствие регламентов / свидетельств процедур контроля на соответствие; преобладает «ручной» контроль	Аналитические процедуры проверки по существу. Инспектирование ПУД и внутренних регламентных и санкционирующих документов
Применение скрытых форм вознаграждений персоналу	Полнота	Полнота	Полнота	Нет полностью компенсирующих политик и процедур, так как скрытые вознаграждения, а равно источник их выплат (неучтенная наличная выручка) инициируются и организовываются на самом высоком уровне управления (фактор «обхода средств контроля»)				Всегда значителен	Всегда высоко вероятен	Запросы и инспектирование актов / протоколов внешних контролирующих органов. Аналитические процедуры проверки по существу (трудоемкости отдельных работ и видов продукции)	

Продолжение Таблицы 2.15

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Отнесение начислений вознаграждений и, соответственно, сальдо расчетов и оценочных обязательств к некорректному периоду	Своевременность признания	Существование, полнота	Существование, полнота, стоимостное измерение	Инспектирование регламентного признания расходов и обязательств по вознаграждениям и гарантированным выплатам в отчетном периоде в соответствии с принятой учетной политикой	Встраивание в АИС резервирования будущих расходов на персонал в соответствии с учетной политикой	Методики формирования резервов на оплату отпусков, систематических премиальных выплат и иных вознаграждений в учетной политике	Результаты инспектирования формирования, использования и корректировок резервов, протоколы расчетных оценок	Отчеты с фиксируемыми отклонениями. При существенных корректировках в конце отчетного периода – анализ причин отклонений	Отсутствие оценочных обязательств в или существенное отклонение признанных / использованных резервов от прогнозируемых значений	Отсутствие методик формирования, оценки, инвентаризации оценочных обязательств в учетной политике, отсутствие свидетельств процедур, преобладание «ручного» контроля	Сплошной, системный пересчет оценочных значений с применением экспертных оценок и аналитических процедур
Некорректная оценка обязательств по вознаграждениям персоналу	Точность. Классификация		Стоимостное измерение	Идентификация оснований признания оценочных обязательств. Максимальная точность методики в учетной политике. Инвентаризация резервов.	Встраивание в АИС методики расчета отчислений в резерв, сальдо резерва и соответствующих корректировок	Идентифицированный в Положении по оплате труда перечень отложенных во времени вознаграждений и иных расходов на персонал	Акты инвентаризации оценочных обязательств, протоколы расчетных оценок	Отчеты с фиксируемыми отклонениями	Нулевые резервы.	Отсутствие либо неопределенность методики оценки отчислений и сальдо резервов на отчетную дату.	Сплошной, системный пересчет оценочных значений с применением экспертных оценок и аналитических процедур

Продолжение Таблицы 2.15

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Некорректное отнесение расходов на персонал по «центрам затрат»	Классификация			Инспектирование рутинных и премиальных начислений по должностям / видов работ по «центрам» ответственности	Аналитическое закрепление должностей в штатном расписании, видов работ и/или порядка их распределения за затратами по центрам ответственности	Методика аналитического учета затрат в учетной политике, штатное расписание, «предустановленная» континировка технологических карт	Результаты инспектирования проводок, аналитических процедур проверки по существу (контент-анализ затрат по бизнес-процессам)	Результаты инспектирования корректировочных записей по перегруппировке (перераспределению) затрат	Существенные изменения заработной платы емкости продукции. Существенные структурные сдвиги между «прямой» себестоимостью и накладными и расходами	Отсутствие регламентов аналитического учета и методик распределения затрат. Преобладают «ручные» способы расчета и контроля	Аналитические процедуры проверки по существу, факторный анализ расходов и себестоимости продукции (работ, услуг)
Недостовверное раскрытие информации о вознаграждениях персонала: - числовых значений; - о наличии и изменениях оценочных обязательств; - выплат вознаграждений руководству; - иной существенной информации	Раскрытие	Раскрытие	Раскрытие	«Чек-лист» обязательных раскрытий. Прослеживание на соответствие «ПУД – регистр – отчет»	Цифровизация обязательных числовых и текстовых раскрытий	Фиксация существенных положений учетной политики и рисков, подлежащих раскрытию в текстовых пояснениях	Результаты инспектирования на соответствие	Отчеты с фиксируемыми отклонениями / нераскрытой информацией на согласование, утверждение. Санционирование нераскрытия критичной для непрерывности деятельности информации	Непредставление по соответствующим статьям отчетности числовых значений. Нераскрытие информации, перечисленной в столбце 1	Отсутствие «чек-листа», «ручной» порядок заполнения отчетности. Отсутствие санкционирования ЛОКУ нераскрытия качественно существенной информации	Инспектирование представления и раскрытия информации по чек-листу аудитора, составленному в соответствии с ФСБУ и оценкой неотъемлемых рисков

Источник: разработана автором.

– риск-ориентированная методика, построенная на основе контент-анализа ключевых факторов контрольного риска по трем идентифицированным ранее объектам аудита вознаграждений: расходам на персонал, реальным и оценочным обязательствам перед персоналом на отчетную дату, позволила сублимировать их в семь основных рисков и построить матрицу. Матрица контрольных рисков, содержащая идентификационные признаки эффективности систем внутреннего контроля и параметры оценки значительности и вероятности, позволяет на основе карты рисков спланировать действия аудитора – аналитические процедуры и детальные тесты, более эффективные по сравнению с подтверждающим подходом и экономичные по трудоемкости.

Глава 3 Совершенствование информационно-аналитического инструментария поддержки управленческих решений, связанных с расходами на персонал

3.1 Критические технологии аудита вознаграждений работникам

Контроль в эпоху трансформации агробизнеса, его перехода к модели «АПК 4.0», претерпевает острую необходимость в развитии, в способности решать задачи модернизации системы управления, поскольку любое управленческое решение стратегического или операционного характера требует информационной поддержки. А информация, генерируемая в учетной системе, должна быть достоверной и своевременной – проще говоря, релевантной потребностям лиц, отвечающих за корпоративное управление, обеспечивать разумную уверенность в надежности данных и прогнозе последствий принимаемых решений.

Концептуальная «сдвигка» в отношении методики внешнего аудита произошла в 2015-2016 гг., когда были введены на территории России международные стандарты аудита. В соответствии с проведенным исследованием, мы вынуждены сделать вывод о том, что в современных условиях падения рынка аудита целеполагание при формировании технологии конкретного аудиторского задания сводится к приоритету рациональности (экономичности) проверки. При этом поиску способов получения достаточных надлежащих доказательств в соответствии с требованиями стандартов (но не более того) способствует риск-ориентированный подход, визуализированный в данной работе с применением «тепловой карты рисков».

Следовательно, достижение цели аудита вознаграждений персоналу как коммерческой деятельности в рамках действующих стандартов аудита можно констатировать при условии паритета рациональности и соблюдения концептуальных требований к риск-ориентированному аудиту.

Технологии аудита, таким образом, должны обеспечивать экономию ресурсов, используемых при выполнении аудиторского задания, путем наиболее точного подбора, выполнения и документирования методик аудита.

Вследствие вышеобозначенного целеполагания современного аудита необходимо формализовать сценарий аудиторского задания по определенному объекту и доказать его состоятельность (достижение обоснованного паритета «выполнение требований – экономичность»). При этом необходимо также обеспечить маркетинговую составляющую коммерческой услуги – удовлетворенность заказчика.

Мы провели контент-анализ стандартных и разработанных нами инструментов аудита с точки зрения четырех факторов их применения:

- требование стандарта;
- обеспечение эффективности (выявление содержащихся в отчетности существенных искажений);
- экономичность ресурсов, используемых в ходе выполнения аудиторского задания (особенно трудозатрат и экспертного мнения);
- удовлетворенность заказчика (Таблица 3.1).

К критически важным инструментам решено относить те, очевидными причинами применения которых являются как минимум три из четырех выше обозначенных факторов.

В результате определены шесть логически увязанных инструментов:

- объективизация;
- идентификация рисков существенного искажения неотъемлемого характера и их влияния на конкретные предпосылки, присущие объектам;
- оценка системы внутреннего контроля и эффективности контрольных процедур, применяемых по данным предпосылкам, выявление контрольных рисков;

Таблица 3.1 – Контент-анализ значения инструментов, применяемых в ходе аудиторского задания по укрупненному объекту (бизнес-процессу)

Этап	Инструмент / технология	Выполняются в связи с ...		Возможность экономии ресурсов / снижения трудоемкости			Влияние на удовлетворенность заказчика
		требованиями МСА	повышением эффективности аудита	за счет выбора процедур	за счет объема аудита	за счет возможности делегирования выполнения процедур	
1 Объективизация аудиторского задания	1.1 Идентификация объектов подтверждения		да, за счет сужения круга задач	да			да, за счет конкретизации объема аудита
	1.2 Валидация предпосылок подготовки информации об объектах и присущего им объема документов / иной информации	да					
2 Идентификация факторов риска существенного искажения	2.1 Описание рисков на уровне понимания деятельности аудируемого лица	да					
	2.2 Идентификация рисков существенного искажения неотъемлемого характера		да, за счет матричного выделения областей повышенного внимания	да	да	да	да, за счет информирования о необычных рисках
	2.3 Оценка системы внутреннего контроля и выявление присущих ей контрольных рисков	да	да, за счет матричного выделения областей повышенного внимания	да	да	да	да, за счет информирования о необычных рисках
3 Оценка рисков существенного искажения по вероятности и значительности (матрица рисков)	3.1 Оценка на уровне общего понимания	да					
	3.2 Оценка рисков существенного искажения по вероятности и значительности (матрица рисков)	только в отношении оценочных значений	да, за счет выделения границы толерантности	да	да		

Продолжение Таблицы 3.1

Этап	Инструмент / технология	Выполняются в связи с ...		Возможность экономии ресурсов / снижения трудоемкости			Влияние на удовлетворенность заказчика
		требованиями МСА	повышением эффективности аудита	за счет выбора процедур	за счет объема аудита	за счет возможности делегирования выполнения процедур	
4 Формирование плана аудита	4.1 Формирование последовательности процедур	да					
	4.2 Формирование плана аудита в логике «значимый риск – предпосылка подготовки отчетной информации, подверженная существенному искажению – аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски»		да, за счет «окраски» зон повышенного внимания	да	да	да	
5 Выполнение аудиторских процедур, анализ существенных искажений		да	да	да, за счет риск-ориентированного выбора	да, за счет расчета выборки с учетом риска		да, за счет исправления существенных искажений до выпуска отчетности
6 Пост-контроль	6.1 Стандартный контроль качества аудиторского задания	да					
	6.2 Пересмотр плана аудита при выявлении систематических искажений и/или искажений выше Уяни	да	да				да, за счет информирования о существенных недостатках СВК / несоблюдении НПА

Источник: систематизировано автором.

- параметризация оцененных рисков и формирование матрицы рисков (картографирование рисков);

- формирование плана аудита в логике «значимый риск – предпосылка подготовки отчетной информации, подверженная существенному искажению – аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски»;

- изменение плана на основе результатов процедур проверки по существу (при необходимости).

В совокупности этот инструментарий можно назвать «Технология планирования аудиторских процедур с использованием матричной параметризации рисков», и, несмотря на требование стандарта по применению только двух инструментов и ситуационное применение еще одного инструмента, считать критической технологией, поскольку она способствует повышению качества аудита, удовлетворенности клиентов, эффективности аудиторского задания и развивает требования стандартов аудита, не искажая их.

Квинтэссенцией риск-ориентированного аудита, безусловно, являются результаты процедур проверки по существу, выполняемые в отношении идентифицированных областей повышенного внимания исходя из логики:

- характер процедур – наиболее надежные;
- использование суждений руководства – минимальное;
- экспертность – высокая, приоритет более высокой компетенции, процедур «второго мнения»;

- объем аудита – приближен к сплошному, за исключением достоверной идентификации предопределяющих недостатков в системах учета и внутреннего контроля.

В частности, к областям повышенного внимания, присущим субъектам агробизнеса в контексте объекта исследования, относятся оценочные значения. Обоснование критической технологии риск-ориентированной проверки по существу оценочных обязательств рассмотрим в отдельном подразделе данной работы (3.2). Технология практического применения технологии матрицы апробирована и визуализирована на примере АО «Сад-Гигант».

При применении традиционных методик аудита вознаграждений персоналу преимущественным методом являлось бы инспектирование учетной документации и регистров, объемы которых приведены в таблице 3.2.

Безусловно, проверка 100 %-ного объема документов была бы крайне трудоемкой – это 17240 документов на 25883 листах бумаги.

В соответствии с расчетом выборки по однородным документам объем проверяемых объектов может быть снижен до 119, среди которых 49 – регламенты и решения по критически важным вопросам, а также отчетность, которые в силу потенциально системного влияния на достоверность отчетности должны быть проинспектированы сплошным образом, а 70 – объем выборки по однотипным документам (около 0,4 % генеральной совокупности по количеству элементов).

Объем выборки определен по формуле (3.1):

$$OB = \frac{ГС * t_{фн}}{УС_{вап}}, \quad (3.1)$$

где OB – объем выборки (количество объектов, документов);

ГС – объем генеральной совокупности (в стоимостном измерении);

УС_{вап} – уровень существенности для выполнения аудиторских процедур (в стоимостном выражении);

$t_{фн}$ – коэффициент Лапласа, определяемый в зависимости от требуемого уровня надежности выборки [196].

Для аудита вознаграждений персоналу в АО «Сад-Гигант» за 2021 г.:

за генеральную совокупность примем сумму всех начислений в соответствии с формой 5-АПК – 509 509 тыс. руб.;

за уровень существенности для выполнения аудиторских процедур – 50 % от уровня существенности для бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом (Приложение 4, Таблица 4.1): $28\,711 * 50\% = 14\,355,5$ тыс. руб.;

коэффициент Лапласа при уровне надежности 0,95 – 1,96.

Расчет выборки по АО «Сад-Гигант»:

$$OB = \frac{509\,509 * 1,96}{14\,355,5} = 70.$$

Таблица 3.2 – Объем аудита вознаграждений персоналу по «подтверждающей» методике

Вид документов	Количество документов за год / листов	Что подтверждают	Возможность IT-процедур аудиторской проверки
Учетная политика	1 / 101	Корректность классификации, методов формирования оценочных значений	Низкая
Коллективный договор, Положение по оплате труда и материальному стимулированию	2 / 156	Обоснованность выплат, условия и основания для начислений, классификационные признаки начислений	Низкая
Протоколы заседаний Совета директоров	4 / 40	Санкционирование отклонений от ранее принятых решений	Низкая
Приказы руководителя по кадровым вопросам	1963	Санкционирование операционных изменений	Низкая
Протоколы / акты инвентаризационных / оценочных комиссий	9 / 36	Санкционирование корректировок / изменения оценочных значений	Низкая
Первичные учетные документы: - таблицы учет рабочего времени	540	Обоснованность основных начислений	Высокая
- учетные и путевые листы всех видов	1060		
- дневники поступления продукции	240		
Личные карточки работников	922 / 9220	Обоснованность дополнительных начислений, удержаний, льгот	Средняя
Регистры аналитического учета всех видов: - расчетные листки (сч. 70)	11064	Арифметико-логическая корректность, соблюдение нормативно-правовых актов	Высокая
- карточки НДФЛ (сч. 68.1)	922		
- регистры аналитического учета затрат по центрам ответственности (сч. 20...44)	480		
- регистры оценочных обязательств (сч. 96)	24		
Отчетность: - бухгалтерская (финансовая)	4 / 10	Арифметико-логическая корректность	Высокая
- специализированная и статистическая	5 / 27		
Итого документов	17240		
В т. ч. однородных документов в объеме более 50	17191		
объем выборки однородных документов	70		

Источник: рассчитан автором по данным АО «Сад-Гигант».

Несмотря на прогнозную трудоемкость проверки 119 объектов не менее 60 чел.-ч, в ходе подтверждающей оценки 119 объектов, тем не менее, не учитываются ряд концептуальных принципов:

– профессионального скептицизма в отношении возможных недобросовестных действий, в том числе:

манипулирования отчетными данными вследствие неопределенности предпосылок расчетных оценок;

отражения мнимых и притворных объектов учета (необоснованных начислений);

неотражения объектов вознаграждений («зарплата в конвертах»);

– профессионального суждения в отношении раскрытия качественно существенной информации, формируемой в большей мере не из источников, поименованных в Таблице 3.3.

Сформируем матрицу контрольных рисков на примере информации о вознаграждениях персоналу (Таблица 3.4) и отразим результаты применения авторской методики параметризации рисков на карте рисков (Рисунок 3.1).

Критическое значение риска можно присвоить только фактору скрытых вознаграждений, поскольку этот априори высокий риск предусмотрен МСА 240, и для подтверждения его значения ниже высокого требуются детальные тесты, с применением преимущественно внешних подтверждений и экспертных оценок.

Факторы непропорционального начисления вознаграждений и классификации расходов находятся в «зеленой» зоне, вследствие этого, достаточным является выборочное тестирование IT-процедур аудитором.

В отношении остальных факторов риска могут быть применены выборочные детальные тесты и аналитические процедуры проверки по существу.

План аудита вознаграждений персоналу АО «Сад-Гигант», сформированный на основе матрицы рисков, представлен в Таблице 3.4.

Таблица 3.3 – Матрица контрольных рисков информации о вознаграждениях персоналу

№ п/п	Фактор риска	Предпосылка подготовки отчетности, на которую влияет риск			Параметры риска			
					значительность		вероятность	
		расходы на оплату труда	оценочные обязательства	кредиторская задолженность	значение	обоснование	значение	обоснование
1	Неправомерность начисления отдельных видов вознаграждений	Наличие		Существование, права и обязанности	Низкий	Фактический уровень вознаграждений персоналу несущественно выше планового (на 4,3 %). Перечень премиальных (межрасчетных, компенсационных) выплат соответствует положению по оплате труда и материальному стимулированию	Средний	Финансовый план (в т. ч. по расходам на оплату труда и отчислениям на социальные нужды) формируется ежегодно, контролируется ежеквартально. Преобладает «ручной» контроль. Отчеты о процедурах контроля отсутствуют
2	Некорректные расчеты: применения сделных расценок за объемы работ, количество и качество продукции, премиальных и иных «рутинных» выплат. Некорректность удержаний	Точность	Точность	Точность	Высокий	Темп роста оплаты труда (1,45) существенно выше темпа роста производительности труда 0,79	Низкий	Претензий со стороны персонала и нарушений со стороны контролирующих органов не зарегистрировано. Преобладает автоматизированный контроль. Отчеты о контрольных процедурах отсутствуют

Продолжение Таблицы 3.3

1	2	3	4	5	6	7	8	9
3	Применение скрытых форм вознаграждений работникам	Полнота	Полнота	Полнота	Высокий	Риск недобросовестных действий (требование МСА 240)	Высокий	Риск недобросовестных действий (требование МСА 240)
4	Отнесение начислений вознаграждений и сальдо расчетов и оценочных обязательств к некорректному периоду	Своевременность признания	Существование, полнота	Существование, полнота, стоимостное измерение	Низкий	Доля резервов на оплату отпусков в расходах на оплату труда существенно не изменилась при сохранении среднего количества дней неиспользованных отпусков на конец года	Высокий	В учетной политике методика резервов по годовому вознаграждению не описана. Отсутствуют свидетельства процедур инвентаризации резервов и иных контрольных процедур
5	Некорректное отнесение расходов на персонал по «центрам затрат»	Классификация			Средний	Существенный рост зарплатоемкости продукции (в 1,84 раза), при сохранении соотношения прямых и накладных расходов	Низкий	Аналитика учета затрат по центрам ответственности комплексно автоматизирована
6	Недостоверное раскрытие информации о вознаграждениях персоналу в отчетности	Раскрытие	Раскрытие	Раскрытие	Низкий	Раскрыта вся числовая информация: - числовые значения; - о наличии и изменениях оценочных обязательств; - выплаты вознаграждений руководству	Высокий	Отсутствует «чек-лист» раскрытий, отсутствуют свидетельства контрольных процедур.

Источник: авторская разработка, составлена по данным АО «Сад-Гигант»

Таблица 3.4 – План аудита вознаграждений персоналу в АО «Сад-Гигант»

Этап аудита	Ожидаемые искажения	Аудиторские процедуры проверки по существу			Уровень компетентности проверяющего	Ожидаемая трудоемкость, чел.ч (min; max)
		аналитические процедуры	детальные тесты	объекты тестирования		
1	2	3	4	5	6	7
Поиск факторов недобросовестных действий по скрытым вознаграждениям	Занижение оплаты труда, отчислений на социальные нужды, НДФЛ	План/факт анализ использования фонда рабочего времени в периоды сбора урожая	Инспектирование открытых данных ИФНС, ГТИ, судебных органов на предмет обнаружения административных и иных правонарушений в области оформления персонала, налогообложения оплаты труда. Запросы в ИФНС, ГТИ	2 запроса, 2 внешних подтверждения. Аналитический обзор интернет-источников	экспертный уровень ¹	(2; 8)
Проверка начислений, рутинных и межрасчетных выплат, удержаний	Завышение начислений и удержаний	Тренд фонда оплаты труда с учетом изменения штатного расписания и инфляции. Построение выборки	Инспектирование (прослеживание от трудового договора, табеля, наряда и др. ПУД, пересчета НДФЛ и иных удержаний до начисления годовой премии)	44 расчетных листка разных работников, из разных структурных подразделений. Отбор методом случайной генерации. По три – январь-ноябрь, 11 – декабрь.	стандартный уровень	(4; 26)

¹ Определяется требованиями МСА 240 (пересмотренного) [101]

Продолжение Таблицы 3.4

1	2	3	4	5	6	7
Проверка формирования, использования, инвентаризации, оценки резервов по расходам на вознаграждения	Занижение начисления и сальдо оценочных обязательств, в том числе за счет неполного признания оснований для формирования резервов ²	Тест точечной оценки существования резервов на отчетную дату	Инспектирование оснований для начисления. Пересчет резервов и их слагаемых. Инспектирование событий после отчетной даты (выплат годовых премий, отпускных)	Тестирование ИТ-процедур расчета резервов на оплату отпусков (1). Протокол общего собрания акционеров о выплате годовой премии (1). Тестирование ИТ-расчета резервов на годовое вознаграждение. Пересчет иных резервов (ручная процедура)	экспертный уровень ³	(4; 8)
Проверка надлежащего раскрытия информации	Нераскрытие качественно существенной информации о связанных сторонах и событиях после отчетной даты (годовых вознаграждениях и т. п.)	Определение «качественной» существенности для целей раскрытия информации	Инспектирование по аудиторскому «чек-листу» обязательных раскрытий, повторное проведение (формирование альтернативных отчетов)	Выборочное тестирование ИТ-процедур формирования бухгалтерской (финансовой), специализированной, статистической, налоговой отчетности (4)	стандартный уровень	(4; 8)
Итого						(14; 50)

Источник: рабочий документ аудитора составлен автором по данным АО «Сад-Гигант».

² Ожидание искажения обусловлено ранее произведенной оценкой неотъемлемых рисков.

³ Определяется требованиями МСА 540 (пересмотренного) [101]

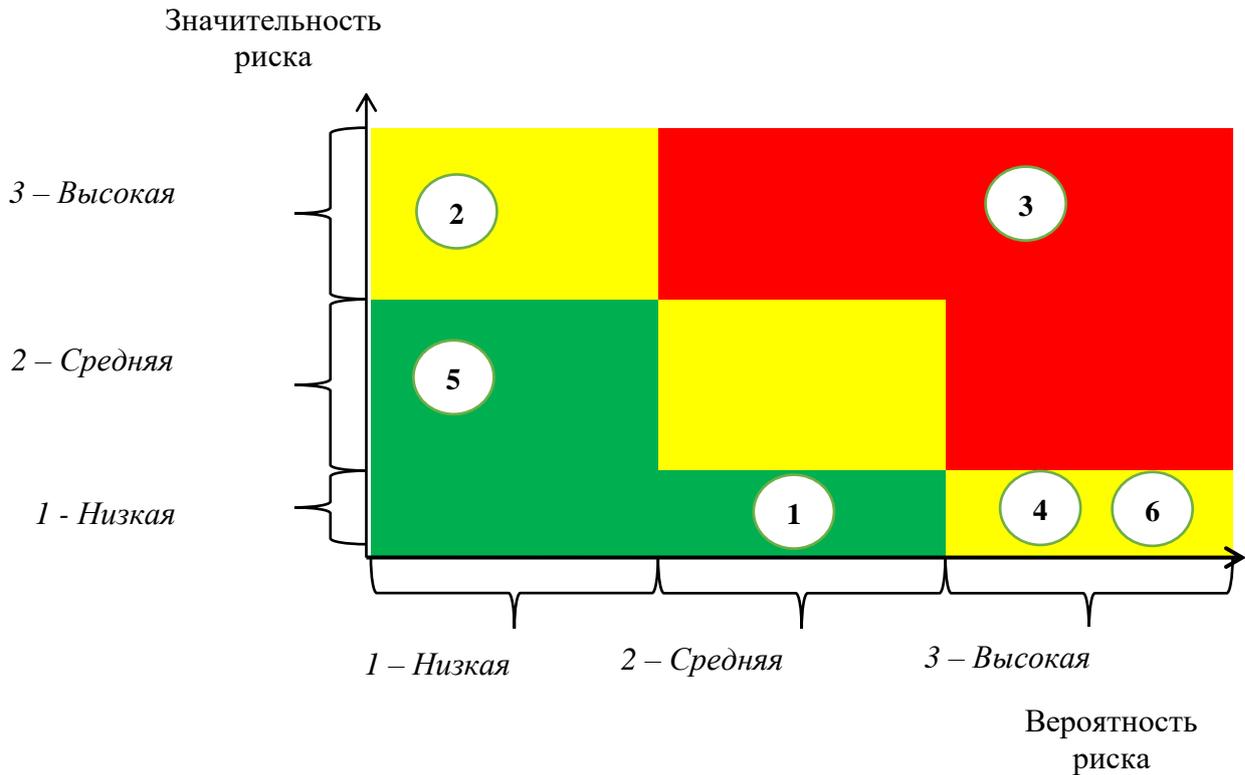


Рисунок 3.1 – Карта рисков средств контроля, связанных с информацией о вознаграждениях персоналу

Источник: построена автором на основе анализа данных АО «Сад-Гигант»

Он учитывает ряд ключевых параметров проверки по существу: ожидание искажений; процедуры аудита исходя из необходимых действий в ответ на оцененные риски; объекты проверки; возможность оптимизации трудоемкости аудита аналитическими процедурами; необходимость экспертных оценок и внешних подтверждений.

Также можно отметить еще три существенных преимущества предлагаемой методики от подходов, присущих последовательно-подтверждающему аудиту:

- возможность применения аналитических процедур влияет на необходимость и качественные характеристики детальных тестов. Так, при отсутствии отклонений между полученным в результате аналитической процедуры значением (полученным трендовым или иным планово-прогноznым методом) и фактической величины детальные тесты проверки по существу могут не проводиться либо выборка может быть на порядок снижена;

– ожидание искажений определяется результатами идентификации и оценки неотъемлемых рисков, следовательно, существенно снижает трудоемкость процедур;

– оптимальность методики по трудоемкости коррелирует с требованиями стандартов по обеспечению качества аудиторских процедур в ответ на оцененные риски (Рисунок 2.12).

В силу нацеленности на области ожидания преднамеренных (мотивированных) искажений, технология в полной мере обеспечивает выполнение концептуального принципа профессионального скептицизма в отношении областей риска недобросовестных действий.

Аудит как «оберег» интересов стейкхолдеров, имеющих финансовый интерес, но не принимающих управленческие решения в отношении эффективности расходов на персонал, в полной мере выполняет свою функцию при соблюдении стандартов аудита и является экономически выгодным при соблюдении технологии рационального риск-ориентированного планирования и осуществления аудиторских процедур по существу.

Тем не менее, ключевыми пользователями информации о расходах на формирование, поддержание и стимулирование человеческого капитала являются собственники агробизнеса; лица, отвечающие за корпоративное управление (представители собственников); руководство организацией.

Перечисленным категориям внутренних пользователей, наряду с достоверностью исторической финансовой информации, генерируемой в учетной системе, необходима иная релевантная информация – позволяющая определять стратегические цели, «мониторить» их достижение и поддерживать решение операционных задач.

Комплекс этих задач – не что иное, как предмет деятельности внутреннего контроля, «вписанного» в модель COSO ERM (Приложение 7).

Если рассматривать верхнюю плоскость кубика (цели внутреннего контроля), то очевидно, что наряду со схожими с аудитом задачами подтверждения достоверности отчетности и соблюдения требований нормативно-правовых актов, именно внутренний контроль осуществляет риск-ориентированную поддержку,

включая анализ и мониторинг, достижения стратегических целей организации и операционного управления.

Согласно исследованию Института внутренних аудиторов (Россия), в 2021 г. фокус деятельности служб внутреннего контроля наряду с проверкой достоверности генерируемой в учетной системой информации, включая соответствие требованиям нормативно-правовым актам, был сосредоточен на операционных аудитах (около 33 % времени), но все более существенная доля времени стала отводиться на стратегические риски (22%) и относительно небольшая доля времени — на риски информационных систем / технологий (11%) [156].

Инструментально поддержка построения, функционирования и мониторинга системы принятия решений в области управления персоналом на первом этапе внедрения осуществляется независимыми аудиторскими организациями, особенно это прослеживается при продвижении услуг Топ-10 мировых аудиторских компаний (сетей). Аудит является «крючком» для демонстрации возможностей и обеспечения доверия к уровню качества аудиторских услуг. Дальнейшее же развитие (более рентабельных и информативных услуг) осуществляется либо в рамках сопутствующих, либо прочих, связанных с аудитом услуг (Таблица 3.5).

Анализ современных тенденций развития аудита и прочих заданий (не обеспечивающих уверенность) позволяет сформулировать ряд выводов, необходимых для определения критических технологий в сфере развития деятельности аудиторов в целом:

- 1) объекты и задачи аудита и иных заданий, обеспечивающих уверенность, носят достаточно четкий характер. В силу ориентированности их преимущественно на интересы внешних пользователей и необходимости обеспечения ценовой конкурентоспособности аудиторской организации, критические технологии аудита вознаграждений персоналу должны быть направлены на максимальную сублимированность данного бизнес-процесса с достижением эффекта благодаря риск-ориентированному планированию.

Таблица 3.5 – Различия в трендах развития инструментария аудита и прочих видов деятельности аудиторов (аудиторских организаций) в аспекте информативности данных о вознаграждениях работникам и иных расходах на персонал

Элемент оценки тренда	Аудиторские задания, обеспечивающие уверенность		Прочие задания	
	общее описание	контекстное упоминание в науке и передовой практике	общее описание	контекстное упоминание в науке и передовой практике
Объект	Историческая финансовая и нефинансовая информация, подготавливаемая в соответствии с концепцией общего или специального назначения	Часто: кредиторская задолженность, оценочные обязательства (в части расходов на персонал), расходы на оплату труда, раскрытие информации о вознаграждениях в пояснениях. Редко: налоговые декларации, ESG-отчетность	Достаточность, надежность и релевантность данных для принятия управленческих решений	Часто: качество бизнес-процессов сбора и обработки информации, в т.ч. IT-систем. Редко: подготовка отчетов специального назначения
Развитие концепции	Максимальная формализация выполнения требований МСА в корпоративных стандартах и РДА	Часто: акцент на риски несоблюдения требований ТК РФ, НК РФ, ГК РФ, риски непрерывности деятельности в связи с невыполнением долговых ковенант. Редко: акцент на риски СВК, способствующие существенным искажениям	В документах и научных публикациях не прослеживается	Часто: ошибочно упоминаются невалидные в контексте аудиторских заданий по 307-ФЗ «стратегический аудит», «аудит эффективности», «аудит на соответствие» (концепция государственного аудита), «аудит бизнес-процессов» (невалидный объект). Редко: экспертные оценки и отчеты аудиторов применяются для формирования локальных нормативных актов (кадровой политики, оценки KPI, системы материального стимулирования, немонетарной мотивации)

Продолжение Таблицы 3.5

Элемент оценки тренда	Аудиторские задания, обеспечивающие уверенность		Прочие задания	
	общее описание	контекстное упоминание в науке и передовой практике	общее описание	контекстное упоминание в науке и передовой практике
Развитие методики	Максимальная рационализация процедур	Часто: акцент на зоны априорно высокого риска (оценочные значения, конкретные обязательные раскрытия в пояснениях). Редко: параметризация оценки рисков, оценка СВК	Максимальная экспертность	Часто: акцент на аналитические процедуры, анализ «больших данных» для решения локальных задач Редко: параметризация аналитических процедур, постановка методики для локальных подразделений ВК, анализа, мониторинга
Паритет аналитических процедур – детальных тестов	Увеличение роли аналитических процедур	На этапе планирования аудита – до 100 %; на этапе процедур проверки по существу – в зависимости от результата предварительной оценки СВК; на этапе обобщения результатов – до 100 %	Безусловное доминирование аналитических процедур	Часто: замена традиционных аналитических методов машинным обучением (особенно для кластеризации, обнаружения аномалий, выделения ключевых признаков и сокращения размерности), что особенно актуально для построения модели монетарной и немонетарной мотивации. Редко: аналитика анкет обратной связи / удовлетворенности; визуализация данных
Развитие качества	Усиление внимания к внутреннему контролю (МСКК) и внешним проверкам (ВКД и надзор)	Часто: максимальная формализация требуемого результата соблюдения МСА вместо истинного качества стратегии и процессов аудита. Редко: параметризация критериев качества аудиторского задания	В документах и научных публикациях не прослеживается	Часто: акцент не на характеристики задания и отчета по нему, а на доверие / «громкое» имя аудитора / эксперта. Редко: формализация критериев качества услуги

Источник: систематизированы автором на основе [7], [11], [41], [49], [123], [151].

2) критическими с точки зрения манипулирования результатами аудиторских заданий являются области профессионального суждения, к которым относятся все риск-процессы (идентификация, оценка, действия в ответ на оцененные риски) и все объекты, базирующиеся на неопределенных оценках. Следовательно, обеспечение надлежащего качества аудита должно базироваться на:

- объективизации универсальных рисков для отрасли, региона, бизнеса, экономического субъекта;
- обосновании параметризации рисков по вероятности и значительности;
- алгоритмизации нахождения вероятной дислокации существенных искажений вследствие вероятных / значительных рисков и поиска уместных процедур для подтверждения гипотезы;
- в дополнение к выше названным факторам по объекту «оценочные значения» – параметризация приемлемых интервалов стоимостного измерения, не вводящих в заблуждение пользователей (Рисунок 3.2);

3) высокая экспертность аудита приводит к завышенным ожиданиям клиентов от результатов этой услуги. Топ-менеджмент связывает аудит с консультационной поддержкой стратегических и операционных решений. Как запрос практики, в научных изданиях появляются методики стратегического, операционного аудита, аудита бизнес-процессов, хотя онтологически эти «активности» лежат в поле зрения государственного аудита или подсистемы менеджмента отдельной компании. Консультирование в процессе выполнения аудиторского задания имеет этические риски, напрямую являясь угрозой самоконтроля (п. 2.5 Кодекса этики) [67]. Следовательно, аудиторский консалтинг необходимо абстрагировать от аудиторских заданий, обеспечивающих уверенность, в частности, развивая передовые технологии аналитики, статистики, прогнозирования. Тем не менее, общими критическими принципами для всех видов деятельности аудиторов необходимо признать приоритет использования информации при подтвержденной достоверности (соответствия) и поддержание высокого качества услуг путем максимальной параметризации их характеристик. Также современный инструментарий аудита применим и для заданий, обеспечивающих уверенность, и для прочих услуг, обеспечивая их качество;

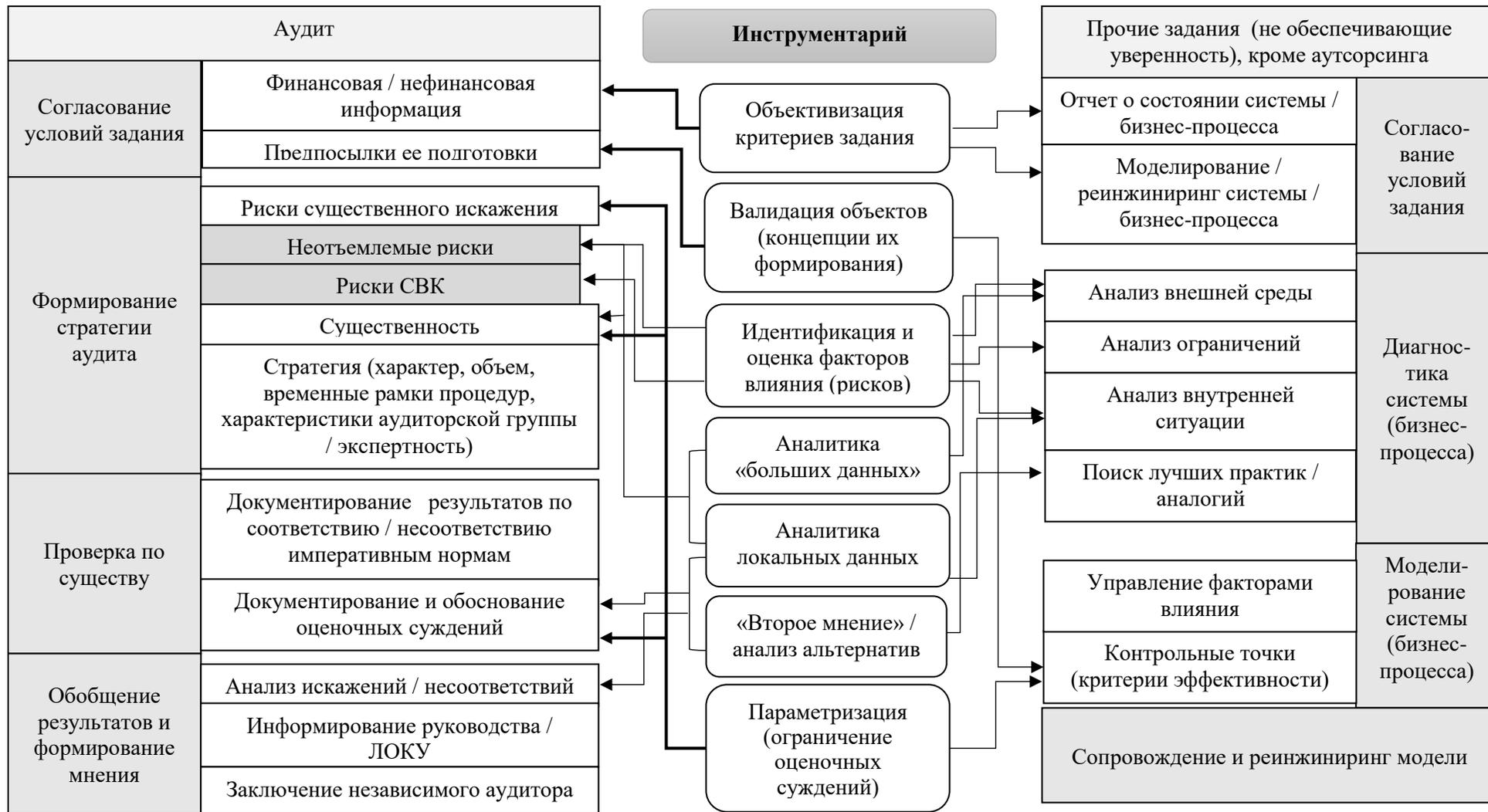


Рисунок 3.2 – Современные инструменты аудита, повышающие качество аудиторских услуг (→ – оказывают значимое влияние, → – оказывают критически важное влияние)

Источник: систематизированы автором на основе П. П. Баранова [7], И. С. Егоровой [44], Е. Ю. Итыгиловой [56], А. М. Сониной [158].

4) практическое приложение гипотезы о критических технологиях аудита на объект «вознаграждения персоналу» требует алгоритмизации сравнения «идеального» суждения о предпосылках формирования отдельных статей (особенно с неопределенной оценкой) и «реальных» следов процессов формирования информации в отчетности. Качество аудиторской услуги ставится под сомнение особенно часто при отсутствии императивных норм формирования показателя отчетности. Обоснованное суждение об искажениях при неопределенности нормативно-правовых актов возможно только при подходе в логике:

- чек-лист рисков;
- чек-лист объектов;
- анализ влияния рисков на объекты и выявления областей повышенного риска (для вынесения суждения о дислокации искажений);
- проверка по существу: «диапазон приемлемых значений» (аудиторское суждение), точечная оценка в финансовой отчетности (суждение руководства аудируемого лица) и сравнительный анализ двух суждений;
- оценка влияния выявленного искажения на иные статьи отчетности;
- аналитические процедуры оценки существенности искажений;
- определение «пробелов» СВК, способствовавших существенным искажениям, информирование руководства.

Обоснование и апробация данного авторского подхода рассмотрено в подразделе 3.2;

5) руководствуясь запросом внутренних пользователей, критическая область внимания для управленцев и учредителей лежит не в бухгалтерской (финансовой) или иной публичной отчетности, а в абстрактном объекте «расходы на персонал». Требуемое качество аудиторского консалтинга базируется на поддержке системы корпоративных регламентов, прямо или косвенно определяющих материальное стимулирование персонала, включая определение ее оптимальных параметров, идентифицированных на основе аналитики больших данных рисках и использовании в качестве базиса достоверной исходной информации. Ситуационное рассмотрение технологии оказания такой услуги приводится в подразделе 3.3 диссертации.

3.2 Риск-ориентированный инструментарий аудита оценочных обязательств по расходам на персонал

Оценочные значения, являясь неотъемлемой частью раскрытия информации о заемном капитале организации и областью повышенного риска существенных искажений, неизбежно выступают объектом повышенного внимания как для внутренних, так и для внешних аудиторов: для внешнего аудитора – это обязанность, предписанная МСА 540 (пересмотренным), для внутреннего аудита – это необходимость в рамках решения задач обеспечения достоверности подготовки отчетности (финансовой, управленческой и др.).

В главе 2 доказано, что для многих аграрных формирований имеется риск существенного искажения информации об оценочных значениях, а для отдельных организаций, кредитоспособность которых зависит от выполнения кредитных ковенант, этот риск и вероятен, и значителен.

Здесь также необходимо отметить, что МСА 540 (пересмотренный) прямо требует рассматривать оценочные значения как объекты высокого риска и предпринимать в отношении них все виды действий по обеспечению достаточности и надежности аудиторских доказательств:

- более высокую степень профессионального скептицизма в отношении предпосылок формирования расчетных оценок, применяемых руководством организации;

- большую экспертность, в том числе в отношении требований меняющегося законодательства, и вариативность применяемых оценок;

- риск-ориентированный подход в отношении типичных (рутинных) оценок.

Идентификация и верификация рисков существенного искажения в отношении объектов подтверждения – наиболее значимая методологическая проблема аудиторских заданий.

Как признают стандарты аудита (в частности, МСА 540, 240), наиболее неоднозначным объектом в финансовой отчетности и, в то же время, часто

применяемым инструментом манипулирования финансовой информацией, являются оценочные значения [58]. В отношении расчетов с персоналом – это резервы, сопряженные с обязательствами работодателей по выплатам персоналу, возникшие в отчетном периоде, но подлежащие выплате в будущем [127].

Если рассматривать расходы на персонал как более широкую категорию, нежели вознаграждения персоналу, необходимо также учитывать обязанности работодателя по другим выплатам (пусть, не в пользу работников, а третьим лицам, но эти расходы связаны с поддержанием и развитием человеческого капитала).

Оценочные обязательства, связанные с расходами на персонал, в настоящее время являются наиболее неурегулированным аспектом в бухгалтерском (финансовом) учете, так как, в большинстве своем, нормативные акты не содержат четких рекомендаций по методике и порядку расчета величины обязательства. Это, в свою очередь, ставит под сомнение достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности компании в целом, ведь искажение оценочных обязательств, как было доказано в подразделе 2.2, влияет на расчет коэффициентов финансовой устойчивости и платежеспособности и, как результат, вводит в заблуждение заинтересованных пользователей [198].

Рассмотрим достоверность оценочных обязательств в целом – как предмет подтверждения.

Как следует из п. 15 ПБУ 8/2010 «...Оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете организации в величине, отражающей наиболее достоверную денежную оценку расходов, необходимых для расчетов по этому обязательству. Наиболее достоверная оценка расходов представляет собой величину, необходимую непосредственно для исполнения (погашения) обязательства по состоянию на отчетную дату» [105]. При оценке величины обязательства чаще всего опираются на профессиональное суждение руководства и динамику прошлых периодов, ввиду отсутствия единой методологии расчета величины оценочного обязательства [127].

Расчет величины обязательства должен включать в себя не только затраты на исполнение самого обязательства, но и дополнительные расходы на случай расторжения договора, штрафных санкций, передачи или переоформления документов. Таким образом, контроль формирования данных оценочных значений должен подразумевать комплексную и достаточно обширную работу по изучению первичных учетных документов, договоров, внутренних нормативных актов организации, норм действующего законодательства [197].

Все расходы, по которым создаются оценочные обязательства, должны быть отражены в учетной политике организации. Помимо перечня резервов учетная политика должна содержать:

1) периодичность начисления резерва. В соответствии с ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» оценочные обязательства могут создаваться:

– ежемесячно, в последний день месяца. Преимуществом такого варианта является более высокая точность оценки, а недостатком – высокие трудозатраты;

– ежеквартально, в последний день квартала. Данный вариант, по мнению практикующих бухгалтеров, является наиболее разумным с точки зрения точности оценки и трудоемкости процесса;

– 31 декабря. Это наименее трудозатратный способ, однако, его недостатком по сравнению с предыдущими двумя способами выступает снижение точности оценки и возможности внесения корректировок [198];

2) методику расчета резерва. Отметим, что для каждого вида обязательства должна быть прописана своя отдельная методика его оценки, отвечающая требованиям законодательства, отраслевой специфике и внутренним нормативным актам организации;

3) порядок бухгалтерского учета оценочного обязательства. Для учета оценочных обязательств в бухгалтерском учете предусмотрен счет 96 «Резервы предстоящих расходов», где по кредиту 96 счет отражается создание резерва, а по дебету 96 счета его использование. В свою очередь, для аналитики по видам резервов используются субсчета. Более проблемным аспектом является источник

резервирования средств – а именно, конкретные расходы. В сельскохозяйственных организациях отдельные категории работников выполняют трудовые функции в разных подразделениях, отраслях, в том числе участвуя в формировании капитальных вложений. Поэтому в учетной политике должен быть четко оговорен порядок идентификации дебетуемого аналитического счета при формировании резервов и контроль его использования при инвентаризации резервов перед составлением годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности [127].

Анализируя практику аудита, необходимо признать, что типичными ошибками, выявляемыми в ходе проверок оценочных обязательств, являются:

- неформирование резервов по большинству гарантий работникам, предоставляемых работодателем в силу коллективного договора или возникающих исходя из требований законодательства;

- даже при условии того, что определенный резерв в отчетности существует, в учетной политике не раскрыты правила его формирования и контроля;

- уравнивание правил бухгалтерского и налогового учета как аргумент для «обнуления резервов» на отчетную дату [11].

Данные нарушения могут являться не только причиной модификации мнения в аудиторском заключении, но и фактором неинформативного учета расходов, калькулирования себестоимости, препятствуя принятию объективных управленческих решений менеджментом организации.

Причина данной ситуации состоит в неопределенности границ принятия решений: в настоящее время ни один документ не содержит полного перечня резервов, затрагивающих расчеты с персоналом, что ведет к росту рисков искажения данных бухгалтерской (финансовой) отчетности [127].

В силу требований нормативно-правовых актов обязанности работодателя возникают не только в отношении основной оплаты труда. Существуют обязанности по дополнительной заработной плате и премированию, если выполнены условия, определенные коллективным договором, по обеспечению охраны труда и техники безопасности – при условии соблюдения допуска к определенным рабочим местам. В конце концов, существуют требования

профстандартов. При этом опыт работника не может заменить необходимое повышение квалификации, а занятие некоторых должностей может требовать профпереподготовки.

Для наглядного понимания всего многообразия оценочных обязательств в разрезе расходов на персонал нами идентифицированы основные расходы, под которые должен создаваться резерв в бухгалтерском финансовом учете (Рисунок 3.3) [127].



Рисунок 3.3 – «Чек-лист» оценочных обязательств по расходам на персонал

Источник: сформировано автором.

Необходимо отметить, что в соответствии с современной классификаций элементов расходов, предусмотренных ПБУ 10/99 расходы на оплату труда формируют только отчисления в резервы на оплату отпусков и годовых вознаграждений (без отчислений на социальные нужды, которые относятся к

соответствующей статье. Отчисления в остальные резервы формируют прочие расходы.

Однако в целях управления расходами на персонал, как было доказано в подразделе 1.1, необходимо иметь представление обо всех затратах на поддержание человеческого капитала.

В силу этого, мы должны рассматривать в контексте аудита в соответствии с федеральным законом «Об аудиторской деятельности» и международными стандартами аудита развитие методики проверки резервов по вознаграждениям персоналу (на оплату отпусков и годовых вознаграждений), а весь «пакет» резервов, включая и остальные оценочные обязательства, связанных с будущими расходами на персонал, – в рамках внутреннего аудита, не просто поддерживающего достоверность отчетности, но и решение полного перечня управленческих задач в области управления персоналом.

Оценивая все многообразие оценочных обязательств по расходам на персонал, мы видим объективную необходимость проведения классификации резервов по статье расходов на персонал по уровню верификации для оценки потенциальных аудиторских рисков.

В виду отсутствия в научной литературе исследований на эту тему, нами была проведена оценка (верификация) рисков существенного искажения по отдельным резервам по расходам на персонал, что является «отправной точкой» для определения стратегии проверки (Таблица 3.6). В целях унификации методики для определения уровня риска предлагается использовать методику «карты рисков», описанную в подразделах 2.2 и 2.3 [127].

Визуализация оценки рисков существенного искажения оценочных обязательств для аграрных формирований представлена на Рисунке 3.4.

Исходя из проведенного анализа, можно констатировать, что наибольшему риску подвержены следующие виды оценочных обязательств по расходам на персонал: резервы на годовое вознаграждение за достигнутые производственно-финансовые результаты и резервы на повышение квалификации.

Таблица 3.6 – Универсальная оценка рисков оценочных обязательств по расходам на персонал

Виды резервов по расходам на персонал	Уровень риска существенного искажения (зона риска)	Предварительная оценка				Факторы риска средств контроля, требующие пересмотра первоначальной оценки риска	Надежные и достаточные аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски
		вероятности риска		значительности риска			
		уровень	обоснование	уровень	обоснование		
1	2	3	4	5	6	7	8
1 Резервы на оплату отпусков	средний («желтая зона»)	средний	11 % с.-х. организаций не формируют резерв. «Рутинные» отчисления в резерв, как правило, автоматизированы.	средний	Максимальный уровень искажений с высокой степенью вероятности не превысит 8 % от фонда оплаты труда (28 / 29,3 / 12 мес.)	Риск пересматривается в сторону повышения, если выявлены: - существенные колебания среднего заработка по центрам затрат; - несоблюдение графика отпусков; - неформирование резервов или применение нестандартного способа	Детальные тесты формирования и использования резерва по наиболее оплачиваемым категориям персонала Аналитические процедуры прогнозирования резерва на основе статистического метода

Продолжение Таблицы 3.6

1	2	3	4	5	6	7	8
2 Резервы на годовое вознаграждение за достигнутые производственно-финансовые результаты	высокий («красная зона»)	средний	В учетной политике 67 % с.-х. организаций резерв не описан и не формируется. Из них 75% организаций начисляют и выплачивают премию по итогам работы за год до 31.12 отчетного года (совокупная вероятность – не более 16,7 %)	высокий	Уровень премий в с.-х. организациях достигает 50 % фонда оплаты труда (12 % всех расходов). Значительная неопределенность оценки вследствие высокой зависимости от выполнения КРІ, достижения выполнения целей (бюджетов)	Риск пересматривается в сторону снижения, если: в учетной политике описан порядок формирования резерва, отчисления в резерв автоматизированы, по итогам инвентаризации резерва перед составлением годовой отчетности произведено доначисление (сторно) резерва; вознаграждение по итогам работы за год начисляется до конца отчетного периода	Контент-анализ перечня оснований для материального стимулирования на соответствие требованиям коллективного договора, Положения по оплате труда, планам развития, бюджетам. Аналитические процедуры сравнения динамики вознаграждений с динамикой производительности труда

Продолжение Таблицы 3.6

1	2	3	4	5	6	7	8
3 Резервы на годовое вознаграждение за выслугу лет	средний («желтая зона»)	средний	В учетной политике 83 % с.-х. организаций резерв не описан и не формируется. Из них 91 % не содержат гарантию выплаты в Положении (совокупная вероятность – не более 7,5 %)	средний	Уровень премий в с.-х. организаций достигает 50 % фонда оплаты труда (12 % всех расходов). Значительная неопределенность оценки вследствие высокой текучести кадров, требующая систематического пересмотра отчислений в резерв и частой инвентаризации	Риск пересматривается в сторону снижения, если: - текучесть кадров низкая; - внедрены автоматизированные процедур отслеживания изменения стажа и величины резерва по каждому отдельному работнику	Аналитические процедуры по определению структуры персонала по выслуге лет, планам руководства по изменению штатного расписания и заполнению вакансий, прогнозированию величины годового вознаграждения исходя из постоянства и устойчивости «старения» кадрового состава
4 Резервы на единовременную выплату по выходу на пенсию	низкий («зеленая зона»)	низкий	Только 1 из 144 обследованных организаций предусматривает данную выплату и резервирует средства, дисконтируя долгосрочные обязательства	низкий	Применение некорректной ставки дисконтирования (ожидаемое искажение явно мало значительно)	Риск пересматривается в сторону повышения, если резерв на единовременную выплату прописывается в коллективном договоре, наблюдается «старение» кадров	Аналитические процедуры выявления количества работников, имеющих право воспользоваться выходом на пенсию, и доли работников, использовавших право в прошедших периодах.

Продолжение Таблицы 3.6

1	2	3	4	5	6	7	8
5 Резервы на добровольное медицинское страхование	средний («желтая зона»)	средний	За 2019-2021 гг. доля с.-х., предусмотревших ДМС в коллективном договоре, возросла в 2 раза (с 6,1 до 11,9 %). Учет и контроль «рутинных» отчислений, как правило, автоматизирован	средний	Тариф ДМС растет, соответственно возрастает ожидаемая величина расходов. Требуется пересмотр чаще 1 раза в год	Риск пересматривается в сторону повышения, если тарифы ДМС волатильны, отчисления в резерв не автоматизированы	Инспектирование договоров с организациями ДМС
6 Резервы на обязательные периодические медицинские осмотры (диспансеризацию)	низкий («зеленая зона»)	средний	Нет практики формирования и использования резерва	низкий	Величина отложенных расходов на медицинские осмотры (диспансеризацию) предусмотрена для явно мало значительного числа работников (при необходимости санкнижки, обеспечения требований карантина и т. п.)	Риск пересматривается при условии значительной доли работников, требующих медосмотров и диспансеризации (например, при наличии лабораторий, пищевых производств и т. п.)	Инспектирование классов допуска к работе персонала. Инспектирование ценовых предложений по МО и добровольной диспансеризации

1	2	3	4	5	6	7	8
7 Резервы по пенсионным планам	низкий («зеленая зона»)	низкий	Практика включения «пенсионных планов» в коллективный договор обнаружена только в 3 (0,3 %) организациях. Используется стандарт расчета резерва МСФО 26	низкий	Величина отложенных расходов на будущую пенсию предусмотрена для явно мало значительного числа работников (руководство, члены Совета директоров)	+ Сложность оценки и прогнозирования текучести и постоянства состава), в т. ч. по возрасту + Сложность формирования дисконтированной оценки при непостоянстве уровня инфляции - Автоматизация учета и контроля «рутинных» отчислений в резерв	Детальные тесты формирования и использования резерва по возрастным группам персонала Аналитические процедуры прогнозирования резерва на основе статистического метода
8 Резервы на повышение квалификации (подтверждение квалификации, класса допуска)	высокий («красная зона»)	высокий	Практика создания резервов отсутствует, несмотря на необходимость поддержания человеческого капитала согласно профстандартам	средний	Величина резерва может быть существенной при массовом признании обязательства по повышению квалификации в первый год применения	+ Сложность надежной оценки стоимости услуг + Необходимость верификации соответствия персонала ПС и учета актуальных повышений квалификации	Инспектирование выполнения требований нормативно-правовых актов по выполнению квалификационных требований к персоналу; планов повышения квалификации; аналитические процедуры ценовых предложений образовательных организаций

Источник: разработана автором.

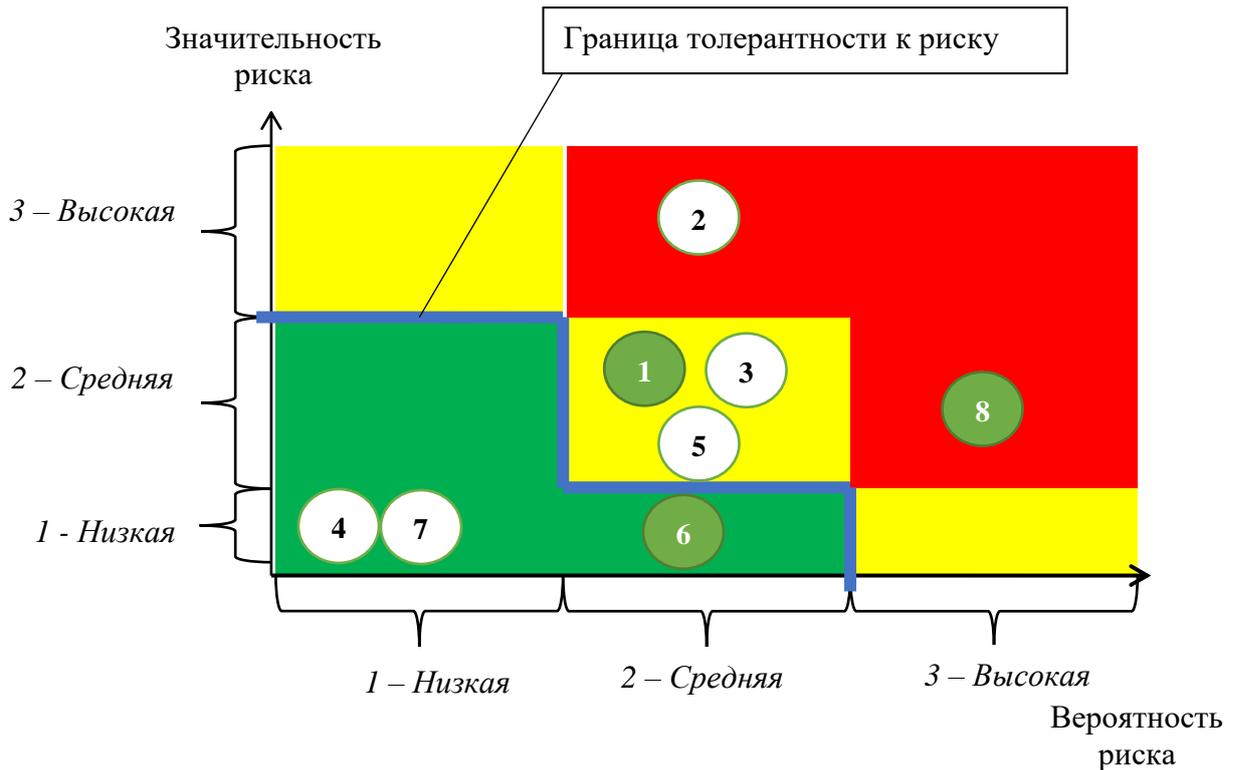


Рисунок 3.4 – Карта прогнозируемых рисков существенного искажения оценочных значений, присущих сельскохозяйственным организациям,

где:

- 1 – резервы на оплату отпусков;
- 2 – резервы на годовое вознаграждение за достигнутые производственно-финансовые результаты;
- 3 – резервы на годовое вознаграждение за выслугу лет;
- 4 – резервы на единовременную выплату по выходу на пенсию;
- 5 – резервы на добровольное медицинское страхование;
- 6 – резервы на обязательные периодические медицинские осмотры;
- 7 – резервы по пенсионным планам;
- 8 – резервы на повышение квалификации.

Источник: риски дифференцированы автором на основе универсальной оценки, произведенной в таблице 3.6.

Средний риск присущ таким резервам, как:

- резервы на оплату отпусков;
- резервы на годовое вознаграждение за выслугу лет;
- резервы на добровольное медицинское страхование.

Также необходимо отметить, что резервы на годовое вознаграждение за достигнутые производственно-финансовые результаты (п. 2), резервы на годовое

вознаграждение за выслугу лет (п. 3), резервы на единовременную выплату по выходу на пенсию (п. 4), резервы на добровольное медицинское страхование (п. 5) и резервы по пенсионным планам (п. 7) являются объектом аудита ситуационно. Их существование определяется коллективным договором (положением по оплате труда и премированию). В то же время, резервы на оплату отпусков, на обязательные периодические медицинские осмотры, на повышение квалификации, определяются не политикой материального и нематериального стимулирования, а требованиями нормативно-правовых документов.

Идентификация объектов аудита и присущих им рисков – это первый этап плана аудита оценочных значений по расходам на персонал. Его необходимость продиктована положениями п. 46 МСА 210: «...на предварительном этапе аудита – обращать особое внимание на обоснованность оценочных значений в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности и соответствующее раскрытие информации, а также на качественные аспекты применяемых методов бухгалтерского учета организации, включая признаки возможной предвзятости в суждениях руководства» [197]. Для регистрации результатов данного этапа целесообразно применять рабочий документ (Таблица 3.7).

Из результатов инспектирования условий коллективных договоров и положений по оплате труда можно констатировать следующее:

– для АО «Сад-Гигант» обязательные объекты аудита оценочных значений: резерв на оплату отпусков, резервы на годовое вознаграждение за выслугу лет и достигнутые производственно-финансовые результаты (данные резервы входят в категорию вознаграждений персоналу), резервы на обязательные периодические медицинские осмотры и резервы на повышение квалификации (входят в категорию прочих расходов на персонал, не связанных с вознаграждениями). При этом, все резервы, кроме резерва на периодические медицинские осмотры, требуют детальных тестов, поскольку на карте рисков расположены выше «зоны толерантности»;

Таблица 3.7 – РДА «Идентификация объектов аудита оценочных значений по расходам на персонал»

Вид оценочного обязательства	АО «Сад-Гигант»			ЗАО «Агрофирма «Дружба»			ООО «Агрофирма «Луч»		
	является объектом аудита	основание для возникновения обязательства	положение относительно	является объектом аудита	основание для возникновения обязательства	положение относительно	является объектом аудита	основание для возникновения обязательства	положение относительно границы толерантности к риску
Резервы на оплату отпусков	да	гл. 19 ТК РФ	выше	да	гл. 19 ТК РФ	выше	да	гл. 19 ТК РФ	выше
Резервы на годовое вознаграждение за достигнутые производственно-финансовые результаты	да	Положение по оплате труда	выше	да	Положение по оплате труда	выше	нет	Коллективный договор	
Резервы на годовое вознаграждение за выслугу лет	да	Положение по оплате труда	выше	нет	Положение по оплате труда		нет	Коллективный договор	
Резервы на единовременную выплату по выходу на пенсию	нет	Положение по оплате труда		нет	Положение по оплате труда		нет	Коллективный договор	
Резервы на добровольное медицинское страхование	нет	Положение по оплате труда		нет	Положение по оплате труда		нет	Коллективный договор	
Резервы на обязательные периодические медицинские осмотры	да	Приказ Минздрава РФ от 28.01.2021 № 29н	ниже	да	Приказ Минздрава РФ от 28.01.2021 № 29н	ниже	да	Приказ Минздрава РФ от 28.01.2021 № 29н	ниже

Продолжение Таблицы 3.7

Вид оценочного обязательства	АО «Сад-Гигант»			ЗАО «Агрофирма «Дружба»			ООО «Агрофирма «Луч»		
	является объектом аудита	основание для возникновения обязательства	положение относительно границы толерантности к риску	является объектом аудита	основание для возникновения обязательства	положение относительно границы толерантности к риску	является объектом аудита	основание для возникновения обязательства	положение относительно границы толерантности к риску
Резервы по пенсионным планам	нет	Положение по оплате труда		нет	Положение по оплате труда		нет	Коллективный договор	
Резервы на повышение квалификации	да	Профстандарты, утв. Минтруда РФ	выше	да	Профстандарты, утв. Минтруда РФ	выше	да	Профстандарты, утв. Минтруда РФ	выше
Уровень существенности по статье «оценочные обязательства» (для годовой отчетности за 2021 г.), тыс. руб. ⁴	14 356			3 607			335		

Источник: составлен автором на основе данных сельскохозяйственных организаций.

⁴ Определены в таблицах приложения Г.

– для ЗАО «Агрофирма «Дружба» – это четыре резерва (на оплату отпусков, на годовое вознаграждение за производственно-финансовые результаты, на обязательные периодические медицинские осмотры и на повышение квалификации);

– для АО «Агрофирма «Луч» – это только три резерва, определяемых в соответствии с нормативно-правовыми актами.

После определения требований концепции учета, необходимо проанализировать, как она отображена в учетной политике организации и есть ли свидетельства применения процедур формирования и использования соответствующих резервов в системе учета.

Получить понимание информационной системы, включая соответствующие бизнес-процессы, относящиеся к подготовке финансовой отчетности, в том числе процесса формирования оценочных значений и раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности – требование п. 18 МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения». Процедуры этапа 2 – инспектирования политики и процедур формирования оценочных обязательств – целесообразно также документировать формализовано (Таблица 3.8) [197].

Результаты инспектирования информационных систем, обеспечивающих бизнес-процессы формирования, использования и инвентаризации оценочных обязательств, позволяют спрогнозировать наличие существенных искажений:

– в АО «Сад-Гигант» в отношении предпосылки полноты признания трех резервов (по годовому вознаграждению за достигнутые производственно-финансовые результаты, по годовому вознаграждению за выслугу лет, на повышение квалификации);

– в ЗАО «Агрофирма «Дружба» в отношении предпосылки полноты признания двух резервов (по годовому вознаграждению за достигнутые производственно-финансовые результаты, на повышение квалификации);

– в АО «Агрофирма «Луч» в отношении предпосылки полноты признания резерва на повышение квалификации.

Таблица 3.8 – РДА «Результаты инспектирования политики и процедур формирования оценочных обязательств по расходам на персонал в информационной системе сельскохозяйственных организаций»⁵

Вид оценочных обязательств	АО «Сад-Гигант»		ЗАО «Агрофирма «Дружба»		ООО «Агрофирма «Луч»	
	политика	свидетельства процедур	политика	свидетельства процедур	политика	свидетельства процедур
Резерв на оплату отпусков	В учетной политике установлен способ расчета резерва – исходя из среднего заработка по структурному подразделению, формируется ежемесячно. Инвентаризация – один раз в год перед составлением отчетности	открыт субсчет 96-1, ведется в разрезе аналитических счетов «центр затрат»	В учетной политике игнорируется	Процедуры не прослеживаются. Фактически счет 96 не ведется	В учетной политике установлен способ расчета резерва – исходя из среднего процента (4,2) от фонда оплаты труда прошедшего периода. Инвентаризация не оговорена	открыт субсчет 96-1, в декабре произведены корректировки методом «сторно» - свидетельство инвентаризации резерва
Резерв на годовое вознаграждение за достигнутые производственно-финансовые результаты	В учетной политике игнорируется	Процедуры не прослеживаются. Фактически резерв не формируется	В учетной политике игнорируется	Процедуры не прослеживаются. Фактически резерв не формируется	Нет оснований для формирования резерва	
Резерв на вознаграждение за выслугу лет	В учетной политике игнорируется	Процедуры не прослеживаются. Фактически резерв не формируется	Нет оснований для формирования резерва		Нет оснований для формирования резерва	
Резерв на повышение квалификации	В учетной политике игнорируется	Процедуры не прослеживаются. Фактически резерв не формируется	В учетной политике игнорируется	Процедуры не прослеживаются. Фактически резерв не формируется	В учетной политике игнорируется	Процедуры не прослеживаются. Фактически резерв не формируется

Источник: составлен автором на основе данных сельскохозяйственных организаций.

⁵ Инспектирование как процедура проверки по существу планируется по объектам, находящимся на карте рисков выше «границы толерантности»

Заметим, что в результатах проверки по предпосылке «полнота» проигнорирован резерв на обязательные медицинские осмотры. Риски по данному резерву находятся ожидаемо в «зеленой зоне». Это означает, что первичным признаком учета таких расходов является рациональность [148].

Это означает, что резерв на медицинские осмотры для организаций, где доля работников, подлежащих медицинскому освидетельствованию / диспансеризации, невелика, может не формироваться, а затраты на эти мероприятия могут признаваться в составе расходов отчетного периода, поскольку влияние возможных искажений настолько мало значительно, что не способно повлиять на решения пользователей этой информации.

Таким образом, объективизация оценочных значений позволяет существенно сузить круг резервов, подлежащих детальным тестам, что является инструментом рационального планирования аудита без ущерба его эффективности.

«Чек-лист» и методика идентификации оценочных обязательств под расходы на персонал позволяет подтвердить корректность применяемых предпосылок полноты и существования сальдо. Но оценочные обязательства могут выступать средствами манипулирования показателями финансового состояния, выполнения кредитных ковенант не только вследствие их игнорирования, но и некорректного стоимостного измерения.

Как следует из МСА 540, методика строится преимущественно на детальном тесте, в отдельных случаях – на аналитических процедурах проверки по существу. При этом очевидно, что трудоемкость детальном тестов (инспектирования, пересчета, наблюдения, повторного проведения идентификации и верификации допущений, положенных в основу расчета) существенно выше, чем проведения аналитических процедур. Более того, п. 19 МСА 540 говорит о том, что процедуры проверки по существу не обеспечивают достаточные надлежащие аудиторские доказательства без тестов операционной эффективности средств контроля [101**Ошибка! Источник ссылки не найден.**].

Для оценки данной гипотезы в отношении проведения детальных тестов воспользуемся двумя основными методами, предусмотренными МСА 540:

1 – оценка справедливости допущений, положенных в стоимостное измерение оценочного значения;

2 – точечная оценка сальдо резерва на отчетную и сопоставимые даты.

Первый метод базируется на выборочном повторном проведении всех процедур формирования, использования, инвентаризации и выведения сальдо оценочного обязательства на отчетную дату с учетом всех допущений, положенных в эти процессы.

Формализуем данный метод с учетом буквальных требований стандарта МСА 540 в аспекте подтверждения резервов на оплату отпусков.

Согласно ПБУ 8/2010 все организации, за исключением имеющих право вести упрощенный учет, обязаны создавать резервы на оплату предстоящих отпусков. Однако актуальной остается проблема наиболее точной идентификации и оценки допущений, включаемых в расчет резерва. Действующие нормативно-правовые акты содержат рекомендации по созданию резерва, но в должной мере не раскрывают все нюансы его формирования и использования.

В научно-методической литературе в настоящее время наиболее распространенными выступают три способа создания резерва на оплату отпусков:

– резерв рассчитывается исходя из количества неиспользованных дней отпуска каждого сотрудника;

– резерв считается по группе работников, например, в сельском хозяйстве группой могут служить работники одной категории (свиноводы, скотоводы, трактористы, водители, специалисты и т. п.) или работники одного структурного подразделения. Данный способ является модификацией первого и применяется в условиях частичной автоматизации учета;

– третий способ опирается на данные по динамике и структуре выплат прошлого периода, когда резерв предстоящих расходов планируется на основании доли резервов на оплату отпусков в сумме общих расходов на оплату труда с

учетом динамики изменения численности и средней заработной платы сотрудников организации (иначе говоря, статистический способ).

Рассмотрим допущения, положенные в основу исчисления резервов на оплату отпусков по наиболее распространенным способам, присущие им риски и факторы влияния (Таблица 3.9). Второй способ в таблице не рассматривается, так как является модификацией первого, и в силу этого риски и факторы влияния идентичны.

Опишем методику аудита резерва на оплату отпусков на примере действующей сельскохозяйственной организации. По нашему мнению, такая технология должна включать четыре компонента:

- 1 – анализ действующей методики;
- 2 – точечная (альтернативная) оценка сальдо резерва на отчетную дату;
- 3 – оценка сформированного оценочного значения исходя из допущений руководства и интервала альтернативных аудиторских оценок;
- 4 – действия в ответ на результаты точечной оценки.

Так как данные для индивидуального расчета среднего заработка и резерва на оплату отпусков носят не просто характер коммерческой тайны, они относятся к данным персонифицированного учета, данные экономического субъекта агробизнеса и конкретных работников в работе не указываются.

Рассмотрим, что происходило с резервом на оплату отпусков в структурном подразделении «Молочно-товарная ферма №1» (Приложение 8):

1. По действующей учетной политике организации резерв формируется исходя из среднедневного заработка каждого работника на отчетную дату начала периода и количества дней неиспользованного отпуска ежеквартально (на 31.03.2021, на 30.06.2021, на 30.09.2021, на 31.12.2021).

В течение 2021 г. на счете 96 были отражены следующие факты хозяйственной жизни (Таблица 3.10).

Таблица 3.9 – Традиционные допущения, составляющие основу оценки сальдо резервов на оплату отпусков на отчетную дату

Способ формирования	Формула	Допущения, положенные в основу расчета	Риски, присущие допущениям	Факторы риска	
				повышающие	снижающие
Исходя из среднедневного заработка каждого сотрудника	$P = \sum_{i=1}^n (CP_i * KD_i + OCH_i),$ <p>где P – величина резерва на отчетную дату, руб.;</p> <p>n – количество работников в организации на отчетную дату, работающих по трудовому договору (контракту), чел.;</p> <p>i – условный порядковый (табельный) номер работника;</p> <p>CP_i – среднедневной заработок i-го работника, исчисленный в соответствии со ст. 139 ТК РФ, руб.;</p> <p>KD_i – количество дней неиспользованного отпуска i-го работника на отчетную дату;</p> <p>OCH_i – отчисления на социальные нужды по i-му сотруднику из расчета суммы зарезервированных отпускных, руб.</p>	Средний заработок каждого работника может быть надежно определен	<p>1) в расчет принят неверный расчетный период;</p> <p>2) в расчет приняты не подлежащие включению начисления (или, наоборот, в расчете не учтены премии и иные начисления, предусмотренные положением по оплате труда);</p> <p>3) неверно исчислено количество дней расчетного периода.</p>	Значительная номенклатура начислений вне по оплате труда. «Запущенный» кадровый учет	Комплексная автоматизация кадрового и финансового учета; расчет среднего заработка и резерва являются рутинной регламентной процедурой, допускающих «ручные» корректировки только по комиссионному решению (по итогам инвентаризации)
		Надежно определяется количество дней неиспользованного отпуска по каждому работнику	Неверно исчислено количество дней неиспользованного отпуска на отчетную дату		
				Аналитический учет и контроль отчислений на социальные нужды по каждому работнику	Снижение ставки отчислений в связи с превышением предельной базы оплаты труда работника с начала года

Продолжение Таблицы 3.9

Способ формирования	Формула	Допущения, положенные в основу расчета	Риски, присущие допущениям	Факторы риска	
				повышающие	снижающие
Статистический способ	$P = (ВП + ОСН) * U_p * I_{КД}$ <p>где P – величина резерва на отчетную дату, руб.;</p> <p>ВП – величина вознаграждений персоналу за отчетный период, руб.;</p> <p>ОСН – отчисления на социальные нужды по вознаграждениям персоналу за отчетный период, руб.;</p> <p>U_p – уровень резерва предшествовавшего отчетному периоду, исчисленный исходя из соотношения величины резерва на отчетную дату и суммы вознаграждений с отчислениями (доля или процент);</p> <p>$I_{КД}$ – индекс количества дней неиспользованных отпусков на отчетную дату по сравнению с предшествующей отчетной датой.</p>	<p>Величина вознаграждений персоналу и приходящиеся на них отчисления могут быть надежно определены</p>	<p>Неопределенность концепции определения величины вознаграждений. Для обеспечения рациональности расчета берется концепт статей «затраты на оплату труда» и «отчисления на социальные нужды» таблицы 6 Пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах</p>	Отсутствие концепции расчета базисной величины в учетной политике (неясный алгоритм расчета применяемой АИС)	Отсутствие начислений, не предусмотренных положением по оплате труда
		<p>Надежно подтверждается уровень резерва прошлого отчетного периода</p>	<p>Некорректная оценка резерва на конец периода, предшествовавшего отчетному</p>	Отсутствуют свидетельства инвентаризации резервов на конец прошлого отчетного периода, корректировки (события после отчетной даты)	Достоверность отчетности прошлого периода подтверждена независимым аудитором
		<p>Надежно могут быть определены количество дней неиспользованного отпуска по персоналу на отчетную и прошлую дату</p>	<p>Неверно исчислено количество дней неиспользованного отпуска на отчетную дату и прошлую дату</p>	«Запущенный» кадровый учет	Комплексная автоматизация кадрового учета. Достоверность отчетности прошлого периода подтверждена независимым аудитором

Источник: составлено автором на основе исследований рисков оценочных значений [31], [51], [58], [119]. Статистический способ уточнен автором с учетом индекса количества дней неиспользованного отпуска.

Таблица 3.10 – Итоговые учетные записи по счету 96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет 1 «Резерв на оплату отпусков» (подразделение «Молочно-товарная ферма № 1», 2021 г.)

Дебет			Кредит		
В дебет счета с кредит счетов	Содержание фактов хозяйственной жизни	Сумма, руб.	С кредита счета в дебет счетов	Содержание фактов хозяйственной жизни	Сумма, руб.
			X	Сальдо на 01.01.2021	321 031,72
70	Начислены отпускные работникам	1 161 313,96	20-2	Произведены отчисления в резерв в течение года	1 617 098,84
69	Произведены отчисления на социальные нужды	357 684,70			
X	Оборот	1 518 998,68	X	Оборот	1 617 098,84
			X	Сальдо на 31.12.2021	419 131,90

2. На отчетную дату (31.12.2021) изменились, как минимум два допущения, положенные в основу расчета: среднедневной заработок работников; степень интенсивности использования отпусков и накопления неиспользованных дней.

Для доказательства данных аспектов необходимо сделать расчет темпов роста этих двух факторов, положенных в основу расчета (Таблица 3.11).

Для точечной оценки приемлемости существующей методики, таким образом, можно использовать два аналитических метода.

Метод 1: индексация подтвержденного резерва на последнюю дату периода, предшествовавшего отчетному, на уровень инфляции и темп роста «сальдо» количества дней неиспользованного отпуска на 31.12 текущего и предшествующего года, по данным кадрового учета.

Метод 2: статически оценить средний уровень сальдо резерва к уровню оплаты труда с отчислениями на социальные нужды за три предшествующих года и применить коэффициент расширения «зоны обслуживания»: в случае с МТФ 1 – увеличение стада молочного КРС.

Рассмотрим каждую методику для построения интервала точечных оценок по исследуемой организации.

Таблица 3.11 – Оценка существенности изменения допущений, положенных в основу расчета резерва на оплату отпусков

Допущение	2020 г.	2021 г.	Темп роста, %	Оценка качества изменения
Средний заработок работника (в среднем по подразделению), руб.	1 255,49	1 346,23	107,23	Существенно, ожидаемо (чуть ниже уровня инфляции – 8,39 % в 2021 г.)
Общее количество дней неиспользованных отпусков на конец года	256	490	191,41	Существенно (обусловлено внутривозможными факторами, в т. ч. увеличением стада, при наличии 6,5 % незакрытых вакансий)

Источник: произведена автором на основе данных сельскохозяйственной организации.

Метод 1. Прогнозируемая величина сальдо резерва на отчетную дату (точка 1) рассчитывается по формуле (3.1):

$$C_{к\ сч.96-1} = C_{н\ сч.96-1} * I_{и} * I_{кд}, \quad (3.1)$$

где $C_{н\ сч.96-1}$ и $C_{к\ сч.96-1}$ – сальдо начальное и сальдо конечное по субсчету 96-1 «Резервы на оплату отпусков», руб.;

$I_{и}$ – индекс инфляции за год, по данным Росстата;

$I_{кд}$ – индекс роста количества дней неиспользованного отпуска.

В случае с анализируемой организацией прогнозируемое значение сальдо на отчетную дату составляет:

$$C_{к\ сч.96-1} = 321\ 031,72 * 1,0839 * 1,9141 = 666\ 042,26 \text{ (руб.)} \approx 666 \text{ (тыс. руб.)}$$

Это первая точка для аудиторской оценки возможных искажений в формировании оценочного значения руководством аудируемого лица.

Метод 2 (статистический) – требует проведения аналитических процедур и сформировать ожидание таких допущений, как средний уровень сальдо резерва к уровню расходов на оплату труда с отчислениями за три предшествующих периода

и «нагрузка» на 1 работника – которая формируется в зависимости от обслуживаемых объектов.

По исследуемой организации эта аналитическая процедура может выглядеть таким образом (Таблица 3.12).

Тогда при среднем уровне резерва на отчетную дату 2,35 % и индексе роста «зоны обслуживания» 1,301, ожидаемую сумму резерва можно рассчитать по формуле (3.2):

$$C_{к\ сч.96-1} = (Z_{от} + Z_{отч}) * \frac{Y_p}{100} * K_o.$$

Условные обозначения к формуле приведены в Таблице 3.9.

Ожидаемое значение резерва по статистическому способу (точка 2) на 31.12.2021:

$$C_{к\ сч.96-1} = (12\ 109 + 3\ 730) * \frac{2,35}{100} * 1,301 = 485 \text{ (тыс. руб.)}.$$

3. На третьем этапе предлагаемой методики необходимо оценить, как точечная оценка руководства аудируемого лица «вписывается» в интервал аудиторской оценки (Рисунок 3.5).

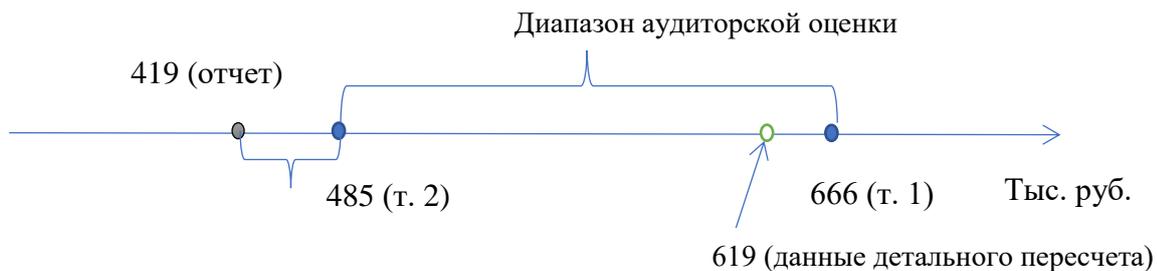


Рисунок 3.5 – Визуализация определения искажения оценочного значения на отчетную дату методом интервальной оценки

Источник: авторская разработка.

Таблица 3.12 – Расчет показателей-допущений, учитываемых при статистической оценке резервов на оплату отпусков на отчетную дату (МТФ № 1)

Условное обозначение, формула	Показатель	Источник данных	2018 г.	2019 г.	2020 г.	2021 г.	
						значение	примечание
$C_{к\ сч.96-1}$	Сальдо резерва на отчетную дату, тыс. руб.	Сальдо субсчета 96-1 по аналитическому счету «МТФ 1»	220	308	321	485	$C_{к\ сч.96-1} = (Z_{от} + Z_{отч}) * \frac{Y_p}{100} * K_o$
$Z_{от}$	Оплата труда, тыс. руб.	Производственный отчет по МТФ 1	8 504	9 102	9 988	12 109	
$Z_{отч}$	Отчисления на социальные нужды, тыс. руб.		2 619	2 803	3 076	3 730	
$Y_p = \frac{C_{к\ сч.96-1}}{Z_{от} + Z_{отч}} * 100$	Уровень резерва, %		1,98	2,59	2,46	2,35	В 2021 г. – ожидаемое значение, расчет по средней взвешенной
ССЧ	Среднесписочная численность работников подразделения, чел.	Кадровый учет	28,1	29,0	28,5	29,3	
СП	Среднегодовое поголовье животных на ферме, гол.	Ведомость 73-АПК, производственный отчет по МТФ 1	829	836	888	1189	
$H = \frac{СП}{ССЧ}$	Нагрузка на персонал		29,5	28,8	31,2	40,6	
$K_o = \frac{H_{2021}}{H_{2020}}$	Индекс роста «зоны обслуживания»		x	x	x	1,301	

Источник: авторская разработка, расчет произведен автором по данным сельскохозяйственной организации.

О соответствии с моделью, оценка искажения должна производиться исходя из следующих аспектов:

– построение интервала допустимой оценки. В представленном примере это [485; 666] тыс. руб. – как результат определения «точечной» оценки возможной величины резерва исходя из аналитически оправданных допущений;

– позиционирование фактического значения сальдо резерва, сформированного руководством (исходя из данных Приложения 8, это 419 тыс. руб.);

– определение величины искажения исходя из отклонения от ближайшей точки диапазона (в нашем примере это $485 - 419 = 66$ тыс. руб.);

– оценка существенности искажения исходя из требований МСА 450.

Для этого необходимо применять уровень существенности для бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом и уровня явно незначительных искажений.

В исследуемой организации (акционерное общество) прибыль за 2021 г. составила 9 685 тыс. руб., тогда уровень существенности исходя из традиционных методик, определяемый как 5 %), составит около 480 тыс. руб., а уровень явно незначительных искажений, определяемый как значение на порядок ниже уровня существенности для бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, – 48 тыс. руб.

Тогда искажение, составляющее 66 тыс. руб., можно интерпретировать как несущественное, но не являющееся явно мало значительным. Исходя из концепции оценки искажений – это является поводом расширения процедур проверки по существу (в данном случае – это аналитические процедуры проверки по существу исходя из более надежных допущений, определяемых аудитором) (Приложение 9).

Как видно из результатов детального теста, наиболее надежная точечная оценка резерва на отчетную дату составляет 619 216,42 руб. Недостатком этого метода является чрезвычайно высокая трудоемкость, однако он дает наиболее

надежную оценку резерва, которая четко попадает в интервал, установленный в результате аналитических процедур проверки по существу.

Из этого можно сделать два ключевых вывода:

– методика интервальной оценки является надежной основой определения приемлемого диапазона оценок величины резерва на отчетную дату, при этом трудоемкость формирования двух точечных оценок существенно ниже детального теста (пересчета);

– отклонение оценки величины резерва от диапазона на уровне ниже уровня явно незначительных искажений не требует пересмотра допущений, положенных в основу расчета, и приемлемости методики, установленной в учетной политике. Однако при обнаружении искажения, не являющегося явно малозначительным, необходим критический анализ предпосылок формирования резерва – то есть необходим переход к четвертому компоненту технологии.

4. Для пересмотра учетной политики аудируемого лица могут быть даны рекомендации, базирующиеся на оценке приемлемого диапазона значений резерва (Рисунок 3.5).

Как видно из рисунка, наиболее надежная оценка, полученная в итоге детального теста (пересчета), близка к методу 1 определения точечной оценки, суть которого – в индексации подтвержденного резерва на последнюю дату периода, предшествовавшего отчетному, на уровень инфляции и темп роста «сальдо» количества дней неиспользованного отпуска на 31.12 текущего и предшествующего года, по данным кадрового учета.

Следовательно, применение этого метода для исследуемой организации станет наиболее надежным и рациональным методом формирования резерва на отчетную дату.

При этом на отчетную дату следовало откорректировать резерв (по итогам инвентаризации и комиссионного решения) на сумму разницы между сальдо резерва, фактически отраженного в учете (419 131,90 руб.), и сальдо резерва, полученного аналитическим методом (метод 1) (666 042,26 руб.):

Дебет субсчета 20-2 «Животноводство», аналитический счет «МТФ 1»

246 910,36 руб.

Кредит субсчета 96-1 «Резерв на оплату отпусков»

246 910,36 руб.

Итоговые учетные записи тогда должны выглядеть следующим образом (Таблица 3.13).

Таблица 3.13 – Корректный порядок формирования итоговых учетных записей по счету 96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет 1 «Резерв на оплату отпусков» (подразделение «Молочно-товарная ферма № 1», 2021 г.)

Дебет			Кредит		
В дебет счета с кредит счетов	Содержание фактов хозяйственной жизни	Сумма, руб.	С кредита счета в дебет счетов	Содержание фактов хозяйственной жизни	Сумма, руб.
			X	Сальдо на 01.01.2021	321 031,72
70	Начислены отпускные работникам	1 161 313,96	20-2	Произведены отчисления в резерв в течение года	1 617 098,84
69	Произведены отчисления на социальные нужды	357 684,70			
X	Оборот	1 518 998,68	X	Оборот	1 617 098,84
			20-2	Корректировка резерва по итогам инвентаризации	246 910,36
X	Оборот на 31.12.2021	1 518 998,68	X	Оборот на 31.12.2021	1 864 009,20
			X	Сальдо на 31.12.2021	666 042,24

Применение разработанной методики приемлемости формируемых оценочных значений посредством определения диапазона оценочных значений может быть масштабировано и на другие виды оценочных обязательств. Например, оно применимо для формирования резерва на годовое вознаграждение за выслугу лет, резерва на повышение квалификации.

В современных реалиях, довольно часто в организациях в качестве материального стимулирования персонала вводятся годовые премии за выслугу лет.

Однако руководство организации зачастую игнорирует необходимость создания такого рода резерва, несмотря на то, что премии по итогам работы за год по своей сущности, несомненно, являются оценочным обязательством.

В современной научной литературе порядок расчета и отражения резерва на годовое вознаграждение практически не описан, в большинстве своем это краткие тезисные высказывания, в которых нет методики расчета, что является проблемой, требующей решения.

Единственный документ, определяющий элементы методики формирования данного резерва, – это НК РФ, ст. 324.1 которого посвящена порядку формирования не только резерва на оплату отпусков, но и резервов на выплату ежегодных вознаграждений за выслугу лет и по итогам работы за год.

Разработка методики аудиторской процедуры инвентаризации (пересчета) остатка резерва по вознаграждениям за выслугу лет не представляется актуальной, поскольку очевидно, что данные начисления являются рутинными (ежемесячными) и сальдо резерва должно быть равно нулю: то есть отсутствие начисления резерва в течение года и его использования является правом организации. И если даже в учетной политике организации и коллективном договоре подобное вознаграждение присутствует, то точечная оценка сальдо на отчетную дату однозначна и ошибочным представляется как раз наличие сальдо на счете 96 и не соответствие начисления резерва и использования резерва.

Несколько иная картина определяется по годовым вознаграждениям персоналу. Так, во многих крупных сельскохозяйственных организациях начисление вознаграждения по итогам работы за годы происходит после утверждения годового отчета акционерами (учредителями) – т. е. в следующем за отчетным периоде. Соответственно, премия с отчислениями включается в расходы не отчетного периода, а следующего за ним.

Особенно это существенно для тех организаций, в которых изменения в систему материального стимулирования вносились в периоде, включенном в отчетном (на три отчетные даты), например: 31.12.2021, 31.12.2020 и 31.12.2019.

Основанием для применения особого порядка расчета для этого резерва дает МСА 710 «Сравнительная информация – сопоставимые показатели и сравнительная финансовая отчетность»: «...Аудитор должен установить, включает ли финансовая отчетность сравнительную информацию, которая требуется в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, и носит ли классификация данной информации надлежащий характер...» [100].

Рассмотрим одну из сельскохозяйственных организаций, включенных в перечень «критических» с точки зрения отнесения к зоне риска (подраздел 2.2).

Организация зарегистрировала изменения в коллективном договоре о премировании работников по итогам работы за год, определив размер годового вознаграждения 20 % от чистой прибыли.

Согласно сложившейся практике, фактическая выплата персоналу производится в апреле года, следующего за отчетным, при этом начисление суммы и признание расходов также производится во втором квартале года, следующего за отчетным. Это – не что иное, как нарушение принципа временной определенности фактов хозяйственной жизни. Единственно возможный механизм своевременного признания данных расходов – формирование резерва, его инвентаризация и корректировка на дату до подписания годовой отчетности (когда наиболее достоверно можно предположить размер чистой прибыли за отчетный год).

Произведем необходимые аналитические расчеты для определения размера возможных корректировок на отчетную и две предшествующие даты (Таблица 3.14).

В частности, порядок отражения резерва и его корректировки в 2021 г. должно соответствовать ФСБУ 8/2010 и ПБУ 22/2010 – в части корректировки

созданного резерва исходя из предполагаемого размера годового вознаграждения, например, для 2021 г. – это 4,5 % от затрат на оплату труда (Таблица 3.15).

Перед подписанием годовой отчетности, когда известна предварительная величина базового показателя для расчета премии (чистая прибыль), величина резерва рассчитывается исходя из новых данных и корректируется. При этом с целью адекватного калькулирования себестоимости, если величина корректировки существенна, ее необходимо включить в соответствующие затраты по счетам 20, 23, 25 и т. д., если же величина корректировки незначительна, исходя из принципа рациональности, ее можно «напрямую» включить в себестоимость продаж:

Дебет субсчета 90.2 «Себестоимость продаж» 9 160 тыс. руб.

Кредит субсчета 96.2 «Резерв на выплату премии по итогам работы за год»
9 160 тыс. руб.

Неформирование резерва имеет накопительный эффект для качества источников образования имущества и может влиять на решения для квалифицированных пользователей отчетности.

Докажем это на примере организации, по которой производился пересчет резерва (Таблица 3.16). На первый взгляд, значительным образом анализируемые величины не изменились. Однако важным является выполнение кредитной ковенанты соотношения текущих обязательств (Debt) и прибыли до уплаты налогов, процентов и до начисления амортизации (EBITDA): при условии не превышения этой величины 2, без признания резерва организация это условие соблюдало, а при начислении резерва наблюдается существенное превышение ковенанты, что может изменить решение банка о кредитоспособности заемщика и возможных условиях кредитования, а, значит, искажение существенно.

Еще один резерв, по которому неизбежно должно признаваться сальдо обязательств на отчетную дату не связан напрямую с вознаграждениями, но является расходами на персонал. Это резерв на обязательное обучение и повышение квалификации.

Таблица 3.14 – РДА «Определение влияния нарушения принципа временной определенности признания расходов на годовое вознаграждение работников» на предпосылки формирования отдельных статей бухгалтерской (финансовой) отчетности», тыс. руб.

№ п/п	Показатель	Годы			Расчет
		2019	2020	2021	
	Данные утвержденной бухгалтерской (финансовой) отчетности:				
1	Чистая прибыль	11523	13593	49308	
2	Затраты на оплату труда	50451	60404	66245	
2.1	в т. ч. вознаграждения за предшествующий отчетному период	0	2305	2719	
3	Отчисления на социальные нужды	15539	18604	20403	
3.1	в т. ч. по вознаграждениям за предшествующий отчетному период	0	708	838	
4	Сальдо резерва на выплату премии по итогам работы за год, на отчетную дату	0	0	0	
5	Корректировка:				
5.1	затрат на оплату труда	2305	414	7143	(1) * 0,2 – (2.1)
5.2	отчислений на социальные нужды	710	128	2200	(5.1)*0,308
5.3	чистой прибыли	-3014	-542	-9343	– (5.1) – (5.2)
5.4	сальдо нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) на 31.12	-3014	-3556	-12899	$\sum_i^j (5.3)$, где: <i>i</i> – первая дата в периоде (например, 2019 г.), <i>j</i> – отчетная дата
5.5	сальдо оценочных обязательств на 31.12	3014	3556	12899	– (5.4)
	Справочно: средний процент отчислений в резерв с учетом корректировки	4,4	4,5	13,4	

Источник: разработан автором и составлен по данным сельскохозяйственной организации с высоким риском несоблюдения кредитных ковенант.

Таблица 3.15 – Порядок отражения фактов хозяйственной жизни по формированию, использованию и корректировке резерва на выплату премии по итогам работы за год, 2021 г.

Дата		Содержание фактов хозяйственной жизни (по группе однотипных операций)	Сумма, тыс. руб.	Корреспонденция счетов		Обоснование, расчет
фактическая	учетная			дебет	кредит	
31.01.2021 ... 31.12.2021	31.01.2021 ... 31.12.2021	Начислена оплата труда	63 526	20, 23, 25, 26, 29, 44	70	В расчет не включаются расходы на премию прошлого года
31.01.2021 ... 31.12.2021	31.01.2021 ... 31.12.2021	Отражены отчисления на социальные нужды (30,8 %)	19 566	20, 23, 25, 26, 29, 44	69	
31.01.2021 ... 31.12.2021	31.01.2021 ... 31.12.2021	Произведены отчисления в резерв на выплату премии по итогам года	3 739	20, 23, 25, 26, 29, 44	96	4,5 % от оплату труда с отчислениями по конкретным центрам затрат
до 30.03.2022	31.12.2021	Определена чистая прибыль отчетного года (предварительный расчет)	49 308			Оборот кредитовый счета 99 за минусом оборота дебетового счета 99, до реформации баланса
до 30.03.2022	31.12.2021	По итогам инвентаризации резервов определен и скорректирован резерв на выплату годовой премии	9 160	Если существенно: 20, 23, 25, 26, 29, 44 с последующим закрытием счетов. Если несущественно - 90 ^б	96	Разница между 20 % от чистой прибыли с учетом приходящихся на эту сумму отчислений (30,8 %) и фактически произведенных отчислений в резерв: 49 308 * 0,2 * 1,308 – 3 739 = 9 160 (тыс. руб.)
до 30.03.2022	31.12.2021	Скорректирован финансовый результат отчетного года	9 160	99	90	
20.04.2022	20.04.2022	Начислена премия по итогам работы за 2021 г.	9 862	96	70	
20.04.2022	20.04.2022	Произведены отчисления на социальное страхование и обеспечение	3 037	96	69	

^б Для данной организации определен уровень существенности для бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом за 2021 г. в сумме 4 569 тыс. руб., следовательно, предпочтительнее до подписания годовой отчетности использовать первый вариант.

Таблица 3.16 – РДА «Оценка влияния искажения по неформированию оценочного обязательства на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности»

Показатель	Годы			Отклонение показателя 2021 г. (+,-)	
	2019	2020	2021	от отчетного показателя 2021 г.	от критической величины
Отчетные данные					
Собственный капитал	269 735	283 328	332 636	х	х
Долгосрочные обязательства	110 524	225 250	117 829	х	х
Краткосрочные обязательства	288 284	174 050	62 968	х	х
ЕБИТДА	41 482	52 872	31 986	х	х
Коэффициент финансовой независимости	0,403	0,415	0,648	х	+0,148
Ковенанта Debt/ЕБИТДА (не более 2)	6,950	3,292	1,969	х	-0,031
Сальдо резерва по вознаграждениям по итогам работы за год	3 014	3 556	12 899	12 899	х
Данные после пересчета резерва					
Собственный капитал	266 721	279 772	319 737	-12 899	х
Долгосрочные обязательства	110 524	225 250	117 829	х	х
Краткосрочные обязательства	291 298	177 606	75 867	12 899	х
ЕБИТДА	38 468	52 330	22 643	- 9 343	х
Коэффициент финансовой независимости	0,399	0,410	0,623	-0,025	+0,523
Ковенант Debt/ЕБИТДА (не более 2)	7,573	3,394	3,351	1,382	+1,151

Источник: разработан автором и составлен по данным сельскохозяйственной организации с высоким риском несоблюдения кредитных ковенант.

В настоящее время в научной и методической литературе практически не найти информации о таких оценочных обязательствах. Обязательство по резервированию средств на обеспечение квалификационных требований и развитие человеческого капитала игнорируется как работодателями, так и методологами в области бухгалтерского учета и аудита.

Для решения данной проблемы нами была проинспектирована нормативно-правовая база, касающаяся требования к квалификации и образованию сотрудников, и разработана комплексная методика формирования и отражения в учете оценочных обязательств на обучение и повышение квалификации персонала [198].

Необходимо признать, что в современных условиях конкурентоспособность российского сельского хозяйства напрямую зависит от компетентности специалистов. Особенно ценными являются работники, знакомые с современной техникой, генетикой животных, методами точного земледелия [96].

Рассмотрим допущения, которые необходимо «положить» в основу расчета.

Во-первых, необходимо сформировать перечень должностей, подлежащих обязательному обучению (повышению квалификации), периодичность обучения и сроки обучения.

Во-вторых, следует прописать алгоритм (порядок расчета) резерва, периодичность расчета, исключать возможность манипулирования и внесения несанкционированных изменений.

Для параметризации данных допущений, проанализируем нормативно-правовую базу.

В 2013 году была принята государственная программа «Энергосбережение и повышение энергетической эффективности», которая предусматривает обязательное прохождение курсов по повышению квалификации представителями отраслевых органов исполнительной власти наиболее энергоемкими направлениями, в том числе сельским хозяйством [198].

В 2004 году Постановлением Минтруда России № 9 был утвержден Порядок применения Единого квалификационного справочника должностей руководителей, специалистов и служащих. Данный документ был основным нормативным актом, регулирующим требования к персоналу организаций, однако, уже в 2012 году в ТК РФ появилось понятие Профессиональный стандарт. С 1 июля 2016 года применение профессиональных стандартов из рекомендательного характера перешло в обязательный характер. В 2019 году был создан реестр

Профессиональных стандартов, где сельскому хозяйству посвящен стандарт №13, содержащий в себя квалификационные требования к 22 наиболее важным профессиям.

Отметим, что в соответствии со ст. 225 Трудового кодекса РФ и Постановлением Минтруда РФ и Минобразования РФ от 13 января 2003 года № 1/29 все работники, в том числе руководители организаций, а также работодатели – индивидуальные предприниматели, обязаны проходить обучение по охране труда и проверку знаний требований охраны труда не реже одного раза в три года. Руководители и специалисты организаций должны пройти специальное обучение по охране труда при поступлении на работу в течение первого месяца [198].

Требования к повышению квалификации работников аграрного формирования на основе профессионального стандарта №13 «Сельское хозяйство» в Приложении 10. Анализируя Таблицу 10.1, мы видим, что согласно профессиональному стандарту «Сельское хозяйство» 10 из 22 указанных в стандарте специальностей обязаны проходить курсы по повышению квалификации каждые 3–5 лет. Стоимость такого курса может составлять от 3000 руб. до 100 000 руб. в зависимости от должности сотрудника, длительности курса, формы проведения занятий, организации, проводящей обучение и тематики курса. Кроме того, согласно ст. 225 ТК РФ все сотрудники в независимости от должности при приеме на работу и не реже одного раза в три года обязаны проходить курс по охране труда и технике безопасности. Стоимость такого курса колеблется от 2000 до 5000 рублей и в среднем составляет 3000 рублей с человека. В случае непрохождения данного вида обучения на организацию может быть наложен административный штраф в размере от 110000 до 130000 рублей в соответствии с ч. 3 статьи 5.27.1 КоАП РФ.

Для наглядного представления методики расчета сальдо резерва на повышение квалификации персонала в сельскохозяйственной организации, рассчитаем величину резерва на примере молочно-товарной фермеры с

численностью персонала 31 человек и поголовьем крупного рогатого скота 1100 голов (Приложение 11).

Анализируя Таблицу 11.1, мы видим, что все без исключения сотрудники молочно-товарной фермы должны проходить обучение по охране труда и технике безопасности, а высококвалифицированные работники вдобавок к обучению по охране труда обязаны проходить обучение по направлению своей основной деятельности не реже одного раза в 3-5 лет в зависимости от специализации.

Таким образом, в учетной политике организации необходимо закрепить порядок создания и использования резерва на обучение и повышение квалификации. Величина резерва может быть рассчитана как средняя стоимость обучения сертифицированных центров дополнительного обучения и повышения квалификации деленная на периодичность обучения в годах и умноженная на количество персонала согласно штатному расписанию организации.

Наиболее оптимальным, с нашей точки зрения, вариантом является создание резерва по кредиту 96 счета в корреспонденции с субсчетом 20-2 ежеквартально, в сумме $\frac{1}{4}$ годовой суммы резерва. В свою очередь использование резерва будет отражаться записью по дебету счета 96 и кредиту счета 76.

Годовая величина резерва согласно расчету по одному подразделению организации – 54,6 тыс. руб. Пересчет сравнительного значения как для первого применения учетной политики на начало 2021 г. в данном случае в соответствии с ПБУ 1/2008 не является необходимым. Однако на конец 2021 г. требуется оценить обязательство по обеспечению надлежащей квалификации персонала. Для надежной оценки целесообразно учитывать прогноз инфляции Минэкономразвития РФ.

Если в течение года в соответствии с заключенными договорами 10 человек прошли курсы повышения квалификации, величина затрат составила 42 300 руб., то порядок отражения данных операций с учетом выше обозначенных допущений отображен в Таблице 3.17.

Таблица 3.17 – Отражение фактов хозяйственной жизни по формированию и использованию резервов на обучение и повышение квалификации, 2021 г.

Дата	Содержание фактов хозяйственной жизни (группы однотипных операций)	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			дебет	кредит
31.03, 30.06, 30.09, 31.12	Произведены отчисления в резерв (по 13 650 руб. ежеквартально) – первое применение учетной политики	54 600	20-2	96
01.01 ...31.12	Признаны затраты на обучение и повышение квалификации	42 300	96	60, 76
31.12	Произведена оценка обязательства на обучение и повышение квалификации по работникам на следующий год (с учетом прогнозной инфляции МЭР РФ 17,5 %)	64 155	20-2	96
31.12	Сформировано сальдо оценочного обязательства на 31.12	76 455	х	х

Источник: составлено автором.

Отметим, что данный резерв относится лишь к одной молочно-товарной ферме (4,4 % персонала организации), а если экстраполировать величину резерва на весь персонал организации, то его величина может стать существенной величиной для статей «Оценочные обязательства», «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», меняя структуру капитала в направлении уменьшения финансовой устойчивости, вероятности невыполнения кредитных ковенант.

Прогнозная ценность бухгалтерской (финансовой) отчетности для пользователей требует раскрывать информацию о резервах по расходам на персонал.

Наиболее уместным это представляется делать в пояснениях к бухгалтерскому балансу, а для организаций, формирующих годовой отчет для акционеров в годовом отчете – в качестве примечания к форме №5-АПК «Отчет о численности и заработной плате работников сельскохозяйственной организации». Например, ранее рассмотренные кейсы могут быть раскрыты следующим образом (Таблица 3.18).

Таблица 3.18 – Рекомендуемый формат раскрытия информации об оценочных обязательствах в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах сельскохозяйственной организации, тыс. руб.

Показатель	На 31 декабря 2021 г.	На 31 декабря 2020 г.	На 31 декабря 2019 г.
Оценочные обязательства	13 641	3 877	3 308
Из них:			
Оценочные обязательства по вознаграждениям персоналу	13 565	3 877	3 308
в том числе:			
на предстоящую оплату отпусков	666	321	294
на годовое вознаграждение за достигнутые производственно-финансовые результаты	12 899	3 556	3 014
иные резервы	-	-	-
Оценочные обязательства по расходам на персонал	76	-	-
в том числе:			
резерв на повышение квалификации	76	-	-
резерв на медицинские осмотры	-	-	-
иные резервы	-	-	-

Источник: разработан автором и составлен по данным сельскохозяйственной организации.

Необходимость введения данной расшифровки обусловлена отсутствием в типовых утвержденных формах бухгалтерской финансовой отчетности раскрытия информации об оценочных обязательствах по расчетам с персоналом организации, отсутствие которых может послужить причиной выдачи модифицированного аудиторского заключения.

В продолжение раскрытия информации об оценочных обязательствах необходимо также учитывать требования ПБУ 1/2008 и ПБУ 22/2010, исходя из которых сопоставимость данных за несколько периодов обеспечивается ретроспективным пересчетом данных, исправление которых состоялось за счет признания необходимости формирования резервов и применения наиболее достоверного способа их расчета.

Неформирование или некорректное представление информации о величине резервов, связанных с расходами на персонал, является одной из наиболее типичных ошибок, выявляемых в ходе аудита. Причем существенность этих

искажений может обуславливать модификацию мнения в аудиторском заключении не только по причине недостоверности данных за отчетный период (на отчетную дату), но и за счет несопоставимости данных предшествующих отчетному периоду.

Таким образом, разработанная методика проверки оценочных обязательств по расходам на персонал позволяет существенно повысить эффективность аудиторских процедур и их рациональность за счет следующих решений, в полной мере соответствующих требованиям нормативно-правовых актов и сформированных в развитие этих требований:

1) поиск уместных аудиторских процедур базируется на следующих допущениях:

– объективизация оценочных обязательств путем инспектирования создаваемых в организации резервов на соответствие рекомендованному полному перечню, с исключением из объектов проверки обязательств, не релевантных для организации в силу ее локальных нормативно-правовых актов;

– идентификация объектов, имеющих сальдо на отчетную дату в силу обязательств организации, возникающих из требований нормативно-правовых актов, в том числе локального характера, «очистка» плана аудита от «рутинных» начислений, не переходящих на следующие периоды или имеющих ожидаемо явно незначительное сальдо (например, ежемесячные доплаты за выслугу лет);

2) выполнение процедур сбора достаточных надлежащих аудиторских доказательств в предлагаемой методике – это:

– детальные тесты, направленные на оценку действий руководства аудируемого лица по инвентаризации резервов на отчетную дату, в том числе связанные с пересмотром допущений, положенных в основу расчета;

– для оценочных значений, позиционированных на карте риска выше зоны толерантности, необходима собственная «точечная» оценка аудитором величины сальдо оценочного обязательства на отчетную дату как минимум двумя методами для формирования допустимого диапазона величины оценочного обязательства;

– оценка искажения путем сравнения величины, сформированной руководством аудируемого лица, и ближайшей точкой диапазона величины оценочного значения;

– пересчет аналогичным способом сравнительных значений прошлых лет, за исключением ситуации первого применения учетной политики в связи с разработкой нового способа учета;

3) проверка представления и раскрытия информации об оценочных обязательствах, безусловно, должна основываться на ранее определенном уровне существенности. Вместе с тем, на основе выводов в подразделе 2.2 диссертации, подтвержденными исследованиями в настоящем подразделе, искажение оценочных обязательств может влиять не только на традиционные показатели финансового состояния и финансовых результатов, но и на мнение о кредитоспособности посредством влияния на возможность выполнения кредитных ковенант. В силу этого рекомендованы две процедуры: определение уровня существенности для сальдо «Оценочных обязательств» исходя из возможного влияния на показатели кредитоспособности, а также инспектирование раскрытия информации об отдельных оценочных обязательствах, позиционированных на карте рисков выше «границы толерантности».

3.3 Методика информационной поддержки стратегических решений о материальном стимулировании персонала сельскохозяйственных организаций

Финансовая устойчивость аудиторского бизнеса обеспечивается диверсификацией и развитием, прежде всего, экспертно-консультационных услуг. Их механизм, согласно гипотезе, визуализированной на Рисунке 3.5, аналогичен аудиту, но предназначен для иных объектов и задач. В частности, ключевой объект

аудиторских заданий, не обеспечивающих уверенность, – «Расходы на персонал» как стоимостной измеритель затрат на управление человеческим капиталом организации.

Как отмечает ряд авторов, измерение стоимости человеческого капитала в аграрном секторе, как правило, производится затратным методом [9, 144]. Отметим, что концептуально, формируя расходы на персонал в составе не только вознаграждений работникам, но и иных расходов, мы придерживаемся также точки зрения о выделении этого особого объекта учета, контроля и анализа.

Вместе с тем, формирование кадров и поддержание их высокого качества в сельскохозяйственной организации в существенной степени обусловлено системой материального стимулирования. В частности, стратегические цели организации, связанные с совершенствованием технологии производства продукции, эффективным производством, внедрением инноваций, неразрывно связаны с развитием и поддержанием кадров.

Так, АО «Прогресс-Агро» (г. Усть-Лабинск) в перечне ценностей компании указывает: «Постоянно повышать профессионализм и мотивацию нашей команды». А АО фирма «Агрокомплекс» им. Н. И. Ткачева в разделе «Миссия компании» определяется как ключевой принцип партнерство, излагая его в контексте: «Учет и соблюдение интересов всех заинтересованных сторон, включая клиентов, поставщиков, сотрудников». Следовательно, мотивация кадров является ключевым вопросом качественного развития аграрного формирования, а финансовые параметры системы материального стимулирования – базисом формирования устойчивой системы управления кадровым потенциалом.

Данных организации недостаточно для формирования устойчиво развивающейся системы, так как на нее влияет огромное количество внешних факторов и внутренних трендов вне поля зрения учета, анализа и аудита. Традиционные теории управления персоналом утверждают, качественные характеристики «человеческого ресурса» условно подразделяются на три группы:

– способности, под которыми подразумевается уровень образования, профессиональные навыки, опыт работы с современной техникой и программными продуктами;

– мотивация, подразумевающая под собой систему расходов на персонал, готовность к переработкам.

– психофизиологическое состояние работников, которое подразумевает –од собой способность работников воспринимать определённый уровень физической, психологической, интеллектуальной нагрузки, личностные качества, состояние памяти, способность концентрировать внимание [123].

Вместе с тем, затраты на мотивацию могут оказаться непродуктивными, если они не учитывают особенности организации, ее отраслевые факторы, традиции материального стимулирования. Идентификация их влияния может быть выполнена аналитическими методами.

Современные экономические исследования традиционно базируются на классических расчетно-аналитических, эконометрических методах. Тем не менее, все чаще отмечается, что методы поиска «прямых» взаимосвязей факторных и результативных признаков, применяемые самостоятельно, не дают практического результата, поскольку теснота взаимосвязи измеряемых факторов количества ресурсов, их использования, всевозможных соотношений с результативным признаком становится менее значимой из-за влияния неизмеряемых факторов: качественных, управленческих, немонетарных.

Исследования взаимосвязи факторных признаков и результативности деятельности аграрных формирований проводились нами с 2017 г.

В 2017, 2018 и 2019 гг. в рамках поиска оптимальных способов принятия решений о повышении эффективности системы материального стимулирования персонала сельскохозяйственных организаций нами были проведены аналитические расчеты, доказывающие влияние системы материального стимулирования на рентабельность производства продукции сельскохозяйственными организациями Краснодарского края. Однако степень и

направленность факторов (индикаторов) менялась из года в год и не показывала релевантного результата.

Так, исследование бухгалтерской (финансовой) и специализированной отчетности организаций агробизнеса за 2017 г. показало, что наибольшее влияние на рентабельность производства продукции оказало соотношение медианной и средней заработной платы. Вторым по значимости фактором, влияющим на производительность труда, оказался уровень оплаты труда за 1 чел.-ч. Наименьшее влияние на рентабельность производства продукции оказало расслоение заработной платы наиболее высокооплачиваемых и низкооплачиваемых работников.

Исследование данных 2018 г. методом корреляционно-регрессионного анализа показало, что соотношение медианной и средней заработной платы сместилось на второй план, уступив первое место соотношению наименьшей и наибольшей заработной платы – расслоению уровня заработной платы. Оплата труда за 1 чел.-ч. практически перестала влиять на рентабельность производства продукции.

По данным за 2019 г., наибольшее влияние на рентабельность производства продукции стал оказывать уровень заработной платы за 1 чел.-ч. На втором месте оказалось наличие в организации системы материальной помощи для сотрудников, оказавшихся в трудной жизненной ситуации. Третье место по влиянию на рентабельность производства продукции оказало соотношение медианной и средней заработной платы, а наименьшее влияние оказала доля премий в фонде оплаты труда [123].

Очевидно, что целеполагание трудовой мотивации должно быть предсказуемым: если организации будут каждый год менять политику в области премирования, тарификации труда и выполненных работ, это неизбежно приведет к дестабилизации трудового коллектива, снижению лояльности к управленческим решениям и, в конечном итоге, к снижению производительности труда. Следовательно, существует потребность в поиске более устойчивой модели, которая бы учитывала характеристики и неоднородности сельхозорганизации

исходя из индикаторов политики управления человеческим капиталом, а не исходя из результативности бизнеса.

В настоящее время большую популярность набирает направление анализа «больших данных» - машинное обучение, когда связи ищет не человек, а искусственный интеллект. Одним из наиболее перспективных для экономических исследований выступает кластеризация данных, то есть разделение множества на группы на основании однородных признаков. Основными инструментами (программами), используемыми для анализа данных, являются Statistica (за счет «дружественного» интерфейса) и Python (за счет множества библиотек и возможности обработки больших массивов данных).

В практической деятельности кластеризацию чаще всего используют для сегментации клиентов, сегментации продуктов и тематического моделирования. Например, систематизации организаций по индикаторам, характеризующим эффективность системы расходов на персонал. Но как же измерить «схожесть» индикаторов эффективности системы материального стимулирования? Для этого на первоначальном этапе нам необходимо воспользоваться методами нормализации и стандартизации данных, а затем найти расстояние между объектами [123].

Среди наиболее популярных методов кластеризации выделяют: k-means и агломеративную иерархическую кластеризацию. Первый метод подразумевает разделение генеральной совокупности на основании известного числа кластеров, а второй метод позволяет на основе матрицы последовательно объединять близкие центры и визуализировать результаты анализа при помощи дендрограмм, а затем уже наглядно (визуально) определять число кластеров. Для обобщения результатов исследований нами было принято решение об увеличении генеральной совокупности до 144 сельскохозяйственных организаций Краснодарского края (против 22 организаций в 2017 г., 30 организаций в 2018 г. и 34 организаций в 2019 г.). Для исключения значимого влияния специализации в совокупность включены только организации с развитым растениеводством (с

долей в выручке от реализации сельскохозяйственной продукции более 70 %) (Приложение 12).

В качестве результативного признака нами была выбрана рентабельность производства продукции, а в качестве индикаторов эффективности системы материального стимулирования – зарплатоемкость продукции, доля премий в фонде оплаты труда, средняя стоимость часа и наличие материальной помощи [123].

Для исключения субъективного суждения о количестве кластеров была построена дендрограмма с использованием метода Варда и Евклидовой меры близости с помощью программы Statistica (Рисунок 3.6).

Визуальный анализ агломеративной иерархической кластеризации позволяет оценить оптимальное количество кластеров, в данном случае - три. Отообразим основные показатели кластеров в Таблице 3.19.

Характерными особенностями 1-го кластера выступает самая высокая рентабельность и наименее развитая система материального стимулирования со средней стоимостью часа существенно ниже средней. 60 % персонала организаций первого кластера являются сотрудниками, должности которых не требуют специальной подготовки (квалификации, специальности). Стратегия управления организациями первого кластера направлена на удержание максимальных финансовых результатов, несмотря на низкий уровень качества персонала и высокие риски потери (увольнения) ключевых сотрудников за счёт недостаточной мотивации. Такой тип системы управления человеческим капиталом можно назвать базовым, а систему материального стимулирования – экономной.

Отличительными особенностями 2-го кластера является сопоставимая со средней стоимостью 1 чел.-ч, самая низкая среди кластеров рентабельность производства. Но данный кластер является самым многочисленным. Признаками принадлежности ко второму кластеру являются более высокая доля переменной оплаты труда (премий) при сравнительно не значительном отклонении зарплатоемкости продукции от первого кластера. 45 % работников таких организаций имеют должности, требующие профессионального образования.

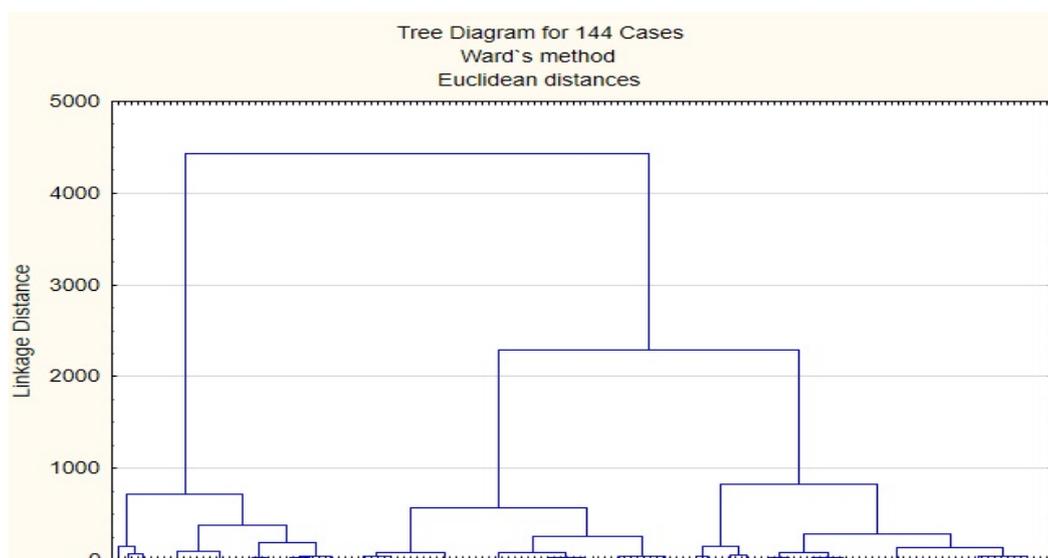


Рисунок 3.6 – Вертикальная дендрограмма иерархической классификации влияния системы материального стимулирования на рентабельность производства продукции

Источник: построена автором по данным 144 сельскохозяйственных организаций с использованием программы STATISTICA 8.3.

Таблица 3.19 – Результаты кластеризации методом k-means, по данным отчетности сельскохозяйственных организаций Краснодарского края за 2021 год

Показатель	Среднее значение кластера 1 (экономичный сценарий)	Среднее значение кластера 2 (нейтральный сценарий)	Среднее значение кластера 3 (развитый сценарий)	Среднее значение
Y – рентабельность производства, %	57,6	51,8	53,2	54,8
X ₁ – зарплатоемкость продукции, %	12,1	14,0	21,9	12,6
X ₂ – доля премий в ФОТ	0,10	0,17	0,26	0,18
X ₃ – средняя оплата труда за 1 чел.-ч, руб.	192,11	268,18	370,81	255,06
Z - наличие материальной помощи, %	61	62	66	X
Доля квалифицированных кадров, %	40,2	45,8	52,0	44,9
Количество организаций в кластере	54	61	29	X

Источник: кластерная модель построена автором по данным 144 сельскохозяйственных организаций с использованием программы STATISTICA 8.3.

Такой тип системы материального стимулирования можно назвать нейтральным, поскольку ни экстремальной экономии на человеческом капитале, ни сверхрасходов на его поддержание в этом кластере не наблюдается.

3-й кластер оказался самым малочисленным и самым затратным. Но высокая зарплатоемкость продукции и наибольшая доля премий в фонде оплаты труда (более 25%) не оказывают негативного влияния на рентабельность, напротив, она более высокая, чем во 2-м кластере, что говорит о выполнении предназначения развитой системы материального стимулирования (Рисунок 3.7). Данный кластер имеет наибольшую долю высококвалифицированных кадров.

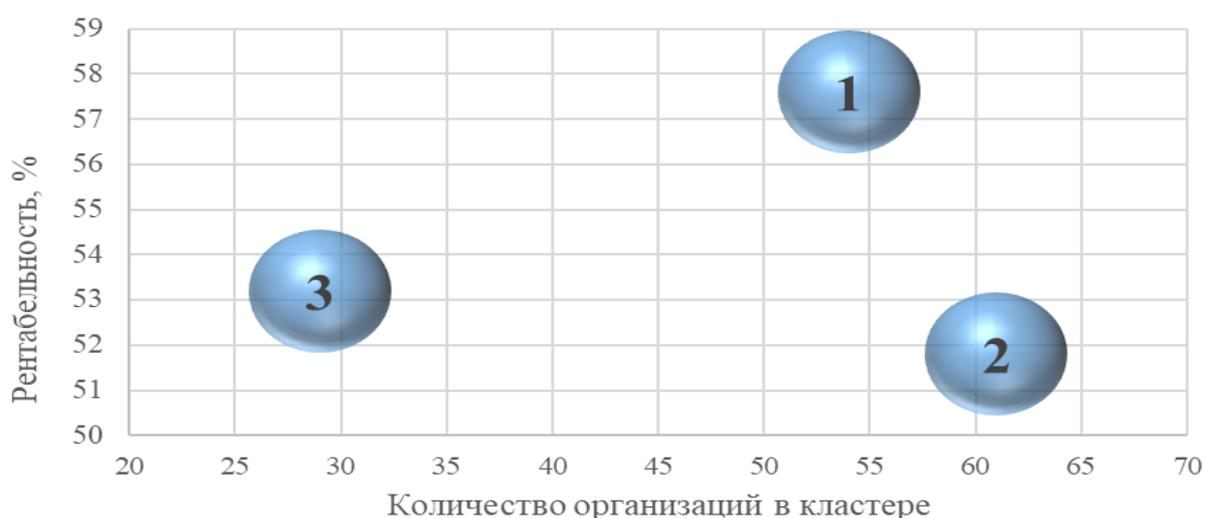


Рисунок 3.7 – Результаты кластеризации сельскохозяйственных организаций Краснодарского края по типу систем материального стимулирования, 2021 год

Источник: рассчитаны автором по данным 144 сельскохозяйственных организаций с использованием программы STATISTICA 8.3.

Метод кластеризации позволил выделить три типа стратегии материального стимулирования: базовый (экономный), нейтральный и развитый. Для сельхозорганизаций первого кластера показатели системы материального стимулирования ориентированы прежде всего на удержание финансового состояния, а не удовлетворенность работников системой расходов на персонал. Заработная плата сотрудников в большинстве своем ограничена окладной частью

без возможности роста дохода за достижение производственных результатов. В данном кластере самая низкая доля высококвалифицированных кадров: инженеров, комбайнеров, трактористов, агрономов и прочих специалистов – 36%. Для перехода во второй кластер и, соответственно, качественного роста персонала необходима комплексное изменение системы расходов на персонал, а именно: рост заработной платы на 40% по сравнению с 1-м кластером, увеличение доли премий в фонде оплаты труда до 17%.

Проведенный анализ наглядно демонстрирует, что без существенного развития системы материального стимулирования невозможен качественный рост персонала организации.

С нашей точки зрения, наиболее сбалансированным и финансово устойчивым выступает 3-й кластер, именно в нем наиболее развитая система расходов на персонал и самая высокая доля высококвалифицированных специалистов.

Кластеризация сельскохозяйственных организаций позволяет обнаружить резервы роста производительности труда немонетарными мероприятиями, преимущественно организационно-регулирующего характера [123].

Так, для первого кластера резервом роста эффективности использования ресурсов (достижение экстремума рентабельности) выступает доведение уровня заработной платы до средней по кластеру. Развитие премиального фонда целесообразно осуществлять в пределах, так называемой, «тринадцатой» зарплаты: например, для руководителей обособленных подразделений, – за достижение плановых показателей эффективности деятельности организации, для учетного персонала (бухгалтерии) за количество выполненных операций, для водителей премии за безаварийность, соблюдение норм расхода горюче-смазочных материалов. Для этого кластера отсутствие мероприятий, направленных на улучшение системы расходов на персонал, ведет к повышению вероятности потери наиболее эффективных сотрудников. Рост текучести персонала ведет к ухудшению психофизиологического состояния сотрудников, дополнительным затратам на обучение, поиск и адаптацию персонала, снижению эффективности (производительности) труда и качества выполнения работы.

Например, ЗАО «Агрофирма «Дружба», относящаяся к первому кластеру, характеризуется планомерным ухудшением кадровых показателей (Таблица 3.18). Так, коэффициент текучести кадров вырос с 25 до 29 % в 2021 г. по сравнению с 2020 г. За анализируемый период число уволенных сотрудников превысило число принятых на 8 %, как следствие, произошло снижение укомплектованности штата с 95% в 2020 г. до 91% в 2021 г.

Здесь также необходимо отметить, что система материального стимулирования в организации характеризуется низким расслоением (уравниванием) и категорическим преобладанием основной оплаты труда согласно окладу (сдельным расценкам) (Таблица 3.20). Так, в среднем по кластеру уровень оплаты труда руководителей превышал уровень наименее оплачиваемых категорий работников в три раза, а в ЗАО «Агрофирме «Дружба» - всего в 1,5 раза. Зарплатоемкость продукции – всего 7,1 % при средней по кластеру 12,6 %. Организация не оказывает материальную поддержку сотрудникам, попавшим в сложную жизненную ситуацию, несмотря на рентабельность свыше 66 %.

Анализ положения организации внутри кластера также представляет интерес с позиции идентификации рисков существенного искажения отдельных трудовых и денежных значений, представленных в разных формах отчетности. Так, существенное отклонение уровня премирования и отсутствие вариативности вознаграждений между различными категориями работников обуславливает высокий риск существенного искажения в отношении полноты отражения вознаграждений топ-менеджменту.

Третий кластер аккумулирует 20 % сельскохозяйственных организаций, характеризующихся наилучшим качеством поддержания человеческого капитала: наряду с наибольшей долей высокотехнологичных рабочих мест, в этих организациях результат труда имеет более четкую корреляцию с уровнем вознаграждения. В этой группе наибольшая доля субъектов оказывает материальную помощь сотрудникам.

Таблица 3.20 – Оценка эффективности системы материального стимулирования персонала ЗАО «Агрофирма» Дружба»

Наименование показателя	2020 г.	2021 г.	Среднее значение по кластеру 4	Дескриптор высокого риска
Доля квалифицированных работников, %	48,1	47,2	40,2	Ухудшение качества кадровых ресурсов
Соотношение медианной и средней оплаты труда	0,83	0,95	0,88	
Соотношение минимальной и максимальной оплаты труда	0,56	0,69	0,33	Уравнивание оплаты труда вне зависимости от уровня квалификации
Уровень оплаты труда за 1 чел.-ч, руб.	177,95	205,98	192,11	
Доля премий в фонде оплаты труда	0,00	0,03	0,10	Уравнивание оплаты труда вне зависимости от результативности
Наличие материальной помощи	-	-	Да, в 60 % случаев	Отсутствие поддержки со стороны работодателя
Зарплатоемкость продукции, %	7,6	7,1	12,6	Очевидная экономия на трудовых ресурсах
Среднесписочная численность работников, чел.	77,3	72,3	Нет данных	Снижение количественных и качественных характеристик человеческого капитала организации
Принято сотрудников, чел.	18	19		
Уволено сотрудников, чел.	19	21		
Коэффициент текучести кадров	0,246	0,290		
Коэффициент приема кадров	0,233	0,263		
Укомплектованность штата, %	95,1	90,9		

Имеются все предпосылки для предпочтения стратегии перехода второй группы организаций в экономичный режим (с риском утраты команды) или развития до уровня третьего кластера. Для перехода из второго кластера в третий и соответствующего стимулирования опережающего роста производственных результатов над расходами на персонал необходимо комплексное развитие системы материального стимулирования, за счет увеличения доли премий в фонде оплаты труда, развитие системы нематериального стимулирования, создания

высокотехнологичных рабочих мест, привлечения в организации высококвалифицированных специалистов.

Таким образом, мы видим, что научно обоснованное развитие системы материального стимулирования организации позволяет повысить качество персонала, оценить резервы роста производительности труда, привлечь в организацию высококвалифицированных специалистов, обладающих не только необходимым опытом и знаниями, но и повысить уровень лояльности работников.

Предложенная методика кластеризации для решения задач экспертно-аналитической деятельности аудиторов в области информационной поддержки задач управления человеческим капиталом позволяет:

- идентифицировать стратегию материального стимулирования в организации (экономичная, нейтральная, развитая) и осуществлять ее сопровождение и мониторинг;

- с точки зрения решения операционных задач, осуществлять оценку возможностей достижения экстремума эффективности за счет качественных характеристик материального стимулирования в пределах кластера (путем доведения планово-бюджетных значений до оптимальных);

- в отношении реинжиниринга системы – путем перехода в кластер с более качественной системой управления человеческим капиталом – сбалансированно осуществлять изменения, планируя положительную сдвигку в отношении всего комплекса факторных показателей кластерного анализа.

Заключение

Проведенное исследование позволило сформулировать следующие выводы и предложения по развитию инструментария аудита вознаграждений работникам в сельскохозяйственных организациях.

1. Анализ информационных потребностей поддержки управленческих решений позволил уточнить дефиниции объектов учета, представления и раскрытия в отчетности, релевантных для современных пользователей: «затраты на оплату труда» (регулируемый правом контент пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах), «вознаграждения работникам» (контент определяется МСФО, включая дополнительно расходы на немонетарную мотивацию), «расходы на персонал, не признаваемые вознаграждения работникам» (авторское дополнение, включающее расходы на управление человеческим капиталом в целом, неперсонального характера), в совокупности образующих новую учетно-аналитическую категорию «расходы на персонал». Соответственно, необходимо пересматривать контент оценочных обязательств как сальдо резервов на реализацию политики человеческим капиталом в будущем, обязанности по которым возникли в отчетном периоде в силу нормативных актов. Разработанный категорийный аппарат позволяет валидировать предмет аудита (информация о расходах и обязательствах в бухгалтерской (финансовой) отчетности или управленческой отчетности, составленной по специальным правилам в соответствии с концепцией достоверного представления), признать нелегитимным предметом аудит любой информации, не соответствующей выше приведенным критериям, и установить, тем самым, «первую рамку качества аудита».

2. Необходимость достижения паритета результативности и рациональности аудита обусловила развитие гипотезы о несостоятельности ревизионно-подтверждающей методики и целесообразности развития риск-ориентированного подхода. В диссертации определены ключевые характеристики стратегии аудита вознаграждений работникам, учитывающие отраслевые особенности

сельскохозяйственных организаций и позволяющие выполнить постановку второй «рамки качества», нивелирующей проблемы возможного манипулирования неопределенными категориями профессионального суждения в аудите:

- идентифицирован основной бизнес-риск в сельском хозяйстве – высокая закредитованность организаций, вследствие этого ключевыми пользователями их бухгалтерской (финансовой) отчетности выступают заимодавцы и кредиторы;

- определены элементы отчетности, влияющие на управленческие решения приоритетных стейкхолдеров и подверженные вследствие этого целенаправленному искажению, – показатели кредитоспособности (рентабельность продукции, коэффициент финансовой независимости, кредитные ковенанты);

- эмпирически доказано, что к данным, связанным с вознаграждениями персоналу, влияющим на указанные мониторинговые значения, относятся расходы на персонал, текущие обязательства в форме оценочных обязательств и кредиторской задолженности перед персоналом, подверженные занижению;

- ожидание существенных искажений позволяет прогнозировать направления манипулирования предпосылками подготовки данных для формирования расходов и обязательств, определить наиболее вероятно искажаемые предпосылки: полнота и стоимостное измерение, и, как следствие, подверженный высоким рискам существенного искажения объект – оценочные обязательства по расходам на персонал, что имеет определяющее влияние на выбор процедур проверки по существу.

3. Анализ международной практики и положений реформированных стандартов аудита позволил уточнить типологию рисков существенного искажения в зависимости от их вероятности и значительности (по уровням «высокий», «средний», «низкий»), определить зону толерантности к риску и, тем самым, установить вторую рамку качества аудита, параметризовав оценку:

- вероятности существенного искажения в зависимости от показателей кредитоспособности организации и состояния внутреннего контроля;

- значительности рисков – на основании уровней существенности.

Эффективность методики обоснована дифференцированным подходом к определению характера, объема, временных рамок и экспертности проверки по существу: фокусировкой трудоемких процедур на тестах в ответ на влияние факторов «красной зоны», и нивелированием контрольных действий по факторам, локализованным ниже линии толерантности к риску (в «зеленой» зоне).

4. Установлено, что наиболее вероятным является преднамеренное искажение бухгалтерской (финансовой) отчетности сельскохозяйственными организациями, выполняющими показатели кредитоспособности на пограничном уровне. В связи с этим, эмпирически выведена универсальная формула определения уровня существенности по отдельным статьям расходов на персонал и обязательств как суммовая интерпретация вероятной величины искажения, способствующей принятию неадекватного решения пользователем отчетности, базирующемся на рентабельности продукции либо коэффициенте финансовой независимости либо выполнении кредитной ковенанты.

5. В ответ на повышенные риски существенного искажения статьи «Оценочные обязательства» по расходам на персонал разработана комплексная риск-ориентированная технология персонал, включающая:

– объективизацию контента статьи «Оценочные обязательства» (посредством определения типовых резервов по расходам на персонал для организаций аграрного сектора, включающего резервы на оплату отпусков, резервы на годовое вознаграждение за достигнутые производственно-финансовые результаты, резервы на годовое вознаграждение за выслугу лет, резервы на единовременную выплату по выходу на пенсию, резервы на добровольное медицинское страхование, резервы на обязательные периодические медицинские осмотры, резервы по пенсионным планам, резервы на повышение квалификации);

– универсальную матрицу рисков по каждому виду резервов с обоснованием типичных значений параметров вероятности и значительности;

– механизм детальных тестов в отношении справедливости стоимостного измерения оценочных обязательств с применением инструментом интервальной оценки (где применяется не менее двух справедливых точечных измерений

анализируемого резерва и искажение исчисляется отклонением от ближайшей границы приемлемого интервала);

– методику стоимостного измерения редко формируемых, но необходимых с точки зрения требований нормативно-правовых актов, резервов, в частности резервов по вознаграждениям по итогам работы за год, резервов на повышение квалификации;

– технику измерения величины и существенности искажения оценочного обязательства.

6. В развитие направления диверсификации аудиторских услуг как фактора укрепления устойчивости аудиторского бизнеса представляется актуальным вхождение в нишу экспертно-консультационных услуг в информационно-аналитической поддержке реформирования системы материального стимулирования. В технологии услуги определен базис решений («большие данные») – историческая финансовая и нефинансовая информация субъектов-аналогов и присущие им непрогнозируемые взаимосвязи «ресурс – результат», инструмент (метод кластеризации k-means). Практическое применение технологии по группе сельхозорганизаций Краснодарского края с развитым растениеводством (по данным за 2021 г.) позволило выявить три сценария вознаграждений работникам: базовый (экономичный), нейтральный и развитый, – с эластичными для рентабельности по каждому кластеру параметрами среднего уровня оплаты за 1 чел.-ч, зарплатоемкости продукции, уровня премий в оплате труда, наличии форм соцподдержки. Результат экспертной услуги может выражаться в позиционировании экономического субъекта по применяемой (желаемой) стратегии монетарной мотивации работников и выработке рекомендаций по достижению наиболее успешных параметров данной стратегии (способствующих достижению наибольшей рентабельности) в соответствии с лучшими практиками.

7. Для обеспечения формализации разработанного инструментария и соблюдения его качественных критериев рекомендуется введение в систему документирования двух видов локальных регламентов аудиторских организаций (индивидуальных аудиторов):

– универсальных рекомендаций: «Оценка неотъемлемых внешних рисков существенного искажения сельскохозяйственных организаций», «Параметризация неотъемлемых рисков по вероятности и значительности», «Схема формирования и пересмотра матрицы внутреннего контроля», «Чек-листы рисков, присущих подготовке и представлению финансовой информации о расходах на персонал, о сальдо расчетов с персоналом и оценочных обязательствах, связанных с расходами на персонал, для сельскохозяйственных организаций»; «Матрица определения контрольных рисков по предпосылкам подготовки отчетных данных о вознаграждениях персоналу», «Чек-лист оценочных обязательств по расходам на персонал», «Универсальная оценка рисков оценочных обязательств по расходам на персонал», «Визуализация определения искажения оценочного значения на отчетную дату методом интервальной оценки»;

– форматов рабочих документов аудитора для конкретных аудиторских заданий: «Матрица рисков», «Карта рисков», «Идентификация объектов аудита оценочных значений по расходам на персонал», «Результаты инспектирования политики и процедур формирования оценочных обязательств по расходам на персонал (для информационной системы сельскохозяйственной организации)», «Определение влияния нарушения принципа временной определенности признания расходов на годовое вознаграждение работников» на предпосылки формирования отдельных статей бухгалтерской (финансовой) отчетности», «Оценка влияния искажения по неформированию оценочного обязательства на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности».

Таким образом, в рамках проведенного исследования произведен комплекс научно-практических обоснований инструментария аудита вознаграждений работникам сельскохозяйственных организаций. Дальнейшее развитие результатов исследования в аспекте иных учетных объектов, отраслей, рисков будет способствовать повышению качества деятельности аудиторов и аудиторских организаций и обеспечению общественно значимой функции аудита по безопасному использованию финансовой информации как на уровне отдельных субъектов, так и государства.

Список литературы

1. Адаменко, А. А. Актуальные вопросы постановки бухгалтерского и налогового учета, оценка системы внутреннего контроля коммерческой организации / А. А. Адаменко, Е. А. Оксанич, М. С. Василенко // Вестник Академии знаний. – 2020. – № 39(4). – С. 20-26.
2. Адаменко, А. А. Концептуальные основы построения эффективной системы управления рисками / А. А. Адаменко, Р. Р. Аванесова, А. С. Цысов // Вестник Академии знаний. – 2022. – № 48(1). – С. 8-11.
3. Алпатов, Г. Е. Экономическая политика и функционирование российского рынка труда в условиях кризиса / Г. Е. Алпатов, Е. Г. Бортникова // Научный журнал НИУ ИТМО. Серия: Экономика и экологический менеджмент. – 2017. – № 4. – С. 74-83.
4. Андреев, В. Д. Основы интегрированного риск-ориентированного внутреннего контроля и аудита хозяйствующих субъектов : учеб. пособие / В. Д. Андреев. – М.: Магистр: ИНФРА-М, 2019. – 368 с.
5. Анохина, М. Е. Методология управления экономическим ростом сельского хозяйства: дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.05 / Анохина Марина Егоровна. - Москва 2020. – 507 с.
6. Аудит предпосылок формирования финансовой отчетности. – Текст : электронный // ACCA Global : [сайт]. – Режим доступа: <https://www.accaglobal.com/russia/ru/qualifications/russian-language-advanced-diploma/Learningresources/audit-and-assurance/aa-technical-articles/the-audit-of-assertions.html> (дата обращения: 26.06.2023).
7. Баранов, П.П. Развитие концепции профессионального суждения в аудите теория и методология : автореф. дис. ... д-р. экон. наук : 08.00.12 / Баранов Павел Петрович. – Новосибирск, 2013. – 47 с.
8. Барышников, Н. Г. Оптимизация финансовой устойчивости предприятий аграрного бизнеса региона / Н. Г. Барышников, Д. Ю. Самыгин,

Н. П. Толмачева // Russian Journal of Management. – 2018. – Т. 6, № 4. – С. 6–10.

9. Барышников, Н. Г. Организация внутреннего контроля / Н. Г. Барышников // Аудитор. – 2019. – Т. 5, № 2. – С. 22–27.

10. Белая, Н. В. Особенности формирования и использования человеческого капитала в аграрном секторе экономики (на материалах Алтайского края) : автореф. дис. на соиск. уч. ст. канд. экон. наук. – Новосибирск, 2015. – 27 с.

11. Беркович, Т.А., Развитие методики аудита вознаграждений персонала организации / Т.А. Беркович, Т.О. Былкова // Baikal Research Journal. – 2012. – №5. – С. 17.

12. Бобрышев, А. Н. Развитие компетенций специалистов управленческого учета по проектам / А. Н. Бобрышев, Н. П. Агафонова // На страже экономики. – 2022. – № 4(23). – С. 35-52.

13. Бочарова, И. Ю. Вознаграждение топ-менеджмента и Совета директоров в российских компаниях / И. Ю. Бочарова, А. Ю. Рыманов // Russian Journal of Agricultural and Socio-Economic Sciences. – 2017. – № 10(70). – С. 107-115.

14. Брызгалина, М. А. Прогнозное моделирование развития отраслей сельского хозяйства с учетом влияния элементов затрат / М. А. Брызгалина, Т. В. Брызгалин, А. А. Лексина // АПК: экономика, управление. – 2022. – № 6. – С. 81-89.

15. Булыга, Р. П. Методика аудита интеллектуального капитала / Р. П. Булыга, Е. А. Галактионова // Учет и контроль. – 2018. – № 12(38). – С. 10-14.

16. Бурсулая, Т. Премии сотрудникам из прибыли. Бухгалтерский учет и налогообложение // Финансовая газета. – 2018. – № 2. – С. 8 - 9.

17. Буцкая, И. М. Аудиторская проверка заработной платы // Учет и контроль. – 2018. – № 6. – С. 13 – 15.

18. Васильева, Н. К. Исторический взгляд на развитие трудовых отношений / Н. К. Васильева, А. С. Купреева // Вестник Академии знаний. – 2018. – № 4 (27). – С. 76–83.

19. Васильева, Н. К. Оценка использования трудовых ресурсов

сельскохозяйственных организаций в условиях финансовой нестабильности / Н. К. Васильева, О. В. Тахумова, А. В. Таран, В. Р. Позднякова // Экономика и предпринимательство. – 2018. – № 3 (92). – С. 1075–1079.

20. Вилкова, Г. С. Формирование системы учета и внутреннего контроля вознаграждений работникам в соответствии с требованиями МСФО: автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / Вилкова Галина Сергеевна. – Орел, 2015. – 25 с.

21. Вихарев, В. В. Структурная трансформация экономики России в контексте занятости: анализ тенденций и прогноз / В. В. Вихарев // Экономический анализ: теория и практика. – 2019. – Т. 18. – № 2 (485). – С. 217-233.

22. Воронин, Б. А. Актуальные аспекты совершенствования управления человеческим капиталом в агропредприятиях / Б. А. Воронин, Я. В. Воронина, А. А. Лобанов // Международный правовой курьер. – 2023. – № 5. – С. 35-38.

23. Воякина, Д. А. Российская система бухгалтерского учета и отражение в отчетности расчетов по оплате труда и ее сравнение с МСФО / Д. А. Воякина // Научно-методический электронный журнал «Концепт». – 2017. – Т. 4. – С. 60-63.

24. Галимова, Г. А. Роль аудита в совершенствовании бухгалтерского учета / Г.А. Галимова, З.Ф. Мухамадеева, Л.Н. Пономарева // Фундаментальные исследования. – 2017. – № 10-1. – С. 77-81.

25. Ганьшин, А. В. Совершенствование методов обоснования выборки в аудиторской проверке: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12. / Ганьшин Александр Владимирович. – Москва, 2019. – 252 с.

26. Генкин, Б. М. Методы повышения производительности и оплаты труда : монография / Б. М. Генкин. – М.: Норма: ИНФРА-М, 2019. – 160 с.

27. Горбунова, О. С. Формирование человеческого капитала аграрной сферы региона : автореф. дис. ... канд. экон наук: 08.00.05 / Горубнова Олеся Сергеевна. – Екатеринбург, 2018. – 26 с.

28. Господдержку аграриев предлагают оптимизировать. – Текст : электронный // Рынок АПК : [сайт]. – Режим доступа : Господдержку аграриев предлагают оптимизировать (rynok-ark.ru) (дата обращения : 08.05.2023).

29. Государственный информационный ресурс бухгалтерской

(финансовой) отчетности : [сайт]. – ФНС России / версия 2.1.1. – Режим доступа: <https://bo.nalog.ru/> (дата обращения : 08.05.2023).

30. Граммова, Е.А. Развитие методики аудита учетной политики коммерческой организации: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / Граммова Елена Алексеевна. – Ростов н/Д., 2016. – 27 с.

31. Граница, Ю. В. Методика отражения оценочных обязательств в учетной системе хозяйствующего субъекта / Ю. В. Граница // Вестник профессиональных бухгалтеров. – 2017. – № 1. – С. 19–26.

32. Гришкина, С. Н. Информационное обеспечение устойчивого развития аграрного сектора экономики: дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.05, 08.00.12 / Гришкина Светлана Николаевна. - М., 2016. – 464 с.

33. Данилевский, Ю. А. Ревизия в государственном финансовом контроле / Ю. А. Данилевский, Л. Н. Овсянников // Бухгалтерский учет. – 2011. – № 16. – С. 12.

34. Деревянко, К. Н. Аудит своевременности проведения операций, связанных с оплатой труда персонала / К. Н. Деревянко, Т. И. Кисилевич // Экономика и предпринимательство. – 2015. – № 7 (260). – С. 842-852.

35. Деревянко, Ю. О. Формирование и развитие человеческого капитала в сельском хозяйстве : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.05 / Деревянко Юлия Олеговна. – Новосибирск, 2022. – 179 с.

36. Доклад для общественных консультаций «Обязательное подтверждение отчетности (информации) в Российской Федерации». – Текст : электронный // Официальный сайт Министерства финансов РФ : [сайт]. – Режим доступа: https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4=300468-doklad_dlya_obshchestvennykh_konsultatsii_obyazatelnoe_podtverzhdenie_otchetnosti_informatsii_v_rossiiskoi_federatsii (дата обращения: 28.07.2023).

37. Долбнева, Д. В. Трансформация системы внутреннего контроля частных бизнес-структур в условиях борьбы с корпоративными мошенничествами / Д. В. Долбнева // TheScientificHeritage. – 2019. – № 41-3 (41). – С. 11–16.

38. Дружиловская, Т. Ю. Проблемы бухгалтерского учета расчетов по оплате труда / Т. Ю. Дружиловская // Бухучет в здравоохранении. – 2023. – № 5. –

С. 27-34.

39. Дружиловская, Э. С. Оценка вознаграждений работникам в российском и международном учете государственного и негосударственного сектора // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2015. – № 19. – С. 2–9.

40. Дульзон, С. В. Заработная плата работников – важный социальный фактор инновационного развития сельского хозяйства / С. В. Дульзон; под общ. ред. д. с.-х. н., проф. С. Ф. Сухановой // Пути реализации Федеральной научно-технической программы развития сельского хозяйства на 2017–2025 гг.: Материалы международной научно-практической конференции. – Курган: Изд-во Курганской ГСХА. – 2018. – С. 82–86.

41. Дьяконова, О. С. Аудит расчетов по оплате труда / О. С. Дьяконова, Е. М. Горюнова // Вестник университета (Государственный университет управления). – 2017. – №. 1. – С. 99–105.

42. Евстратова, Л. А. Расходы на обучение: реалии и будущие новшества // Промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2017. – № 10. – С. 23–30.

43. Егорова, И. С. Аудит : учебное пособие / И.С. Егорова. – Москва : КноРус, 2017. – 537 с. – ISBN 978-5-406-05688-2. – Режим доступа : <https://book.ru/book/922383> (дата обращения: 29.03.2023). – Текст : электронный.

44. Егорова, И. С. Оценка неотъемлемого риска при осуществлении отдельных видов аудиторской деятельности / И.С. Егорова // Аудитор. – 2019. – Т. 5. – №7. – С. 3–15.

45. Егорова, И. С. Оценка рисков в аудите / И. С. Егорова, С. В. Эредженова // Учет. Анализ. Аудит. – 2016. – № 2. – С. 95-106.

46. Еременко, Е. С. Особенности проведения кадрового аудита: юридический и экономический аспекты / Е. С. Еременко, Е. Н. Лищук, О. А. Чистякова // В сб. «Современные направления теории и практики экономического анализа, бухгалтерского учёта, финансового менеджмента»: сборник материалов международной научной конференции. – Новосибирск, СибУПК, 2017. – Ч. 1. – С. 113-119.

47. Ерохина, Е.И. Развитие методов оценки качества аудита в Российской Федерации: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / Ерохина Екатерина Игоревна. – М., 2019. – Режим доступа: <http://ords.rea.ru/wp-content/uploads/2019/06/Erokhina.pdf>.

48. Жминько, С. И. Методика аудита непрерывности деятельности организаций / С. И. Жминько, П. В. Бакланова. – Краснодар : Кубанский государственный аграрный университет имени И.Т. Трубилина, 2013. – 180 с.

49. Жминько, С. И. Существенность в аудите: многоуровневый подход / С. И. Жминько, А. В. Петух // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 39(189). – С. 2-8.

50. Жукова, Т. В. Бухгалтерский учет вознаграждений работникам лесопромышленных организаций: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / Жукова Татьяна Вячеславовна. – М., 2012. – 254 с.

51. Земсков, В. В. Исследование рисков необычных операций в процедурах внутреннего контроля / В. В. Земсков // Аудитор. – 2020. – № 3. – С. 19–25.

52. Зобкова, Л. Д. Управление обучением и развитием персонала: опыт зарубежных и российских компаний / Л. Д. Зобкова // Современные исследования социальных проблем (электронный научный журнал). – 2017. – Т. 8, № 9. – С. 39–50.

53. Ильина, А. Д. Информационные и организационно-управленческие аспекты проведения аудита расчетов с персоналом по оплате труда / А. Д. Ильина, Н. В. Парушина // Экономическая среда. – 2016. – № 2 (16). – С. 7-11.

54. Информационно-аналитический портал «Предпринимательство и право» : [сайт]. – 2011–2023. – Режим доступа: <http://lexandbusiness.ru> (дата обращения: 30.03.2023). – Текст : электронный.

55. Информация Минфина России от 25.12.2013 г. № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности». – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_156407/ (дата обращения: 08.05.2023). – Текст : электронный.

56. Итыгилова, Е.Ю. Институциональное и методологическое обоснование

качества бухгалтерского учета и аудита: автореф. дис. ... д-р. экон. наук : 08.00.12 / Итыгилова Елена Юрьевна. – СПб., 2015. – 40 с.

57. Казакова, Н. А. Аналитические процедуры: опыт использования в аудите и оценке хозяйственной деятельности / Н. А. Казакова // Вестник Финансового университета. – 2017. – Т. 21, № 2(98). – С. 113-120.

58. Казакова, Н. А. Внутренний аудит оценочных резервов и обязательств как метод диагностики корпоративных рисков : монография / Н.А. Казакова, С.С. Чикурова. — Москва : ИНФРА-М, 2022. — 184 с.

59. Калошина, Н. В. Учетный инструментарий и аудит расчетов по оплате труда / Н. В. Калошина // Проблемы современных интеграционных процессов и пути их решения : сборник статей по итогам Международной научно-практической конференции, Сургут, 26 июня 2017 года. – Сургут: Общество с ограниченной ответственностью «Агентство международных исследований», 2017. – С. 166-169.

60. Карзаева, Н. Н. Цели функционирования системы внутреннего контроля организаций АПК / Н.Н. Карзаева // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2017. – № 2. – С. 38-43.

61. Карта рисков российской страховой отрасли : Текст : электронный // Эксперт РА : [сайт]. – Режим доступа: Карта рисков российской страховой отрасли | Эксперт РА (raexpert.ru) (дата обращения: 29.04.2023).

62. Кек-Манджиева, З. В. Учет и внутренний контроль расчетов по оплате труда в организации / З. В. Кек-Манджиева // Актуальные вопросы экономических наук. – 2015. – № 42. – С. 90–96.

63. Классификатор нарушений и недостатков, выявляемых в ходе внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, аудиторов (одобрен Советом по аудиторской деятельности 15.12.2016, протокол № 29) (ред. от 23.12.2021). – Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_209288/ (дата обращения: 08.05.2023). – Текст : электронный.

64. Клинова, Е. А. Обоснование контрольных показателей для определения существенности для финансовой отчетности в целом / Е. А. Клинова, Р. Н.

Сунгатуллина // Аудитор. – 2018. – № 9. – С. 11–16.

65. Клычова, Г. С. Основные принципы планирования кадрового аудита / Г. С. Клычова, А. Р. Закирова, В. Э. Кириллова // Вестник Казанского государственного аграрного университета. – 2019. – Т. 14, № 2(53). – С. 132-138.

66. Клычова, Г. С. Развитие экономических взглядов в области оплаты труда и современные подходы к ее учету / Г. С. Клычова, А. Т. Исхаков, К. Р. Каримова // Международный бухгалтерский учет. – 2022. – Т. 25, № 7(493). – С. 760-779.

67. Кодекс профессиональной этики аудиторов (приложение к протоколу заочного голосования Совета по аудиторской деятельности от 21.05.2019 № 47) (ред. от 17.11.2021). – Режим доступа : https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_325111/?ysclid=ln7u0id9b8231514651 (дата обращения 08.05.2023). – Текст : электронный.

68. Козменкова, С. В. Аудит финансовой отчетности: особенности исследования законов и нормативных актов / С. В. Козменкова, В. И. Цыганов // Международный бухгалтерский учет. – 2020. – № 4. – С. 414 – 427.

69. Кондрашова, Н.Г. Институциональная концепция в практике формирования системы контроля качества в малых аудиторских организациях : Монография / Н.Г. Кондрашова — Москва : Русайнс, 2017. — 108 с. — ISBN 978-5-4365-1492-5. – Режим доступа: <https://book.ru/book/922307> (дата обращения: 30.03.2023). – Текст : электронный.

70. Концептуальные основы финансовой отчетности. – Режим доступа: <https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2015/01/main/conceptual.pdf> (дата обращения: 08.05.2023). – Текст : электронный.

71. Костюкова, Е. И. Разработка системы контроллинга устойчивого развития аграрных формирований / Е. И. Костюкова, А. Н. Бобрышев, А. В. Фролов // Труды Кубанского государственного аграрного университета. – 2022. – № 95. – С. 44-53.

72. Костюкова, Е. И. Цифровизация бухгалтерского учета как итог автоматизированной обработки данных / Е. И. Костюкова, В. С. Германова, А. В.

Фролов // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2020. – № 10. – С. 24-31.

73. Кремьянская, Е. В. Себестоимость производства зерна в Краснодарском крае и совершенствование методики факторного анализа затрат на оплату труда персонала / Е. В. Кремьянская, М. Н. Краснова, А. Н. Гончаров // Вестник Академии знаний. – 2018. – № 4 (27). – С. 134–140.

74. Кругляк, З. И. Развитие системы качественных характеристик финансовой информации / З. И. Кругляк, О. И. Швырева // Международный бухгалтерский учет. – 2017. – Т. 20. – № 18(432). – С. 1051-1065.

75. Кругляк, З. И. Система качественных характеристик финансовой информации: национальный аспект / З. И. Кругляк, О. И. Швырева // Аудиторские ведомости. – 2017. – № 9. – С. 40-51.

76. Кузнецов, А. А. Рынок труда Краснодарского края: особенности, проблемы и пути их решения / А. А. Кузнецов, А. К. Казарян // Вестник современных исследований. – 2017. – № 6 (9). – С. 213–216.

77. Куликов, В.С. Аудит эффективности вознаграждения персонала организации с использованием инструментария экономического анализа: автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / Куликов Валерий Серафимович. – Воронеж 2009. – 24 с.

78. Куприянова, Т. А. Методические аспекты планирования аудиторской проверки расчетов с персоналом по оплате труда / Т. А. Куприянова // Международный бухгалтерский учет. – 2018. – Т. 21, № 12(450). – С. 1399-1413. – DOI 10.24891/ia.21.12.1399.

79. Куриленко, О. С. Внутренний контроль расчетов с персоналом по оплате труда / О. С. Куриленко // Национальная ассоциация ученых. – 2015. – № XI (16). – С. 28–30.

80. Лазарева, Н. В. Внутренний контроль оплаты труда / Н. В. Лазарева // Экономика и предпринимательство. – 2019. – № 1 (102). – С. 1132–1135.

81. Липатова, Е. Д. Исследование методик оценки трудового потенциала и трудовых ресурсов / Е. Д. Липатова, Ю. А. Юхтанова // Студенческий форум: электрон. научн. журн. – 2017. – № 21. – С. 15–18.

82. Лищук, Е. Н. Аудит системы вознаграждений персонала: аудиторские процедуры и их документирование / Е. Н. Лищук, Е. В. Жданова // Вестник Сибирского университета потребительской кооперации. – 2017. – № 3(21). – С. 42-57.

83. Лищук, Е. Н. Аудит системы вознаграждения персонала: теоретические и методические аспекты / Е. Н. Лищук, А.С. Герман // Вестник Сибирского университета потребительской кооперации. – 2015. – № 3 (14). – С. 40-48.

84. Логвинова, Т. И. Методический инструментальный риск-ориентированного аудита в сельскохозяйственных организациях / Т. И. Логвинова, В. Г. Ширококов // Аудит и финансовый анализ. – 2018. – № 2. – С. 153–159.

85. Логиненков, А. А. Применение статистических методов при выборочной проверке в аудите : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / Логиненков Алексей Владимирович. – СПб., 2015. – 19 с.

86. Лосева, Н. А. Международные стандарты аудита: новая актуальная версия / Н. А. Лосева // Аудитор. – 2019. – Т. 5, № 9. – С. 31-37.

87. Лытнева, Н. А. Состояние кадрового потенциала аграрного сектора и повышение эффективности его оценки / Н. А. Лытнева, Н. В. Парушина, С. С. Башкатова // Естественно-гуманитарные исследования. – 2020. – № 29(3). – С. 195-199.

88. Макаренко, С. А. Теоретико-методологические аспекты внутреннего контроля расчетов с персоналом по оплате труда в коммерческих организациях / С. А. Макаренко // Экономика и предпринимательство. – 2017. – № 2–2 (79-2). – С. 901–905.

89. Марченкова, И. Н. Аудит расчетов с персоналом по оплате труда / И. Н. Марченкова // Территория науки. – 2015. – № 3. – С. 124-129.

90. Международная концепция заданий, обеспечивающих уверенность. – Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_211200/82f465df6c960d6c500a8707442c101389e44190/ (дата обращения: 08.05.2023). – Текст : электронный.

91. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 19

«Вознаграждения работникам» : приказ Минфина РФ от 28.12.2015 г. № 217н // Официальный сайт Минфина России. – Режим доступа: <http://www.minfin.ru>, 09.02.2016 (дата обращения: 08.05.2023). – Текст : электронный.

92. Методика аудита по МСА в программе AuditXP : Текст : электронный // AuditXP : [сайт]. – Режим доступа: <https://www.auditxp.ru/upload/iblock/7ef/7ef92834694e88df5c310419b9e003b7.pdf> (дата обращения: 20.06.2023).

93. Мухаметзянов, Р. З. Формирование финансовой отчетности в условиях цифровой экономики: дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12. / Мухаметзянов Риназ Замирович. – Казань, 2022. – 300 с.

94. Мырксина, Ю. А. Учетно-информационное обеспечение вознаграждений работникам и пенсионных планов в агропромышленном комплексе: дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12. / Мырксина Юлия Александровна. – Москва, 2022. – 305 с.

95. Назарян, С. В. Сущность кадрового аудита / С. В. Назарян // Научно-исследовательский центр «Technical Innovations». – 2022. – № 9-1. – С. 637-642.

96. Недужко, А. АПК взял курс на устойчивое развитие / А. Недужко. – Текст : электронный // Ростовский деловой портал «Город N» : [сайт]. – Режим доступа: https://gorodn.ru/razdel/novosti_kompaniy/innovatsii/36248/ (дата обращения: 26.05.2022).

97. Нестеров, В. Н. Модели оценки рисков существенного искажения на уровне предпосылок в целях разработки аудиторских процедур / В. Н. Нестеров, Д. И. Горячева // Казанский экономический вестник. – 2019. – № 6 (44). – С. 61-66.

98. Нефинансовая информация: регулирование, анализ, аудит / под ред. д-ра экон. наук, проф. М.А. Осипова. – СПб. : Изд-во СПбГЭУ, 2021. – 209 с.

99. Новикова, Т. Ю. Аналитические процедуры как инструмент оценки соблюдения принципа непрерывности деятельности / Т. Ю. Новикова, А. А. Кострова // Социальные и гуманитарные знания. – 2017. – Том 3. – № 2. – С. 112–119.

100. О бухгалтерском учете: федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ (с изм. и доп.). – Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/ (дата обращения: 08.05.2023). – Текст : электронный.

101. О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных положений приказа Министерства финансов Российской Федерации от 9 января 2019 г. № 2н : приказ Минфина России от 27.10.2021 № 163н. – Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_404878/ (дата обращения: 08.05.2023). – Текст : электронный.

102. О формах бухгалтерской отчетности организаций: приказ Минфина РФ от 02.07.2010 г. № 66н (в ред. приказов Минфина России от 05.10.2011 № 124н, от 17.08.2012 № 113н, от 04.12.2012 № 154н). – Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103394/ (дата обращения: 08.05.2023). – Текст : электронный.

103. Об утверждении Положений по бухгалтерскому учету: приказ Минфина РФ от 6 октября 2008 г. № 106н. – Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81164/ (дата обращения: 08.05.2023). – Текст : электронный.

104. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99: приказ Минфина РФ от 6 июля 1999 г. № 43н (в ред. приказа Минфина РФ от 8 ноября 2010 г.). – Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103394/ (дата обращения: 08.05.2023). – Текст : электронный.

105. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010): приказ Минфина РФ от 13 декабря 2010 г. № 167н. – Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_110328/d0bc983309c89bbc02630fab7f1cdb76c1c320c5/ (дата обращения: 08.05.2023). – Текст : электронный.

106. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99: приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 33н (в ред. приказа Минфина РФ от 27 апреля 2012 г. № 55н). – Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12508/ (дата обращения: 08.05.2023). – Текст : электронный.

107. Об утверждении Требований к организации системы внутреннего контроля, а также форм и форматов документов, представляемых организациями при раскрытии информации о системе внутреннего контроля : приказ ФНС России от 25.05.2021 № ЕД-7-23/518@. – Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_385613/ (дата обращения: 08.05.2023). – Текст : электронный.

108. Обязательное подтверждение отчетности (информации) в Российской Федерации : доклад для общественных консультаций / Департамент регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности Министерства финансов Российской Федерации. – 30.09.2022. – Режим доступа: https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4=300468-doklad_dlya_obshchestvennykh_konsultatsii_obyazatelnoe_podtverzhdenie_otchetnosti_informatsii_v_rossiiskoi_federatsii (дата обращения: 08.05.2023). – Текст : электронный.

109. Ожегов С. И. Толковый словарь русского языка / С. И. Ожегов, Н. Ю. Шведова. – 4-е изд., доп. – Москва : Азбуковник, 2000. – 940 с.

110. Орлова, Е. В. Компенсационные и стимулирующие выплаты: нюансы установления, документального оформления, налогообложения / Е. В. Орлова // Налоговый вестник - Консультации. Разъяснения. Мнения. – 2018. – № 3. – С. 25 –44.

111. Основные показатели рынка аудиторских услуг в Российской Федерации : Текст : электронный // Минфин РФ : [сайт]. – Режим доступа: https://minfin.gov.ru/ru/perfomance/audit/audit_stat/mainindex/ (дата обращения: 08.05.2023).

112. Отчет компании Deloitte. Обзор рынка сельского хозяйства. – Текст : электронный // Deloitte: [сайт]. – Режим доступа: <https://www.csr.ru/upload/iblock/6df/6df75dbd8774b85fd67e4f0e2ba2b7af.pdf> (дата обращения : 12.08.2021).

113. Отчет компании Deloitte. Управление рисками. Правила игры меняются. – Текст : электронный // Deloitte : [сайт]. – Режим доступа: <https://sdo.pgups.ru/pluginfile.php/724560/mod> (дата обращения : 12.02.2022).

114. Отчет компании DELOVOYPROFIL. Сельское хозяйство в России: тенденции развития, проблемы, сценарии модернизации. – Текст : электронный // Деловой профиль : [сайт]. – Режим доступа: <https://delprof.ru/press-center/open-analytics/selskoe-khozyaystvo-v-rossii-tendentsii-razvitiya-problemy-stsenarii-modernizatsii/> (дата обращения : 10.07.2022).

115. Отчет компании PwC. Сравнительный анализ операционной эффективности сельскохозяйственной отрасли России. – Текст : электронный // PwC : [сайт]. – Режим доступа: <https://www.pwc.ru/ru/agriculture/operational-efficiency.pdf> (дата обращения : 12.03.2021).

116. Официальная статистика. – Текст : электронный // Росстат: [официальный сайт Федеральной службы государственной статистики]. – Обновляется в течение суток. – Режим доступа: <https://rosstat.gov.ru/folder/10705> (дата обращения : 08.05.2023).

117. Палий, В. Ф. Международные стандарты финансовой отчетности : учеб. пособие / В.Ф. Палий. - М. : ИНФРА-М, 2003. – 455 с. – (Высшее образование).

118. Парушина, Н. В. Анализ показателей и контроль соблюдения трудового законодательства: региональные закономерности / Н. В. Парушина, Н. А. Лытнева // Экономическая среда. – 2023. – № 1(49). – С. 19-32.

119. Парушина, Н. В. Расчёты по оплате труда работников: типичные нарушения в локальных документах и учёте / Н. В. Парушина, Н. А. Лытнева // Экономическая среда. – 2022. – № 4(42). – С. 30-39.

120. Перезапуск управления рисками. – Текст : электронный // Deloitte : [сайт]. – Режим доступа: <https://www2.deloitte.com/kz/ru/pages/risk/articles/2020/rebooting-risk-management.html?ysclid=lh6l5dwwwf445378020> (дата обращения : 02.05.2023).

121. Перковская, Д. Кризисные времена делают необходимым владение объективной и достоверной информацией о финансовом состоянии бизнеса для принятия управленческих решений / Д. Перковская. – 02.06.2022. – Текст : электронный // RAEX-RR [сайт]. – Режим доступа: https://raex-rr.com/b2b/audit/IT-servise_rating/2022/opinions/perkovskaya-2022-interview/ (дата обращения :

08.05.2023).

122. Петух, А. В. Построение стратегии аудита на основе картографирования и спектрального анализа рисков / А. В. Петух, Р. И. Швырева // Международный бухгалтерский учет. – 2021. – Т. 24, вып. 11. – С. 1276-1309.

123. Петух, М. В. Кластеризация как инструмент анализа системы материального стимулирования сельскохозяйственных организаций / М. В. Петух // Естественно-гуманитарные исследования. – 2023. – № 2(46). – С. 170-173.

124. Петух, М. В. Методика аналитических процедур аудиторской оценки эффективности вознаграждений персоналу / М.В. Петух // Труды Кубанского государственного аграрного университета. – 2019. – № 78. – С. 42–49.

125. Петух, М. В. Обоснование рисков существенного искажения финансовой информации о расходах на персонал в сельскохозяйственных организациях / М. В. Петух // Проблемы и перспективы развития экономического контроля и аудита в России: Сборник статей по материалам XII Всероссийской научно-практической конференции молодых ученых, Краснодар, 24 марта 2021 года. – Краснодар: Кубанский государственный аграрный университет имени И.Т. Трубилина, 2021. – С. 51-55.

126. Петух, М. В. Расходы на персонал как объект учета и контроля / М. В. Петух // Вестник Воронежского государственного аграрного университета. – 2022. – Т. 15, № 3(74). – С. 186-201.

127. Петух, М. В. Риск-ориентированный подход к построению стратегии аудита оценочных обязательств по расходам на персонал / М. В. Петух // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2021. – № 9. – С. 49-57.

128. Петух, М. В. Тенденции развития деятельности аудиторских организаций и аудиторов в Российской Федерации / М. В. Петух // За нами будущее: взгляд молодых ученых на инновационное развитие общества : сборник научных статей 2-й Всероссийской молодежной научной конференции, Курск, 04 июня 2021 года. Том 1. – Курск: Юго-Западный государственный университет, 2021. – С. 225-228.

129. Петух, М. В. Типичные ошибки в бухгалтерском учете расчетов с

персоналом по оплате труда на предприятиях АПК / М. В. Петух // Научное обеспечение агропромышленного комплекса, Краснодар, 26–28 ноября 2012 года. – Краснодар: Кубанский государственный аграрный университет, 2012. – С. 673–674.

130. Петух, М. В. Аудиторские задания в области оплаты труда: новая классификация и подходы к формированию стратегии / М.В. Петух, Е. П. Харченко, О.И. Швырева // Экономика и предпринимательство. – 2018. – № 8 (97). – С. 1231–1237.

131. Петух, М. В. Производительность труда как драйвер роста финансовых результатов организации / М. В. Петух // Формирование финансово-экономических условий инновационного развития экономики: Материалы Международной научно-практической конференции, Краснодар, 16-17 декабря 2022 года – Краснодар: Кубанский государственный аграрный университет имени И.Т. Трубилина, 2023. – С. 146-150.

132. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкция по его применению. Приказ Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н. – Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_29165/ (дата обращения: 08.05.2023). – Текст : электронный.

133. Поварова, Е. С. Особенности применения аналитических процедур при аудите расчетов с персоналом по оплате труда / Е. С. Поварова // Вестник Московского университета им. С. Ю. Витте. Серия 1: Экономика и управление. – 2018. – № 3 (27). – С. 98–102.

134. Подлегаева, Т. В. Заработная плата как основа системы оплаты и стимулирования труда / Т. В. Подлегаева // Инновационная наука. – 2017. – № 2. – С. 217–220.

135. Политика в области устойчивого развития. Агрохолдинг «Степь» // Агрохолдинг «Степь» : [сайт]. – Текст : электронный. – Режим доступа: https://www.ahstep.ru/images/Политика%20в%20области%20устойчивого%20развития_АО%20Агрохолдинг%20СТЕПЬ.pdf (дата обращения : 30.03.2023).

136. Положения об особенностях порядка исчисления пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, ежемесячного пособия по уходу за ребенком гражданам, подлежащим обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством. Постановление Правительства РФ от 11.09.2021 г. № 1540 (в ред. от 09.08.2023). – Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_395389/ (дата обращения : 01.09.2023).

137. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ. Приказ Минфина России от 29.07.98 № 34н (в ред. от 11.04.2018). – Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_20081/ (дата обращения: 08.05.2023). – Текст : электронный.

138. Попель, О. Ю. Аналитические процедуры и их значение в аудите / О. Ю. Попель // Audit-it : [сайт]. – Текст : электронный. – Режим доступа: <https://www.audit-it.ru/articles/audit/a104/40719.html> (дата обращения : 26.04.2021).

139. Попов, А. В. Анализ влияния материального стимулирования на эффективность труда работников / А. В. Попов // Вопросы территориального развития. – 2014. – № 7(17). – С. 3.

140. Постановление Правительства РФ от 03.04.2020 № 434 «Об утверждении перечня отраслей российской экономики, в наибольшей мере пострадавших в условиях ухудшения ситуации в результате распространения коронавирусной инфекции». – Режим доступа: <http://static.government.ru/media/files/CGHHI9UNm6PFNfn2X2rdgVW9fo757i7A.pdf> (дата обращения : 26.04.2021). – Текст : электронный.

141. Приказ Росстата от 23.11.2016 № 740 «Об утверждении статистического инструментария для организации Министерством финансов Российской Федерации федерального статистического наблюдения за аудиторской деятельностью». – Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_207713/ (дата обращения: 08.05.2023). – Текст : электронный.

142. Проект Положения по бухгалтерскому учету «Учет вознаграждений работникам» // Министерство финансов РФ : [официальный сайт]. – Режим

доступа: <http://www.minfin.ru/ru/performance/projects> (дата обращения : 26.04.2021).

143. Проектное и структурированное финансирование. – Текст : электронный // Проект «Корпоративный менеджмент» : [сайт]. – Режим доступа: https://www.cfin.ru/management/finance/capital/fin_covenants.shtml (дата обращения : 02.05.2023).

144. Прока, Н. И. Концептуальные основы формирования механизма управления человеческим капиталом в аграрном секторе экономики / Н. И. Прока // Вестник Орел ГАУ. – 2021. - № 6. – С. 12-17.

145. Разрыв в зарплате руководителей и подчиненных будет сокращен. – Текст : электронный // Интернет-портал «Российской газеты» : [сайт]. – Режим доступа: <https://rg.ru/2014/06/03/vilka.html> (дата обращения : 11.07.2019)

146. Резвых, И. А. Организация и методика аудита консолидированной финансовой отчетности: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12. / Резвых Ирина Анатольева. – Москва, 2019. -185 с.

147. Резниченко, С. М. Современные системы внутреннего контроля : учеб.пособие / С. М. Резниченко, О. И. Швырева, М. Ф. Сафонова. – Ростов н/Д: Феникс, 2016. – 510 с.

148. Рекомендация БМЦ Р-100/2019-КпР «Реализация требования рациональности». – Текст : электронный // Бухгалтерский методологический центр : [сайт]. – Режим доступа: http://bmcenter.ru/Rekomendacii_PBU-1 (дата обращения : 08.05.2023).

149. Ремизов, М. Кто не заметил кризиса / М. Ремизов, Е. Огородников. – Текст : электронный // Журнал «Эксперт» : [сайт]. – 22.11.2021. – Режим доступа: <https://expert.ru/expert/2021/48/kto-ne-zametil-krizis/> (дата обращения : 02.05.2023).

150. Риски в сельском хозяйстве. – Текст : электронный // Все об инвестициях в АПК : [сайт]. – Режим доступа: <https://we-agro.ru/agromarketing/agriculture/riski-v-selskom-hozyajstve.html> (дата обращения : 02.05.2023).

151. Самыгин, Д. Ю. Методика аудиторской проверки: процедуры, советы, рекомендации: монография / Д. Ю. Самыгин, Н. Г. Барышников, А. А. Тусков [и

др.] – М.: НИЦ ИНФРА-М, 2019. – 231 с.

152. Сапрунова, Е. А. Анализ трудовых ресурсов в ФГУП «Березанское» и пути повышения эффективности исчисления трудовых ресурсов сельскохозяйственных организаций / Е. А. Сапрунова, Н. В. Радченко // В сборнике: Проблемы и перспективы развития теории и практики экономического анализа сборник статей международной научно-практической конференции студентов, аспирантов и преподавателей. – Краснодар: КубГАУ, 2016. – С. 242–247.

153. Сафонова, М. Ф. Методика документирования в соответствии с международными стандартами аудита / М. Ф. Сафонова // Итоги научно-исследовательской работы за 2017 г. – Краснодар: КубГАУ, 2018. – С. 507–508.

154. Сафонова, М. Ф. Теория и методология внутреннего контроля и аудита налоговых затрат: дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.12. / Сафонова Маргарита Фридриховна. – Краснодар, 2017. – 440 с.

155. Свиткин, М. Формирование системы менеджмента риска компании. – Текст : электронный / М. Свиткин // Корпоративное управление : [сайт]. – Режим доступа: <https://www.cfin.ru/finanalysis/risk/qm&rm.shtml> (дата обращения : 19.05.2018)

156. Соколов, В. Я. О некоторых особенностях отечественного аудита / В. Я. Соколов // Финансы и бизнес. – 2005. – № 1. – С. 90-100.

157. Соколов, В. Я. Теория учета перед лицом вызова современности / В. Я. Соколов // Развитие учетно-аналитической и контрольной системы в условиях новых стратегий хозяйствования : сборник научных статей, Пермь, 30 сентября 2022 года. Том Выпуск 13. – Пермь: Пермский государственный национальный исследовательский университет, 2022. – С. 176-182.

158. Сонин А. Тренды в развитии внутреннего аудита. – Текст электронный / А. Сонин // Audit-IT. – 07.11.2018. – Режим доступа: <https://www.audit-it.ru/articles/audit/a105/969382.html> (дата обращения : 12.01.2023).

159. Сонин, А. Исследование текущего состояния и тенденций развития внутреннего аудита в России / А. Сонин, Е. Егорова. – Текст : электронный.

Декабрь 2021 г. // ЕУ & Ассоциация ИВА. – Режим доступа: <https://www.iaa.ru.ru/contact/Исследование%20текущего%20состояния%20и%20тенденций%20развития%20внутреннего%20аудита%20в%20России%202021.pdf> (дата обращения 28.06.2023).

160. Стеклов, А. Н. Анализ доходов населения в России / А. Н. Стеклов, Т. Н. Стеклова // Финансово-аналитическое обеспечение научно-технологического развития инновационной экономики : сборник научных трудов по материалам IV Международной научно-практической конференции, Ставрополь, 22–24 июня 2022 года. – Ставрополь: Общество с ограниченной ответственностью "СЕКВОЙЯ", 2022. – С. 101-105.

161. Стеклова, Т. Н. Анализ мотивов текучести кадров в сельской местности региона / Т. Н. Стеклова, А. Н. Стеклов // Экономика сельского хозяйства России. – 2020. – № 4. – С. 39-44. – DOI 10.32651/204-39. – EDN IFDXSU.

162. Стриж, К.С. Расходы на оплату труда: спорные вопросы // Налог на прибыль: учет доходов и расходов. – 2018. – № 4. – С. 32 - 42.

163. Сунгатуллина, Л. Б. Исторические предпосылки и современные тенденции определения сущности понятий "заработная плата" и "оплата труда" в системе бухгалтерского учета / Л. Б. Сунгатуллина, И. М. Садиков // Международный бухгалтерский учет. – 2022. – Т. 25, № 5(491). – С. 507-519.

164. Сунгатуллина, Р. Н. Методические подходы к оценке системы внутреннего контроля в аграрных организациях / Р. Н. Сунгатуллина, О. Л. Гоголева // Аудитор. – 2015. – № 4. – С. 23–33.

165. Таймазова, Э. А. Пути совершенствования аудита расчетов с персоналом по оплате труда / Э. А. Таймазова, А. В. Небесная // Вектор экономики. – 2017. – № 9(15). – С. 1.

166. Таусова, И. Ф. Аудит системы расчетов с персоналом коммерческих организаций / И. Ф. Таусова, А. М. Керимова // Сборник научных трудов по материалам IV Всероссийской научно-практической конференции. под науч. редакцией А. А. Тамова «Проблемы и перспективы социально-экономического развития регионов юга России». – 2017. – С. 252-259

167. Теоретико-методологические подходы к обоснованию индикатора справедливой заработной платы работников сельскохозяйственных организаций / И. Л. Воротников, А. В. Наянов, М. В. Сидельникова, Е. В. Бородастова // АПК: экономика, управление. – 2022. – № 12. – С. 25-31.

168. Территориальный орган Федеральной службы государственной статистики по Краснодарскому краю : официальный сайт. – Краснодар. – Обновляется в течение суток. – Режим доступа: <http://krsdstat.gks.ru> (дата обращения: 08.05.2023). – Текст : электронный.

169. Тимченко, В. А. Некоторые проблемные аспекты аудита мошенничества персонала / В. А. Тимченко // Международный бухгалтерский учет. – 2018. – Т. 21, № 10 (448). – С. 1140-1148.

170. Толчинская, М. Н. Аудит системы оплаты труда: мотивационный аспект / М. Н. Толчинская // УЭПС: управление, экономика, политика, социология. – 2018. – № 3. – С. 38-41.

171. Трудовой кодекс РФ от 30 декабря 2001 г. № 197-ФЗ (в ред. от 19.12.2022). – Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34683/ (дата обращения: 08.05.2023). – Текст : электронный.

172. Управление рисками в сельском хозяйстве. Риски реализации инвестиционных проектов в АПК. – Текст : электронный // Все об инвестициях в АПК : [сайт]. – Режим доступа: <https://we-agro.ru/agromarketing/agriculture/riski-v-selskom-hozyajstve.html> (дата обращения 28.06.2023).

173. Учебные материалы по управлению бизнесом (СИМА). – Текст : электронный // Hocktraining.com : [сайт]. – Режим доступа: <https://www.hocktraining.com/page/materials-upravlenie-biznesom> (дата обращения 28.06.2023).

174. Учетно-аналитическое и контрольное обеспечение устойчивого развития экономических субъектов / В. И. Бариленко, О. В. Ефимова, С. Н. Гришкина [и др.] ; под ред. В.И. Бариленко. – Москва : Компания КноРус, 2018. – 258 с.

175. Учетное обеспечение оценочных обязательств, условных обязательств

и условных активов по российским и международным стандартам / В. Б. Малицкая, М. Б. Чиркова, Ж. А. Кеворкова [и др.] // Вестник Воронежского государственного аграрного университета. – 2022. – Т. 15, № 4(75). – С. 210-223.

176. Фагуцист, И. А. Актуальные вопросы раскрытия информации о вознаграждениях персоналу в бухгалтерской (финансовой) отчетности / И. А. Фагуцист, О. И. Швырева // В сборнике: Перспективы развития науки в современном мире : сборник статей по материалам XIII международной научно-практической конференции. – Уфа, 2018. – С. 93–98.

177. Филиппьев, Д. Ю. Эффективность внутреннего контроля: проблемы и критерии оценки / Д. Ю. Филиппьев // Аудиторские ведомости. – 2016. – № 9. – С. 69–82.

178. Филобокова, Л. Ю. Неформализованные методические подходы к аналитическим процедурам при аудите финансовой отчетности малых предприятия / Л. Ю. Филобокова // Конкурентоспособность в глобальном мире: экономика, наука, технологии. – 2017. – № 1–2. – С. 163–167.

179. Филюшкина О.Н. Формирование и развитие внутрифирменных стандартов аудита производства : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / Филюшкина Ольга Николаевна. - М., 2013. - 25 с.

180. Фролов, А. В. Внутренний контроль как фактор выявления банкротства коммерческой организации в условиях современной экономической обстановки / А. В. Фролов, Е. И. Костюкова // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2020. – № 8. – С. 46-53.

181. Халитова, Л. Р. Оплата труда - сущностный элемент социально-экономической модернизации механизма воспроизводства рабочей силы / Л. Р. Халитова // Известия Оренбургского государственного аграрного университета. – 2015. – № 2(52). – С. 216-219.

182. Хитринцев, В. Б. Рыночные принципы оплаты труда / В. Б. Хитринцев // Омский научный вестник. – 2017. – № 3 (139). – С. 241–245.

183. Хоружий, Л. И. Due diligence в системе правового аудита компании / Л. И. Хоружий, О. Г. Гордеева, Л. В. Каширская // Вестник Казанского

государственного аграрного университета. – 2022. – Т. 17, № 3(67). – С. 170-177.

184. Хоружий, Л. И. Анализ и оценка рисков производственной деятельности предприятий АПК / Л. И. Хоружий, Н. Ю. Трясцина, Т. М. Ворожейкина // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2022. – № 6. – С. 444-454.

185. Хромова, И. Н. Порядок формирования резерва на оплату отпусков в бухгалтерском и налоговом учете / И. Н. Хромова, К. А. Татиевская // Символ науки. – 2016. - № 12-1. – С. 255-259.

186. Цыганкова, О. И. Аналитические процедуры в стратегическом аудите: сущность, роль, методы / О. И. Цыганкова, М. Е. Гребнева // Новая наука: Современное состояние и пути развития. – 2017. – Т. 1, № 3. – С. 168–171.

187. Чая, В. Т. Концептуальные основы развития аудиторской деятельности в России / В. Т. Чая // Экономическая наука и развитие университетских научных школ (к 75-летию экономического факультета МГУ имени М.В. Ломоносова) : Сборник статей, Москва, 18–20 апреля 2016 года. – Москва: Московский государственный университет им. М.В. Ломоносова (Издательский Дом (Типография), 2016. – С. 1415-1419.

188. Чая, В. Т. Проблемы развития аудиторской деятельности в России: задачи и решения / В. Т. Чая // Аудит. – 2013. – № 9. – С. 1-4.

189. Чеглакова, С. Г. Раскрытие информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности по вознаграждениям работников в соответствии с требованиями МСФО / С. Г. Чеглакова, Г. С. Вилкова // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 23. – С. 2–8.

190. Чепурко, Ю. А. Особенности систем мотивации персонала в российских и зарубежных компаниях / Ю.А. Чепурко, М.С. Мирошник // В сборнике: Научные меридианы - 2016 Сборник материалов III Международной научно-практической конференции. Под общей редакцией: С.Е. Ратенко, И.Г. Рзун, Н.О. Старковой. – Краснодар, 2016. – С. 133-136.

191. Черданцев, В. П. Нормативно- правовое регулирование аудита трудового законодательства и оплаты труда в АПК / В. П. Черданцев // Электронное сетевое издание «Международный правовой курьер». – 2019. – № 4.

– С. 70-77.

192. Чернованова, Н. В. Приоритетные направления совершенствования учета оплаты труда и внедрение в практику сельскохозяйственных предприятий / Н. В. Чернованова, С. И. Ахманова // Экономика и предпринимательство. – 2016. – № 1-2 (66-2). – С. 161-166.

193. Чикина, Е. А. Бухгалтерские риски в системе экономической безопасности организации / Е. А. Чикина // E-Scio. – 2017. – № 4 (7). – С. 32–38.

194. Чумаченко, Л.Б. Аналитические процедуры факторного анализа заработной платы персонала организации // Современная экономика: проблемы и решения. – 2017. – № 2 (86). – С. 63-71.

195. Шарапова, Н. В. Оплата труда: выбор системы вознаграждения / Н. В. Шарапова, Н. В. Булдакова // Экономика и современный менеджмент: теория и практика: сб. ст. по матер. LXVII междунар. науч.-практ. конф. – № 11(62). – Новосибирск: СибАК, 2016. – С. 85-89.

196. Швырева, О. И. Аудит : учебник / О. И. Швырева. – Краснодар: КубГАУ, 2021. – 167 с.

197. Швырева, О. И. Ключевые вопросы стратегии аудита оценочных значений / О. И. Швырева, А. В. Петух // Труды Кубанского государственного аграрного университета. – 2017. – № 68. – С. 37-47.

198. Швырева, О. И. Методика формирования резерва по расходам на повышение квалификации персонала сельскохозяйственной организации / О. И. Швырева, М. В. Петух // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2021. – № 5. – С. 20-27. – DOI 10.33920/sel-11-2105-02.

199. Швырева, О. И. Развитие методики аудита расчетов с персоналом по оплате труда : монография / О. И. Швырева, С. А. Макаренко, А. В. Петух. – Краснодар, 2017. – 174 с.

200. Швырева, О. И. Аналитические процедуры в аудите оплаты труда: монография / Швырева О.И., Петух А.В., Петух М.В. – Краснодар : КубГАУ, 2019. – 103 с

201. Швырева, О. И. Классификация аудиторских заданий в области оплаты

труда/ О.И. Швырева, М.В. Петух // Итоги научно-исследовательской работы за 2017 год : сборник статей по материалам 73-й научно-практической конференции преподавателей. – 2018. – С. 521-522.

202. Швырева, О. И. Методика комплексной диагностики средств контроля экономического субъекта / О.И. Швырева, А.В. Петух, М.В. Петух // Вестник Воронежского государственного аграрного университета. – 2018.- №3(58). – С.197-209.

203. Шевчук, Д. П. Проблема определения целей и задач аудиторской проверки соблюдения трудового законодательства и расчетов с персоналом по оплате труда / Д. П. Шевчук, И. Г. Кузнецова // Актуальные проблемы учёта, налогов и страхования : Сборник материалов студенческой международной научно-практической конференции, Новосибирск, 26 апреля 2022 года. – Новосибирск: Издательский центр Новосибирского государственного аграрного университета «Золотой колос», 2022. – С. 82-87.

204. Шеремет, А. Д. Проблемы становления аудита достоверности интегрированной отчетности / А. Д. Шеремет, Е. В. Аль-Фарадж // Аудит и финансовый анализ. – 2018. – № 3. – С. 62-66.

205. Шеремет, А. Д. Реформирование российского аудита: проблемы и перспективы / А. Д. Шеремет, О. А. Носова // Аудит. – 2017. – № 12. – С. 2-8.

206. Шешукова, Т. Г. Совершенствование применения аналитических процедур в аудиторской проверке предприятия: монография / Т. Г. Шешукова, А. В. Береснева. – Пермь: Зап.-Урал. ин-т экономики и права; Перм. гос. нац. исслед. ун-т, 2014. – 149 с.

207. Ширококов, В. Г. Государственный финансовый контроль и аудит: ретроспективный анализ и вектор развития / В. Г. Ширококов, Д. Н. Литвинов // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 28(370). – С. 40-53.

208. Ширококов, В. Г. Стратегический аудит как средство достижения долгосрочных целей экономического субъекта / В. Г. Ширококов, Д. Н. Литвинов // Международный бухгалтерский учет. – 2016. – № 8(398). – С. 27-37.

209. Штефан, М. А. Планирование аудита оценочных обязательств в

соответствии с международными стандартами / М. А. Штефан // Вестник Финансового университета. – 2017. – Т. 21, № 3(99). – С. 202-215.

210. Юнусова, Д. А. Аудит расчетов с персоналом по оплате труда / Д. А. Юнусова // УЭПС: управление, экономика, политика, социология. – 2018. – № 2. – С. 41-44.

211. Якимова, В. А. Применение аналитических процедур для формирования аудиторской выборки в ходе проверки расчетов с персоналом по оплате труда / В. С. Радомский, В. А. Якимова // Международный бухгалтерский учет. – 2017. – № 15. – С. 17–19.

212. Якимова, В. А. Методические основы аудиторской проверки в условиях значимых комплаенс-рисков аудируемого лица / В. А. Якимова // Международный бухгалтерский учет. – 2017. – № 17. – С. 1004 - 1023.

213. Anik, L. Prosocial Bonuses Increase Employee Satisfaction and Team Performance / L. Anik, L.B. Aknin, M.I. Norton, E.W. Dunn, J. Quoidbach // PLOS ONE. – 2017. - 8(9): e75509. – URL: <https://doi.org/10.1371/journal.pone.0075509>. – Текст : электронный.

214. Appelbaum, D. Analytical procedures in external auditing : A comprehensive literature survey and framework for external audit analytics / D.A. Appelbaum, A. Kogan, M.A. Vasarhelyi // Journal of Accounting Literature. – 2018. – Vol. 40. – P. 83-101.

215. Boterenbrood, R. The Audit Expectation Gap between Companies and Their Auditors: An Exploratory Study / R. Boterenbrood // Global Business Review. – 2017. – Vol. 18. –No. 5. – Oct. 2017. – P. 1124–1133.

216. CFA – Долговые ковенанты. – Текст : электронный // Финансовый учет : [сайт]. – Режим доступа : <https://fin-accounting.ru/cfa/11/fin-reporting/cfa-debt-covenants> (дата обращения : 02.05.2023).

217. Hines E. Getting Ready for a Post-Work Future // Foresight and STI governance. – 2019. – Vol. 13. – No.1 (eng). – URL: <https://foresight-journal.hse.ru/data/2019/03/26/1188834699/1Hines%20-%202019-30.pdf>. – Текст : электронный.

218. Odnosheva O. Optimization of salary calculations and employees' labour productivity stimulation at the enterprise / O. Odnosheva // *Baltic Journal of Economic Studies*. – 2017. – Vol. 3. – No.1. DOI: 10.30525/2256-0742/2017-3-1-64-68 URL: <https://ideas.repec.org/a/bal/journal/2256-074220173110.html>. - Текст : электронный.

219. Savčuk O. Internal audit efficiency evaluation principles / O. Savčuk // *Journal of Business Economics and Management*. – 2007. – No.8:4. – P. 275-284. - Текст : электронный.

220. Shvyreva O. I. Metodology for deterring materiality in audit and applying it when assessing detected misstatements / O. I. Shvyreva, A. V. Petukh // *Journal of Applied Economic Sciences*. – 2018. – Vo. 13. – No. 5(59). P. 1260-1267.

221. Shvyreva O. I. Application of visualization methods of audit risk assessment in developing an audit strategy / O. I. Shvyreva, A. V. Petukh, M. V. Petukh // *ECORFAN Journal-Mexico*. – 2022. – No. 13-28. – P. 1-10.

222. Vanstraelen, A. Auditing Private Companies: What Do We Know? / A. Vanstraelen, C. Schelleman // *Social Science Research Network*. – Jan. 16, 2017. – URL: <https://ssrn.com/abstract=2918499>. – Текст : электронный.

Таблица 1.1 – Типичные искажения данных отчетности сельскохозяйственных организаций, связанные с некорректной классификацией расходов на персонал, и их аналитические последствия

Типичное нарушение (описание)	Корректный вариант	Отчетность, на показатели которой оказывает влияние искажение исходных данных						Влияние на аналитическую ценность отчетности	
		Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах			Отчет о численности и заработной плате работников сельскохозяйственной организации (форма 5-АПК)	Отчет о затратах на основное производство (форма 8-АПК)	Управленческая отчетность		ESG-отчетность
		раздел 6 «Затраты на производство», стр. 5620	раздел 7 «Оценочные обязательства»	раскрытия вознаграждений топ-менеджменту и лицам, отвечающим за корпоративное управление, получающим вознаграждение					
«Котловой» учет вознаграждений работникам, связанных с непосредственным выполнением трудовых функций	Отражение расходов на оплату труда на выделенных аналитических счетах «Регулярная оплата труда», «Краткосрочное материальное стимулирование», «Оплата фактически не отработанного времени в связи с требованиями НПА»			√	√	√	√	Невозможность управленческого анализа системы материального стимулирования персонала, включая топ-менеджмент, затрат работодателя на оплату отклонений от нормального графика работы	

Продолжение таблицы А.1

<p>Формирование расходов на оплату труда по принципу обязательств (кредитовый оборот счета 70)</p>	<p>Признание расходов как аналитического признака элемента затрат (Д 20, 23, 25, 26... К 70), включая формируемые резервы по расходам на персонал (Д 20, 23, 25, 26... К 96), без отчислений</p>	√		√	√	√	√	√	<p>Невключение резервов, сформированных в отчетном году под выплаты будущих лет, в расходы влечет занижение величины расходов, несопоставимость данных последовательных периодов, излишне оптимистичные результаты анализа</p>
<p>Методическое уравнивание резервов предстоящих расходов на персонал, включаемых в расходы и в оценочные обязательства, в части отчислений на социальные нужды</p>	<p>Резервы в оценочных обязательствах должны представляться с учетом страховых взносов на обязательное социальное, пенсионное, медицинское страхование, а в расходах – обособленно (так как «Отчисления» - отдельный элемент расходов)</p>	√	√			√	√	√	<p>Неоправданно пессимистичный анализ эффективности расходов на персонал вследствие их завышения</p>
<p>«Котловой» учет «Прочих расходов», без выделения и реклассификации расходов на персонал в отдельную категорию</p>	<p>Целесообразно выделять аналитические счета и вести аналитический учет расходов в разрезе категорий, представленных на рисунке 1.4</p>						√	√	<p>Невозможность комплексного анализа реальных расходов на персонал и поддержки управленческих решений в части бюджетирования и контроля их эффективности</p>

Источник: систематизировано автором на основе [83], [119], [166].

Таблица 2.1 - Расчеты с персоналом по оплате труда как предмет аудита и оказания сопутствующих аудиту услуг

Применение МСА	Проверка расчетов по оплате труда и расходов на персонал как компонент комплексной аудиторской проверки	Аудит расчетов по оплате труда и расходов на персонал как самостоятельная аудиторская услуга	Проверка расчетов по оплате труда, расходов на персонал и соблюдения трудового законодательства как согласованная процедура
Сфера применения (примеры)	Подтверждение статей или компонентов комплексных статей бухгалтерской (финансовой) отчетности	Подтверждение статей «Затраты на оплату труда», «Задолженность перед персоналом» Пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, подтверждение отчетности, составленной по специальным правилам – формы 5-АПК «Отчет о численности и заработной плате работников организации». Налоговый аудит по НДФЛ и взносам во внебюджетные социальные фонды	Проверка соблюдения трудового законодательства Оценка существующей системы вознаграждений работникам и рекомендации по ее совершенствованию Оценка налоговой нагрузки, связанной с использованием трудовых ресурсов и рекомендации по ее оптимизации Диагностика системы формирования оценочных обязательств, связанных с вознаграждением персоналу, и ее реинжиниринг Выявление внутрихозяйственных резервов повышения эффективности производительности и оплаты труда.
Классификация услуги	Задание, обеспечивающее уверенность	Задание, обеспечивающее уверенность	Задание, не обеспечивающее уверенность

Применение МСА	Проверка расчетов по оплате труда как компонент комплексной аудиторской проверки	Аудит оплаты труда как самостоятельная аудиторская услуга	Проверка расчетов по оплате труда и соблюдения трудового законодательства как согласованная процедура
Стандарт, регулирующий принципы оказания аудиторской услуги	МСА 200 «Общие цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита»	МСА 800 «Особенности аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения», МСА 805 «Особенности аудита отдельных отчетов финансовой отчетности и отдельных элементов, групп статей или статей финансовой отчетности»	МССУ 4400 «Задания по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации»
Применимость стандартов, регулирующих планирование аудита и согласование условий аудиторских заданий:			
МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий»	+	+	+
МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности»	+	+	- (стратегия и план выполнения задания зависит от условий договора)
МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения по средствам изучения организации и ее окружения»	+	+	± (оценка рисков выполняется, если это предусмотрено условиями задания)
МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита»	+	+	-
МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски»	+	+	-
Применимость стандартов, регулирующих процедуры получения аудиторских доказательств			
МСА 500 «Аудиторские доказательства»	+	+	-

Продолжение Таблицы 2.1

Применение МСА	Проверка расчетов по оплате труда как компонент комплексной аудиторской проверки	Аудит оплаты труда как самостоятельная аудиторская услуга	Проверка расчетов по оплате труда и соблюдения трудового законодательства как согласованная процедура
МСА 520 «Аналитические процедуры»	+ (применяются только в совокупности с другими процедурами получения аудиторских доказательств)	+ (применяются только в совокупности с другими процедурами получения аудиторских доказательств)	+ (могут применяться как самостоятельный и единственный инструмент услуги)
МСА 540 «Аудит оценочных значений и соответствующего раскрытия информации»	+	+	-
МСА 570 «Непрерывность деятельности»	+	+	± (при наличии задачи оценки непрерывности при несоблюдении трудового законодательства в договоре)
МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудит финансовой отчетности»	+	+	+
МСА 250 «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности»	+	+	+
Применимость стандартов, регулирующих информирование руководства и лиц, ответственных за корпоративное управление, а также процессы составления аудиторского заключения			
МСА 260 «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление»	+	+	+
МСА 265 «Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства о недостатках в системе внутреннего контроля»	+	+	+

Продолжение Таблицы 2.1

Применение МСА	Проверка расчетов по оплате труда как компонент комплексной аудиторской проверки	Аудит оплаты труда как самостоятельная аудиторская услуга	Проверка расчетов по оплате труда и соблюдения трудового законодательства как согласованная процедура
МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита»	+	+	-
МСА 580 «Письменные заявления»	+	+	-
МСА 700 «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности», МСА 705 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении», 706 «Разделы «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» в аудиторском заключении»	+	+	-
МСА 710 «Сравнительная информация – сопоставимые показатели и сравнительная финансовая отчетность»	+	+	-

Источник: составлено на основе [101], дополнено авторской разработкой по классификации, нормативной поддержке и ключевых характеристиках аудиторских услуг.

Таблица 3.1 – Классификация отчетности сельскохозяйственных организаций, содержащей информацию о трудовых ресурсах, их использовании и оплате труда

Вид отчетности	Нормативно-правовое регулирование	Форма отчетности, наименование статьи
Финансовая	Федеральный закон «О бухгалтерском учете», федеральные стандарты бухгалтерского учета, План счетов бухгалтерского учета и другие нормативные акты российской концепции учета и отчетности	Бухгалтерский баланс – «Кредиторская задолженность», «Оценочные обязательства», «Прочие обязательства»; Отчет о финансовых результатах – «Коммерческие расходы», «Управленческие расходы», «Прочие расходы»; Отчет о движении денежных средств – «Денежные потоки от текущих операций (платежи в связи с оплатой труда работников)»; Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах – «Затраты на оплату труда».
	Федеральный закон «О консолидированной финансовой отчетности» (№ 208-ФЗ), МСФО и Разъяснения МСФО, принимаемые Фондом Международных стандартов финансовой отчетности	Отчет о финансовом положении – «Обязательства», «Резервы по обязательствам и начислениям», «Прочие обязательства»; Отчет о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе – «Себестоимость продаж (операционные расходы)», «Коммерческие расходы», «Управленческие (административные) расходы», «Прочие (внеоперационные) расходы»; Отчет о движении денежных средств – «Денежные выплаты работникам и от имени работников»; Примечания к финансовой отчетности – раскрытие всех поименованных выше статей по принципу существенности, отдельно – информация о резервах на вознаграждения работникам, о пенсионных планах, об условных и непризнанных договорных обязательствах, целях и политике в области управления рисками
Отчетность по налогам и сборам	НК РФ, Постановления Правительства РФ, приказы Минтруда России	С 2023 г. – расчет по страховым взносам (РСВ), утв. приказом ФНС от 29.09.2022 № ЕД-7-11/878@ (объединенные сведения из СЗВ-СТАЖ, 4-ФСС, СЗВ-ТД, ДСВ-3) Сведения о доходах физических лиц (форма 2-НДФЛ), Расчет сумм НДФЛ, исчисленных и удержанных налоговым агентом (форма 6-НДФЛ)
Специализированная (отраслевая)	Приказ Минсельхоза РФ от 24 ноября 2000 г. № 938 «Об инструкции по заполнению типовых и ведомственных специализированных форм годовой бухгалтерской отчетности организациями агропромышленного комплекса»	Отчет о численности и заработной плате работников сельскохозяйственных предприятий (организаций) (форма №5-АПК); Затраты на основное производство (форма №8 АПК) – «Затраты на оплату труда»; Отчет о производстве, затратах, себестоимости и реализации продукции растениеводства (форма №9 АПК) - «Оплата труда с отчислениями на социальные нужды»; Отчет о производстве, себестоимости и реализации продукции животноводства (форма №13 АПК) - «Оплата труда с отчислениями на социальные нужды»; Баланс продукции (форма № 16-АПК) – «в счет оплаты труда»; Информация о производственной деятельности глав крестьянских фермерских хозяйств – индивидуальных предпринимателей (форма № 1-КФХ) – «Расходы на оплаты труда».

Вид отчетности	Нормативно-правовое регулирование	Форма отчетности, наименование статьи
Статистическая	ФЗ 282-ФЗ «Об официальном статистическом учете и системе государственной статистики в Российской Федерации», постановления Президента и Правительства РФ, нормативно-правовые акты федеральных органов государственной власти, Банка России	Сведения о среднесписочной численности (форма КНД 1110018); Сведения о численности, заработной плате и движении работников (форма П-4), Сведения о численности и заработной плате работников по видам деятельности (форма № 1-Т); Форма № 7-травматизм; Сведения о травматизме на производстве и профессиональных заболеваниях; Форма №1-предприятие – основные сведения о деятельности организации за год; Сведения о просроченной задолженности по заработной плате (форма №3-Ф); Сведения о приостановке (забастовке) и возобновлении работы трудовых коллективов (форма 1-ПР); Сведения о неполной занятости и движении работников (П-4 (НЗ)); Сведения о коллективных трудовых спорах (1-КТС (срочная)); № 1-Т (условия труда) «Сведения о состоянии условий труда и компенсациях на работах с вредными и (или) опасными условиями труда»; Форма № 57-Т (ОКУД 0606007) Сведения о заработной плате работников по профессиям и должностям; «Сведения о распределении численности работников по размерам зарплаты (форма 1)»
Управленческая	Нет	Анализ использования рабочего времени, производительность труда и использование КРІ, загрузка сотрудников, эффективность системы мотивации, бюджет затрат на персонал, качественный состав работников, оставшиеся дни отпуска, затраты на персонал, кадровый план, резервы на годовые и квартальные премии; балльно-факторный анализ и матрично-тематическая модель грейдирования сотрудников и др.
ESG-отчетность	Нет	Отчеты экологической направленности (ecological reports): участие персонала в экологических программах, в проектах снижения «углеродного следа», производстве экологически чистой продукции. Отчеты социальной направленности (social reports): управление трудовыми ресурсами, охрана здоровья и безопасность, развитие кадровых ресурсов, защита персональных данных и информационная безопасность, доступность здравоохранения, доступность финансирования и др. Отчеты о корпоративном управлении (government reports): социокультурное многообразие Совета директоров, вознаграждения топ-менеджмента, бизнес-этика, противодействие коррупции

Источник: составлено на основе нормативно-правовых документов, указанных в графе 2, а также [115], [190].

Таблица 4.1 – Исходные данные для группировки сельскохозяйственных организаций по рентабельности продукции и оценки максимальной ошибки расходов по оплате труда, определяющей признание в менее рискованной группе

№	Наименование организации	Выручка, тыс. руб.	Прибыль от продаж, тыс. руб.	Рентабельность продукции, %	Расходы на оплату труда, тыс. руб.	Максимальная сумма искажения до перехода в лучшую позицию, тыс. руб.	Уровень существенности для бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, тыс. руб.	Уровень существенности по статье «Расходы на оплату труда», тыс. руб.
	Группа с высоким бизнес-риском							
1	Общество с ограниченной ответственностью "Агрофирма "Лада"	349 609	-211 743	-37,72	76 588			нет
2	Закрытое акционерное общество "Плодовод"	59 571	-34 682	-36,80	265 476			нет
3	Общество с ограниченной ответственностью "АЛМА ПРОДАКШН"	580 365	-125 306	-17,76	110 367			нет
4	Закрытое акционерное общество Опытно-производственное хозяйство "Центральное"	153 430	-28 526	-15,68	125 427			нет
5	Акционерное общество "Правобережный"	188 719	-28 457	-13,10	74 546			нет
6	Акционерное Общество Трудовое	657 182	-73 055	-10,00	25 671			нет
7	ООО "Овощи Краснодарского края"	1 340 937	-132 340	-8,98	78 990			нет
8	Акционерное общество "Новопластуновское"	478 289	-34 728	-6,77	44 174			нет
9	ООО КСП Дружба	72 989	-2 146	-2,86	81 625			нет
	Итого и в среднем по группе с высоким бизнес-риском	3 881 091	-670 983	-14,74	882 864			

Продолжение Таблицы 4.1

№	Наименование организации	Выручка, тыс. руб.	Прибыль от продаж, тыс. руб.	Рентабельность продукции, %	Расходы на оплату труда, тыс. руб.	Максимальная сумма искажения до перехода в лучшую позицию, тыс. руб.	Уровень существенности для бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, тыс. руб.	Уровень существенности по статье «Расходы на оплате труда», тыс. руб.
	Группа со средним бизнес-риском							
10	ОТКРЫТОЕ АКЦИОНЕРНОЕ ОБЩЕСТВО "АГРОКОМПЛЕКС ГУБСКОЕ"	241 608	3 810	1,60	208 468	2 884	2 416	нет
11	Акционерное общество "КСП "Светлогорское"	532 234	9 515	1,82	66 695	7 203	5 322	нет
12	СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЕ АКЦИОНЕРНОЕ ОБЩЕСТВО "НОВОМИХАЙЛОВСКОЕ"	259 593	6 094	2,40	220 941	4 613	2 596	нет
13	ООО "Кубань-Маламино"	243 117	14 159	6,18	63 066	10 718	2 431	нет
14	ОАО "Агроном"	660 112	44 078	7,16	72 407	33 367	6 601	нет
15	Акционерное общество "Виктория-92"	289 649	19 954	7,40	44 988	15 105	2 896	нет
16	Общество с ограниченной ответственностью "Агрофирма "Луч"	456 916	31 986	7,53	53 795	24 213	4 569	нет
17	ЗАО имени Мичурина	397 742	32 297	8,84	54 880	24 449	3 977	нет
18	Акционерное общество Марьинское	280 834	27 603	10,90	183 290	20 896	2 808	нет
19	Общество с ограниченной ответственностью "Техада"	3 741 960	381 125	11,34	247 254	288 512	37 420	нет
20	Общество с ограниченной ответственностью агропромышленная фирма "Мирный"	171 778	17 700	11,49	42 561	13 399	1 718	нет
21	ООО "Смоленское"	306 169	34 172	12,56	39 246	25 868	3 062	нет

Продолжение Таблицы 4.1

№	Наименование организации	Выручка, тыс. руб.	Прибыль от продаж, тыс. руб.	Рентабельность продукции, %	Расходы на оплату труда, тыс. руб.	Максимальная сумма искажения до перехода в лучшую позицию, тыс. руб.	Уровень существенности для бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, тыс. руб.	Уровень существенности по статье «Расходы на оплату труда», тыс. руб.
22	Общество с ограниченной ответственностью "Экватор Агро"	230 736	29 008	14,38	87 698	21 959	2 307	нет
23	Общество с ограниченной ответственностью Предп. по переработке с/х продукции "Нирис"	397 067	58 382	17,24	71 720	44 195	3 971	нет
24	Открытое акционерное общество тепличный комбинат "Прогресс"	780 828	120 469	18,24	30 480	91 195	7 808	нет
25	Сельскохозяйственный производственный кооператив (колхоз) "Восток"	501 995	78 425	18,52	40 966	59 368	5 020	нет
26	Закрытое акционерное общество "Приазовское"	568 846	96 913	20,54	509 509	73 363	5 688	нет
27	СПК СК "Родина"	417 156	72 101	20,90	40 643	54 581	4 172	нет
28	Общество с ограниченной ответственностью "Премьера"	410 263	74 506	22,19	166 083	56 401	4 103	нет
29	Общество с ограниченной ответственностью "АГРОФИРМА "МЕДВЕДОВСКАЯ"	972 274	180 472	22,79	24 738	136 618	9 723	нет
30	ООО "Плодовое"	567 337	107 747	23,44	60 273	81 565	5 673	нет
31	Общество с ограниченной ответственностью "Новая Победа"	433 265	82 787	23,62	41 516	62 670	4 333	нет

Продолжение таблицы 4.1

№	Наименование организации	Выручка, тыс. руб.	Прибыль от продаж, тыс. руб.	Рентабельность продукции, %	Расходы на оплату труда, тыс. руб.	Максимальная сумма искажения до перехода в лучшую позицию, тыс. руб.	Уровень существенности для бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, тыс. руб.	Уровень существенности по статье "Расходы на оплату труда», тыс. руб.
32	Акционерное Общество "Кубанская степь"	355 624	68 819	24,00	125 776	52 096	3 556	нет
33	Акционерное Общество "Колхоз "Прогресс"	306 490	61 456	25,08	35 744	46 522	3 065	нет
34	Общество с ограниченной ответственностью "Агрофирма "Агросахар-2"	495 231	102 457	26,09	39 469	77 560	4 952	нет
35	Общество с ограниченной ответственностью "Садовод"	358 405	74 859	26,40	114 450	56 668	3 584	нет
36	Общество с ограниченной ответственностью "колхоз ЗАРЯ"	232 281	49 411	27,02	44 975	37 404	2 323	нет
37	ОБЩЕСТВО С ОГРАНИЧЕННОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТЬЮ "КАВКАЗ"	235 327	50 361	27,23	184 652	38 123	2 353	нет
38	ОАО "Мичуринское"	245 918	52 912	27,41	44 903	40 055	2 459	нет
39	Общество с ограниченной ответственностью "Черноерковское"	809 096	176 968	28,00	81 558	133 965	8 091	нет
40	Закрытое акционерное общество "ЮБИЛЕЙНОЕ"	876 245	192 183	28,09	64 559	145 483	8 762	нет
41	ООО КХ "Участие"	1 656 133	375 312	29,30	25 144	284 112	16 561	нет
42	АО "Белагро"	373 551	90 240	31,85	113 688	68 312	3 736	нет
43	ООО "Агро-Альянс"	471 986	114 242	31,93	35 642	86 481	4 720	нет
44	ООО Агрофирма "Приволье"	1 182 029	293 382	33,01	155 440	222 091	11 820	нет

Продолжение Таблицы 4.1

№	Наименование организации	Выручка, тыс. руб.	Прибыль от продаж, тыс. руб.	Рентабельность продукции, %	Расходы на оплату труда, тыс. руб.	Максимальная сумма искажения до перехода в лучшую позицию, тыс. руб.	Уровень существенности для бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, тыс. руб.	Уровень существенности по статье "Расходы на оплату труда», тыс. руб.
45	Общество с ограниченной ответственностью "Агрофирма "Рассвет"	425 126	106 245	33,32	89 932	80 428	4 251	нет
46	Общество с ограниченной ответственностью "Сельскохозяйственная компания " Октябрь"	1 258 061	319 610	34,06	520 541	241 945	12 581	нет
47	"Виноградники "Абра-Дюрсо" ООО	297 103	79 689	36,65	50 022	60 325	2 971	нет
48	Общество с ограниченной ответственностью "ВЕЛЕС"	408 153	110 149	36,96	17 270	83 383	4 082	нет
49	Общество с ограниченной ответственностью Агрофирма "Прогресс"	1 700 293	461 520	37,26	55 992	349 372	17 003	нет
50	ЗАО КСП "Хуторок"	1 360 348	377 248	38,37	59 938	285 578	13 603	нет
51	Акционерное общество "Сад-Гигант"	2 871 113	801 316	38,71	89 779	606 598	28 711	нет
52	Акционерное общество "Рассвет"	366 224	102 733	38,99	757 639	77 769	3 662	нет
53	Общество с ограниченной ответственностью "Скиф"	338 320	95 694	39,44	238 812	72 441	3 383	нет
54	Закрытое Акционерное Общество им. Т.Г. Шевченко	1 916 514	551 088	40,36	286 999	417 175	19 165	нет
55	Общество с ограниченной ответственностью "Вторая пятилетка"	431 395	124 514	40,57	41 259	94 257	4 314	нет
56	Открытое Акционерное Общество "Красная Звезда"	413 692	122 570	42,10	42 583	92 786	4 137	нет

Продолжение Таблицы 4.1

№	Наименование организации	Выручка, тыс. руб.	Прибыль от продаж, тыс. руб.	Рентабельность продукции, %	Расходы на оплату труда, тыс. руб.	Максимальная сумма искажения до перехода в лучшую позицию, тыс. руб.	Уровень существенности для бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, тыс. руб.	Уровень существенности по статье "Расходы на оплату труда», тыс. руб.
57	Акционерное общество "Родник"	764 395	232 105	43,60	47 354	175 704	7 644	нет
58	ООО "АГРОФИРМА СОРЕВНОВАНИЕ"	593 957	182 239	44,26	175 921	137 955	5 940	нет
59	ЗАО "Воронцовское"	342 161	105 415	44,53	52 540	79 799	3 422	нет
60	Акционерное общество "Прогресс"	469 744	147 519	45,78	41 767	111 672	4 697	нет
61	АО ПЗ "Урупский"	723 227	227 801	45,98	141 907	172 446	7 232	нет
62	ЗАО "Виктория"	295 662	93 956	46,58	107 258	71 125	2 957	нет
63	Общество с ограниченной ответственностью "Агрофирма Агросахар"	1 132 418	371 991	48,92	66 245	281 598	11 324	нет
64	Общество с ограниченной ответственностью "Колхоз "Ленинский путь"	490 500	161 480	49,08	273 352	122 241	4 905	нет
65	Общество с ограниченной ответственностью "Южные Земли"	1 359 539	449 705	49,43	104 053	340 428	13 595	нет
66	ООО АК "Аметист"	679 633	226 028	49,83	79 351	171 104	6 796	нет
67	Общество с ограниченной ответственностью "Зерновая компания "Новопетровская"	4 061 724	1 352 640	49,93	28 192	1 023 952	40 617	нет
68	Общество с ограниченной ответственностью "Агропромышленное предприятие "Родина"	627 341	211 123	50,72	739 227	159 821	6 273	нет
69	ООО АФ "Отраденская"	498 932	168 246	50,88	83 997	127 363	4 989	нет

Продолжение таблицы 4.1

№	Наименование организации	Выручка, тыс. руб.	Прибыль от продаж, тыс. руб.	Рентабельность продукции, %	Расходы на оплату труда, тыс. руб.	Максимальная сумма искажения до перехода в лучшую позицию, тыс. руб.	Уровень существенности для бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, тыс. руб.	Уровень существенности по статье "Расходы на оплату труда», тыс. руб.
70	Общество с Ограниченной Ответственностью "Зерновая Компания "Полтавская"	1 258 328	425 860	51,16	30 401	322 377	12 583	нет
71	Общество с ограниченной ответственностью "Агрофирма "Мостовская"	452 435	154 539	51,88	49 565	116 986	4 524	нет
72	Общество с ограниченной ответственностью "Южное ААА"	581 346	202 553	53,47	37 754	153 333	5 813	нет
73	АО "Колос"	241 308	84 615	54,00	49 165	64 054	2 413	нет
	Итого и в среднем по группе со средним бизнес-риском	46 818 787	11 276 096	31,73	7 796 032	х	х	
74	Открытое акционерное общество имени Ленина	1 401 197	498 875	55,29	62 378	2 241	14 012	2 241
75	ООО "Победа"	283 978	101 460	55,59	238 057	722	2 840	722
76	ООО "Фанагория-ЮГ"	545 339	196 660	56,40	133 769	2 765	5 453	2 765
77	АКЦИОНЕРНОЕ ОБЩЕСТВО «МОЛОЧНО-ОТКОРМОЧНЫЙ КОМПЛЕКС «БРАТКОВСКИЙ»	286 008	103 713	56,89	27 470	1 884	2 860	1 884
78	ООО колхоз "Рассвет"	482 239	175 864	57,40	97 439	3 928	4 822	3 928
79	Общество с ограниченной ответственностью "Агромаркет"	472 662	173 450	57,97	155 863	4 667	4 727	4 667

Продолжение Таблицы 4.1

№	Наименование организации	Выручка, тыс. руб.	Прибыль от продаж, тыс. руб.	Рентабельность продукции, %	Расходы на оплату труда, тыс. руб.	Максимальная сумма искажения до перехода в лучшую позицию, тыс. руб.	Уровень существенности для бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, тыс. руб.	Уровень существенности по статье "Расходы на оплате труда», тыс. руб.
80	Публичное акционерное общество им.С.М.Кирова	505 629	186 260	58,32	48 865	5 531	5 056	нет
81	Общество с ограниченной ответственностью "Научно-производственное объединение "Семеноводство Кубани"	645 399	238 083	58,45	75 333	7 314	6 454	нет
82	ООО Агрофирма "Отрадокубанский"	382 055	141 229	58,64	192 771	4 551	3 821	нет
83	Акционерное Общество "МАРЬИНСКОЕ"	438 022	163 252	59,41	33 220	6 227	4 380	нет
84	АО "Имени Героя ВОВ Данильченко В.И."	434 670	162 112	59,48	68 639	6 263	4 347	нет
85	Общество Ограниченной Ответственностью "ДВВ-Агро"	1 220 334	456 177	59,70	29 410	18 376	12 203	нет
86	ЗАО КСП "Кубань"	376 878	141 672	60,23	73 546	6 273	3 769	нет
87	ОАО "Россия"	348 273	133 040	61,81	33 488	7 402	3 483	нет
88	ОАО "Незамаевское"	495 008	190 285	62,45	30 937	11 424	4 950	нет
89	Открытое акционерное общество агрофирма племзавод "НИВА"	1 785 348	686 939	62,54	37 821	41 685	17 853	нет
90	ООО"СХП им. П.П. Лукьяненко"	1 414 021	546 541	63,00	158 605	34 889	14 140	нет
91	ООО "Мирагро"	670 398	259 811	63,28	57 623	17 065	6 704	нет
92	Общество с ограниченной ответственностью "ЗАРЯ"	436 075	169 121	63,35	52 341	11 192	4 361	нет

Продолжение Таблицы 4.1

№	Наименование организации	Выручка, тыс. руб.	Прибыль от продаж, тыс. руб.	Рентабельность продукции, %	Расходы на оплату труда, тыс. руб.	Максимальная сумма искажения до перехода в лучшую позицию, тыс. руб.	Уровень существенности для бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, тыс. руб.	Уровень существенности по статье "Расходы на оплате труда», тыс. руб.
93	Открытое акционерное общество "Агрофирма-племзавод "Победа"	3 099 734	1 203 240	63,45	66 906	80 376	30 997	нет
94	Открытое акционерное общество семеноводческая агрофирма "Русь"	1 520 886	598 125	64,82	158 858	45 307	15 209	нет
95	Общество с ограниченной ответственностью "Агрофирма "Волготрансгаз-Ейск"	821 483	323 788	65,06	271 577	25 017	8 215	нет
96	ООО "Откормочный-Аметист"	516 084	203 667	65,19	41 976	15 907	5 161	нет
97	Общество с ограниченной ответственностью " Земля Кубани"	559 537	221 594	65,57	140 061	17 836	5 595	нет
98	ООО ОПХ им.Тимирязева	321 240	127 545	65,85	168 872	10 485	3 212	нет
99	Закрытое акционерное общество "Агрофирма"Дружба"	360 684	144 028	66,48	133 398	12 395	3 607	нет
100	Открытое акционерное общество "Родина"	1 748 732	700 421	66,81	25 542	61 701	17 487	нет
101	ОАО "СК имени М.И.Калинина"	529 958	213 175	67,29	156 909	19 388	5 300	нет
102	Общество с ограниченной ответственностью "Успенский Агропромсоюз"	2 812 473	1 132 844	67,45	46 891	104 049	28 125	нет
103	Общество с ограниченной ответственностью " Лебяжье-Чепигинское"	1 183 905	480 126	68,22	101 079	46 265	11 839	нет

Продолжение таблицы 4.1

№	Наименование организации	Выручка, тыс. руб.	Прибыль от продаж, тыс. руб.	Рентабельность продукции, %	Расходы на оплату труда, тыс. руб.	Максимальная сумма искажения до перехода в лучшую позицию, тыс. руб.	Уровень существенности для бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, тыс. руб.	Уровень существенности по статье "Расходы на оплате труда», тыс. руб.
104	ОАО "Мичурина"	528 937	214 971	68,47	216 790	21 021	5 289	нет
105	Общество с ограниченной ответственностью Агрофирма "Победа"	583 203	238 499	69,19	256 323	24 293	5 832	нет
106	ООО Агрофирма "Тысячный"	702 384	290 630	70,58	39 275	31 825	7 024	нет
107	Общество с ограниченной ответственностью "Агрофирма "Новошербиновская"	1 232 016	513 151	71,38	98 548	58 375	12 320	нет
108	Открытое Акционерное Общество «Кавказ»	2 091 008	872 914	71,66	73 322	100 576	20 910	нет
109	Общество с ограниченной ответственностью "Крыловское"	759 273	319 556	72,67	55 321	38 481	7 593	нет
110	Общество с ограниченной ответственностью "Заря"	1 045 244	442 235	73,34	41 138	54 732	10 452	нет
111	Открытое акционерное общество "Имени Ильича"	2 349 459	1 006 781	74,98	126 632	132 670	23 495	нет
112	Общество с ограниченной ответственностью "Агрофирма имени Ильича"	2 474 339	1 062 005	75,20	54 275	141 016	24 743	нет
113	Открытое Акционерное Общество "Кропоткинское"	958 975	414 023	75,97	20 913	56 488	9 590	нет
114	ОБЩЕСТВО С ОГРАНИЧЕННОЙ ОТВЕСТВЕННОСТЬЮ АГРОПРОМЫШЛЕННАЯ ФИРМА "КУБАНЬ"	922 934	403 335	77,62	46 647	58 053	9 229	нет

Продолжение Таблицы 4.1

№	Наименование организации	Выручка, тыс. руб.	Прибыль от продаж, тыс. руб.	Рентабельность продукции, %	Расходы на оплату труда, тыс. руб.	Максимальная сумма искажения до перехода в лучшую позицию, тыс. руб.	Уровень существенности для бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, тыс. руб.	Уровень существенности по статье "Расходы на оплате труда», тыс. руб.
115	ООО "Айрин"	222 651	98 622	79,52	260 035	15 005	2 227	нет
116	Общество с ограниченной ответственностью "Кубрис"	572 192	256 637	81,33	48 040	40 973	5 722	нет
117	ООО "СЖК Кедр"	980 278	440 501	81,61	108 322	70 825	9 803	нет
118	ООО СК "Восток"	648 701	292 813	82,28	176 061	47 860	6 487	нет
119	Общество с ограниченной ответственностью "Лиманское"	561 817	254 178	82,62	149 146	41 892	5 618	нет
120	Акционерное общество агропромышленная фирма "Мир"	492 370	223 018	82,80	88 342	36 910	4 924	нет
121	ООО СП "Урожайный"	1 517 219	692 502	83,97	37 630	117 733	15 172	нет
122	Общество с ограниченной ответственностью "Юг Агротехника"	444 807	204 407	85,03	43 719	35 564	4 448	нет
123	ООО "Агро-Галан"	606 337	283 085	87,57	95 434	51 846	6 063	нет
124	Общество с ограниченной ответственностью "Агрокомплекс "Камышевский"	1 119 069	527 179	89,07	53 907	99 255	11 191	нет
125	Общество с ограниченной ответственностью "Рассвет"	405 422	191 889	89,86	87 140	36 640	4 054	нет
126	Акционерное Общество им. Т. Г. Шевченко	1 331 019	630 715	90,06	38 405	120 847	13 310	нет
127	ООО "Агрокомплекс "Новокубанский"	7 550 234	3 606 531	91,45	81 292	707 297	75 502	нет
128	Общество с ограниченной ответственностью "Колхоз Родина"	524 110	254 297	94,25	28 298	52 084	5 241	нет

Продолжение таблицы 4.1

№	Наименование организации	Выручка, тыс. руб.	Прибыль от продаж, тыс. руб.	Рентабельность продукции, %	Расходы на оплату труда, тыс. руб.	Максимальная сумма искажения до перехода в лучшую позицию, тыс. руб.	Уровень существенности для бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, тыс. руб.	Уровень существенности по статье "Расходы на оплату труда», тыс. руб.
129	Акционерное общество "Знамя Октября"	759 678	368 725	94,31	65 753	75 593	7 597	нет
130	Общество с ограниченной ответственностью "Имени Ильича"	554 033	269 561	94,76	38 781	55 622	5 540	нет
131	ООО Агрофирма "Воздвиженская"	448 477	222 739	98,67	33 646	48 458	4 485	нет
132	Общество с ограниченной ответственностью "Фанагория-Агро"	698 809	347 385	98,85	38 089	75 747	6 988	нет
133	ООО "Кирпили"	418 815	208 685	99,31	97 482	45 766	4 188	нет
134	Общество с ограниченной ответственностью «Благодарное»	612 134	308 061	101,31	182 261	69 200	6 121	нет
135	Общество с ограниченной ответственностью "Агрокомплекс "Ейский"	1 472 925	751 138	104,07	48 911	173 988	14 729	нет
136	Общество с ограниченной ответственностью "Маяк революции"	265 557	151 986	133,82	72 532	43 906	2 656	нет
137	Акционерное Общество "Белое"	1 079 539	623 573	136,76	64 825	182 817	10 795	нет
138	АО "Заводское"	852 423	497 758	140,35	48 827	148 423	8 524	нет
139	Закрытое акционерное общество "Ясенские зори"	1 447 930	856 207	144,70	390 006	260 222	14 479	нет
140	Общество с ограниченной ответственностью агрофирма "Южная"	3 582 053	2 166 452	153,04	95 253	680 307	35 821	нет

Продолжение Таблицы 4.1

№	Наименование организации	Выручка, тыс. руб.	Прибыль от продаж, тыс. руб.	Рентабельность продукции, %	Расходы на оплату труда, тыс. руб.	Максимальная сумма искажения до перехода в лучшую позицию, тыс. руб.	Уровень существенности для бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, тыс. руб.	Уровень существенности по статье "Расходы на оплату труда», тыс. руб.
141	Общество с ограниченной ответственностью "Октябрь"	451 989	278 963	161,23	112 094	90 079	4 520	нет
142	Общество с ограниченной ответственностью "Агрохолдинг Васюринский"	1 369 906	855 671	166,40	171 980	280 720	13 699	нет
143	Закрытое Акционерное Общество "Агрофирма"Родина"	146 719	93 412	175,23	34 586	31 404	1 467	нет
144	Общество с ограниченной ответственностью "Кубань"	1 696 560	1 220 066	256,05	85 440	469 051	16 966	нет
	Итого и в среднем по группе с низким бизнес-риском	72 579 794	33 027 953	83,51	6 825 064	х	х	
	ИТОГО и в среднем	123 279 672	43 633 066	54,78	15 503 960	х	х	

Источник: показатели рассчитаны автором по данным ГИР БФО [29].

Таблица 4.2 – Исходные данные для группировки сельскохозяйственных организаций по финансовой независимости и оценки максимальной ошибки текущих обязательств, определяющей признание в менее рискованной группе

№	Наименование организации	Валюта баланса, тыс. руб.	Капитал и резервы, тыс. руб.	Краткосрочные обязательства, тыс. руб.	Оценочные обязательства, тыс. руб.	Коэффициент независимости	Справочно: доля оценочных обязательств в текущих, %	Уровень существенности для бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, тыс. руб.	Максимальная сумма искажения до перехода в худшую позицию, тыс. руб.	Уровень существенности по статьям "Оценочные обязательства", "Кредиторская задолженность", тыс. руб.
Группа с высоким бизнес-риском										
1	Общество с ограниченной ответственностью агропромышленная фирма "Мирный"	336 551	-116 548	439 580	7 168	-0,346	1,6	1 718		нет
2	ООО "Овощи Краснодарского края"	2 985 151	106 006	276 759	13 974	0,036	5,0	13 409		нет
3	Общество с ограниченной ответственностью "АГРОФИРМА "МЕДВЕДОВСКАЯ"	22 001 975	1 732 630	1 600 735	9 365	0,079	0,6	9 723		нет
4	Общество с ограниченной ответственностью "АЛМА ПРОДАКШН"	1 677 779	199 980	301 337	11 720	0,119	3,9	5 804		нет
5	ООО "Смоленское"	743 370	103 294	320 000		0,139	0,0	3 062		нет
6	Общество с ограниченной ответственностью "Октябрь"	347 324	50 996	230 162	3 477	0,147	1,5	4 520		нет
7	Общество с ограниченной ответственностью "Экватор Агро"	1 518 860	234 590	99 411	3 187	0,154	3,2	2 307		нет
8	Общество с ограниченной ответственностью "Имени Ильича"	1 643 861	269 732	122 463	1 517	0,164	1,2	5 540		нет
9	Общество с ограниченной ответственностью "Агрофирма "Лада"	1 568 611	258 001	217 702	2 310	0,164	1,1	3 496		нет
10	Акционерное Общество Трудовое	2 228 057	449 130	1 708 717	7 639	0,202	0,4	6 572		нет
11	Акционерное общество "Новопластуновское"	974 181	203 418	732 969	9 205	0,209	1,3	4 783		нет

Продолжение Таблицы 4.2

№	Наименование организации	Валюта баланса, тыс. руб.	Капитал и резервы, тыс. руб.	Краткосрочные обязательства, тыс. руб.	Оценочные обязательства, тыс. руб.	Коэффициент независимости	Справочно: доля оценочных обязательств в текущих, %	Уровень ответственности для бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, тыс. руб.	Максимальная сумма искажения до перехода в худшую позицию, тыс. руб.	Уровень ответственности по статьям "Оценочные обязательства", "Кредиторская задолженность", тыс. руб.
12	Общество с ограниченной ответственностью "Южные Земли"	7 801 362	1 699 039	177 577	18 695	0,218	10,5	13 595		нет
13	СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЕ АКЦИОНЕРНОЕ ОБЩЕСТВО "НОВОМИХАЙЛОВСКОЕ"	1 651 074	447 405	124 410	9 587	0,271	7,7	2 596		нет
14	ООО "СЖК Кедр"	1 928 661	569 114	223 491	364	0,295	0,2	9 803		нет
15	ООО "Кубань-Маламино"	423 296	129 999	104 575		0,307	0,0	2 431		нет
16	Общество с ограниченной ответственностью "Агрофирма "Рассвет"	1 182 807	383 035	779 125	1 947	0,324	0,2	4 251		нет
17	Общество с ограниченной ответственностью "колхоз ЗАРЯ"	603 474	197 624	356 229	1 308	0,327	0,4	2 323		нет
18	Открытое акционерное общество тепличный комбинат "Прогресс"	3 303 795	1 090 326	229 263	3 056	0,330	1,3	7 808		нет
19	Общество с ограниченной ответственностью "Техада"	3 694 836	1 219 789	2 292 730		0,330	0,0	37 420		нет
20	АО "Имени Героя ВОВ Данильченко В.И."	590 154	201 576	121 561	4 253	0,342	3,5	4 347		нет
	Итого и в среднем по группе с высоким бизнес-риском	57 205 179	9 429 136	10 458 796	108 772	0,165	1,0	х	х	х
	Группа со средним бизнес-риском									

Продолжение Таблицы 4.2

№	Наименование организации	Валюта баланса, тыс. руб.	Капитал и резервы, тыс. руб.	Краткосрочные обязательства, тыс. руб.	Оценочные обязательства, тыс. руб.	Коэффициент независимости	Справочно: доля оценочных обязательств в текущих, %	Уровень ответственности для бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, тыс. руб.	Максимальная сумма искажения до перехода в худшую позицию, тыс. руб.	Уровень ответственности по статьям "Оценочные обязательства", "Кредиторская задолженность", тыс. руб.
21	Закрытое акционерное общество Опытно-производственное хозяйство "Центральное"	329 128	116 003	136 134	3 384	0,352	2,5	1 534	808	808
22	ООО "Плодовое"	1 370 420	512 998	533 460		0,374	0,0	5 673	33 351	нет
23	ООО "Мирагро"	2 445 296	930 331	308 572	1 066	0,380	0,3	6 704	74 477	нет
24	ООО "Айрин"	565 033	224 567	340 466	729	0,397	0,2	2 227	26 805	нет
25	АО "Колос"	562 144	226 166	331 117	3 744	0,402	1,1	2 413	29 416	нет
26	Акционерное общество "Сад-Гигант"	7 422 859	3 012 985	1 409 874	37 091	0,406	2,6	28 711	414 984	нет
27	Общество с ограниченной ответственностью "Юг Агротехника"	1 435 391	601 822	138 567	370	0,419	0,3	4 448	99 435	нет
28	"Виноградники "Абрау-Дюрсо" ООО	2 610 242	1 094 637	617 642	8 632	0,419	1,4	2 971	181 052	нет
29	ОТКРЫТОЕ АКЦИОНЕРНОЕ ОБЩЕСТВО "АГРОКОМПЛЕКС ГУБСКОЕ"	289 875	125 516	124 624		0,433	0,0	2 416	24 060	нет
30	Общество с ограниченной ответственностью "Вторая пятилетка"	1 590 683	703 829	350 949		0,442	0,0	4 314	147 090	нет
31	Общество с ограниченной ответственностью "Агрохолдинг Васюринский"	3 361 117	1 593 173	941 292		0,474	0,0	13 699	416 782	нет
32	ООО "Победа"	1 458 440	698 343	448 717		0,479	0,0	2 840	187 889	нет
33	Акционерное общество "Виктория- 92"	777 268	377 993	392 832		0,486	0,0	2 896	105 949	нет

Продолжение Таблицы 4.2

№	Наименование организации	Валюта баланса, тыс. руб.	Капитал и резервы, тыс. руб.	Краткосрочные обязательства, тыс. руб.	Оценочные обязательства, тыс. руб.	Коэффициент независимости	Справочно: доля оценочных обязательств в текущих, %	Уровень ответственности для бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, тыс. руб.	Максимальная сумма искажения до перехода в худшую позицию, тыс. руб.	Уровень ответственности по статьям "Оценочные обязательства", "Кредиторская задолженность", тыс. руб.
34	Общество с ограниченной ответственностью "Премьера"	1 033 111	510 607	387 519		0,494	0,0	4 103	149 018	нет
35	Общество с ограниченной ответственностью "Агрофирма Агросахар"	1 527 275	773 864	602 409	13 422	0,507	2,2	11 324	239 318	нет
36	Общество с ограниченной ответственностью "Садовод"	778 756	394 792	61 905	2 192	0,507	3,5	3 584	122 227	нет
37	Общество с ограниченной ответственностью Агрофирма "Прогресс"	3 345 401	1 770 025	648 401		0,529	0,0	17 003	599 135	нет
38	АКЦИОНЕРНОЕ ОБЩЕСТВО «МОЛОЧНО-ОТКОРМОЧНЫЙ КОМПЛЕКС «БРАТКОВСКИЙ»	791 210	420 532	123 093	0	0,532	0,0	2 860	143 609	нет
39	ООО Агрофирма "Тысячный"	1 254 554	673 193	211 626	2 471	0,537	1,2	7 024	234 099	нет
40	Общество с ограниченной ответственностью "Агрофирма "Агросахар-2"	500 632	283 329	180 481	10 297	0,566	5,7	4 952	108 108	нет
41	Общество с ограниченной ответственностью "Крыловское"	1 779 397	1 018 191	246 470		0,572	0,0	7 593	395 402	нет
42	Закрытое акционерное общество "ЮБИЛЕЙНОЕ"	1 670 807	956 394	547 189	2 384	0,572	0,4	8 762	371 612	нет
43	ООО АФ "Отраденская"	1 079 191	620 657	363 463		0,575	0,0	4 989	242 940	нет
44	Общество с ограниченной ответственностью "Фанагория-Агро"	2 057 026	1 200 278	502 790	9 921	0,584	2,0	6 988	480 319	нет
45	Акционерное Общество им. Т. Г. Шевченко	3 485 340	2 036 149	624 218		0,584	0,0	13 310	816 280	нет

Продолжение Таблицы 4.2

№	Наименование организации	Валюта баланса, тыс. руб.	Капитал и резервы, тыс. руб.	Краткосрочные обязательства, тыс. руб.	Оценочные обязательства, тыс. руб.	Коэффициент независимости	Справочно: доля оценочных обязательств в текущих, %	Уровень существенности для бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, тыс. руб.	Максимальная сумма искажения до перехода в худшую позицию, тыс. руб.	Уровень существенности по статьям "Оценочные обязательства", "Кредиторская задолженность", тыс. руб.
46	Общество с ограниченной ответственностью "Зерновая компания "Новопетровская"	16 714 456	9 913 271	2 440 983	4 298	0,593	0,2	40 617	4 063 211	нет
47	ОАО "Мичуринское"	562 910	338 419	107 146		0,601	0,0	2 459	141 401	нет
48	Общество с ограниченной ответственностью "Сельскохозяйственная компания "Октябрь"	2 580 355	1 563 170	916 485		0,606	0,0	12 581	660 046	нет
49	Общество с ограниченной ответственностью "Агрофирма"Победа"	1 480 496	898 580	180 726	2 976	0,607	1,6	5 832	380 406	нет
50	ООО "АГРОФИРМА СОРЕВНОВАНИЕ"	1 050 533	640 282	361 998		0,609	0,0	5 940	272 595	нет
51	Общество с ограниченной ответственностью "Агрокомплекс "Камышеватский"	1 302 305	801 496	402 320	5 626	0,615	1,4	11 191	345 689	нет
52	Общество с ограниченной ответственностью агрофирма "Южная"	14 260 645	8 778 718	3 098 458	63 887	0,616	2,1	35 821	3 787 492	нет
53	ОАО "Агроном"	1 646 294	1 014 447	410 237		0,616	0,0	6 601	438 244	нет
54	Общество с ограниченной ответственностью "Агрофирма имени Ильича"	4 909 368	3 046 367	1 784 038	90 601	0,621	5,1	24 743	1 328 088	нет
55	Общество с ограниченной ответственностью "Лиманское"	889 273	554 687	264 640	1 735	0,624	0,7	5 618	243 441	нет
56	ООО Агрофирма "Отрадокубанский"	665 263	419 886	69 737	514	0,631	0,7	3 821	187 044	нет

Продолжение Таблицы 4.2

№	Наименование организации	Валюта баланса, тыс. руб.	Капитал и резервы, тыс. руб.	Краткосрочные обязательства, тыс. руб.	Оценочные обязательства, тыс. руб.	Коэффициент независимости	Справочно: доля оценочных обязательств в текущих, %	Уровень существенности для бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, тыс. руб.	Максимальная сумма искажения до перехода в худшую позицию, тыс. руб.	Уровень существенности по статьям "Оценочные обязательства", "Кредиторская задолженность", тыс. руб.
57	Общество с ограниченной ответственностью "Агропромышленное предприятие "Родина"	1 580 286	998 909	441 667	1 377	0,632	0,3	6 273	445 809	нет
58	Общество с Ограниченной Ответственностью "Зерновая Компания "Полтавская"	3 666 405	2 326 098	634 317	10 415	0,634	1,6	12 583	1 042 856	нет
59	Общество с ограниченной ответственностью Предприятие по переработке сельхозпродукции "Нирис"	843 775	548 832	292 378		0,650	0,0	3 971	253 511	
	Итого и в среднем по группе со средним бизнес-риском	95 672 960	52 719 536	21 978 940	277 132	0,551	1,3	x	x	x
	Группа с низким бизнес-риском									
60	АО "Белагро"	440 394	286 655	153 739		0,651	0,0	3 736	399	399
61	ООО "Фанагория-ЮГ"	2 187 142	1 431 858	229 826	2 226	0,655	1,0	5 453	10 216	нет
62	Общество с ограниченной ответственностью "Агрокомплекс "Ейский"	2 032 665	1 333 925	576 860	7 638	0,656	1,3	14 729	12 693	12 693
63	Общество с ограниченной ответственностью "Агрофирма "Луч"	506 128	332 636	62 968	1 604	0,657	2,5	4 569	3 653	3 653
64	Открытое акционерное общество "Агрофирма-племзавод "Победа"	7 461 855	5 006 063	1 109 747	14 629	0,671	1,3	30 997	155 857	нет
65	Общество с ограниченной ответственностью "Агрофирма "Новошербиновская"	2 236 118	1 502 810	511 868	8 859	0,672	1,7	12 320	49 333	нет

Продолжение Таблицы 4.2

№	Наименование организации	Валюта баланса, тыс. руб.	Капитал и резервы, тыс. руб.	Краткосрочные обязательства, тыс. руб.	Оценочные обязательства, тыс. руб.	Коэффициент независимости	Справочно: доля оценочных обязательств в текущих, %	Уровень существенности для бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, тыс. руб.	Максимальная сумма искажения до перехода в худшую позицию, тыс. руб.	Уровень существенности по статьям "Оценочные обязательства", "Кредиторская задолженность", тыс. руб.
66	ООО колхоз "Рассвет"	1 061 753	716 263	305 896	0	0,675	0,0	4 822	26 124	нет
67	Общество с ограниченной ответственностью "Новая Победа""	637 861	431 474	169 387		0,676	0,0	4 333	16 864	нет
68	ООО "Агрокомплекс "Новокубанский"	12 678 190	8 577 215	3 062 561		0,677	0,0	75 502	336 392	нет
69	Общество с ограниченной ответственностью " Земля Кубани"	1 400 996	954 311	268 127	8 818	0,681	3,3	5 595	43 664	нет
70	Общество с ограниченной ответственностью "Маяк революции"	746 036	513 896	221 142		0,689	0,0	2 656	28 973	нет
71	Общество с ограниченной ответственностью "Колхоз Родина"	651 884	449 729	153 172	2 466	0,690	1,6	5 241	26 004	нет
72	Открытое Акционерное Общество "Красная Звезда"	486 933	340 741	85 568		0,700	0,0	4 137	24 235	нет
73	ООО СК "Восток"	1 566 267	1 098 774	291 224	4 370	0,702	1,5	6 487	80 700	нет
74	ООО "Агро-Альянс"	487 648	343 633	125 316	2 497	0,705	2,0	4 720	26 662	нет
75	Закрытое Акционерное Общество им. Т.Г. Шевченко	3 240 601	2 296 979	943 622		0,709	0,0	19 165	190 588	нет
76	Акционерное общество "Родник"	1 205 492	855 061	189 664	5 059	0,709	2,7	7 644	71 491	нет
77	Общество с ограниченной ответственностью "Агрофирма "Мостовская"	710 080	504 519	157 301	863	0,711	0,5	4 524	42 967	нет
78	Общество с ограниченной ответственностью "Черноерковское"	1 521 741	1 097 821	420 644	4 607	0,721	1,1	8 091	108 689	нет
79	ООО КХ "Участие"	3 762 185	2 717 474	744 433		0,722	0,0	16 561	272 054	нет

Продолжение Таблицы 4.2

№	Наименование организации	Валюта баланса, тыс. руб.	Капитал и резервы, тыс. руб.	Краткосрочные обязательства, тыс. руб.	Оценочные обязательства, тыс. руб.	Коэффициент независимости	Справочно: доля оценочных обязательств в текущих, %	Уровень сущестственности для бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, тыс. руб.	Максимальная сумма искажения до перехода в худшую позицию, тыс. руб.	Уровень сущестственности по статьям "Оценочные обязательства", "Кредиторская задолженность", тыс. руб.
80	Акционерное Общество "Кубанская степь"	603 220	437 276	157 800	2 003	0,725	1,3	3 556	45 183	нет
81	ООО СП "Урожайный"	1 738 540	1 263 805	418 398	3 384	0,727	0,8	15 172	133 754	нет
82	Общество Ограниченной Ответственностью "ДВВ-Агро"	2 281 868	1 670 567	563 436	7 348	0,732	1,3	12 203	187 353	нет
83	ОБЩЕСТВО С ОГРАНИЧЕННОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТЬЮ "КАВКАЗ"	324 463	238 059	86 404	3 184	0,734	3,7	2 353	27 158	нет
84	Акционерное Общество "Колхоз "Прогресс"	1 454 911	1 072 340	206 960	2 517	0,737	1,2	3 065	126 648	нет
85	Общество с ограниченной ответственностью "ВЕЛЕС"	834 344	618 600	215 678	3 280	0,741	1,5	4 082	76 276	нет
86	Общество с ограниченной ответственностью "Агромаркет"	851 950	634 162	183 460		0,744	0,0	4 727	80 394	нет
87	Общество с ограниченной ответственностью «Благодарное»	1 281 797	959 772	317 585		0,749	0,0	6 121	126 604	нет
88	ООО Агрофирма "Воздвиженская"	662 953	496 745	166 208		0,749	0,0	4 485	65 826	нет
89	ЗАО "Виктория"	444 299	332 930	56 986		0,749	0,0	2 957	44 136	нет
90	Открытое акционерное общество "Родина"	3 371 341	2 535 701	618 811	6 102	0,752	1,0	17 487	344 329	нет
91	Акционерное Общество "МАРЬИНСКОЕ"	530 996	399 439	131 557		0,752	0,0	4 380	54 292	нет
92	ООО "Откормочный-Аметист"	985 242	766 326	162 122	4 289	0,778	2,6	5 161	125 919	нет
93	Акционерное Общество "Белое"	1 083 916	851 381	229 833	8 914	0,785	3,9	10 795	146 836	нет

Продолжение Таблицы 4.2

№	Наименование организации	Валюта баланса, тыс. руб.	Капитал и резервы, тыс. руб.	Краткосрочные обязательства, тыс. руб.	Оценочные обязательства, тыс. руб.	Коэффициент независимости	Справочно: доля оценочных обязательств в текущих, %	Уровень существенности для бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, тыс. руб.	Максимальная сумма искажения до перехода в худшую позицию, тыс. руб.	Уровень существенности по статьям "Оценочные обязательства", "Кредиторская задолженность", тыс. руб.
94	ООО Агрофирма "Приволье"	3 103 840	2 445 009	123 831		0,788	0,0	11 820	427 513	нет
95	Открытое Акционерное Общество «Кавказ»	4 134 805	3 260 182	704 533	10 725	0,788	1,5	20 910	572 559	нет
96	Закрытое Акционерное Общество "Агрофирма"Родина"	308 244	243 305	55 833	2 675	0,789	4,8	1 467	42 946	нет
97	Общество с ограниченной ответственностью "Агрофирма "Волготрансгаз-Ейск"	2 178 983	1 725 101	297 506	9 853	0,792	3,3	8 215	308 762	нет
98	ОБЩЕСТВО С ОГРАНИЧЕННОЙ ОТВЕСТВЕННОСТЬЮ АГРОПРОМЫШЛЕННАЯ ФИРМА "КУБАНЬ"	1 218 928	965 842	214 383	6 521	0,792	3,0	9 229	173 539	нет
99	Акционерное общество "КСП "Светлогорское"	1 328 862	1 055 768	168 253		0,794	0,0	5 322	192 008	нет
100	Закрытое акционерное общество "Агрофирма"Дружба"	896 361	713 008	165 538		0,795	0,0	3 607	130 373	нет
101	Открытое акционерное общество агрофирма племзавод "НИВА"	4 229 926	3 375 539	756 971	2 478	0,798	0,3	17 853	626 087	нет
102	ОАО "Мичурина"	1 260 177	1 041 925	187 799		0,827	0,0	5 289	222 810	нет
103	Закрытое акционерное общество "Ясенские зори"	1 893 749	1 581 705	312 044	2 006	0,835	0,6	14 479	350 768	нет
104	Открытое акционерное общество семеноводческая агрофирма "Русь"	4 436 670	3 710 022	566 927	12 499	0,836	2,2	15 209	826 187	нет
105	Открытое акционерное общество "Имени Ильича"	8 246 642	6 909 891	1 044 887	14 891	0,838	1,4	23 495	1 549 574	нет

Продолжение Таблицы 4.2

№	Наименование организации	Валюта баланса, тыс. руб.	Капитал и резервы, тыс. руб.	Краткосрочные обязательства, тыс. руб.	Оценочные обязательства, тыс. руб.	Коэффициент независимости	Справочно: доля оценочных обязательств в текущих, %	Уровень ответственности для бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, тыс. руб.	Максимальная сумма искажения до перехода в худшую позицию, тыс. руб.	Уровень ответственности по статьям "Оценочные обязательства", "Кредиторская задолженность", тыс. руб.
106	ООО "Кирпили"	764 834	642 222	85 107		0,840	0,0	4 188	145 080	нет
107	Общество с ограниченной ответственностью "Научно-производственное объединение "Семеноводство Кубани"	2 291 492	1 929 083	263 336	6 418	0,842	2,4	6 454	439 613	нет
108	АО ПЗ "Урупский"	1 943 934	1 654 753	128 141	0	0,851	0,0	7 232	391 196	нет
109	Общество с ограниченной ответственностью "ЗАРЯ"	879 299	752 453	33 230	0	0,856	0,0	4 361	180 909	нет
110	Акционерное общество "Прогресс"	495 014	424 624	70 390	1 754	0,858	2,5	4 697	102 865	нет
111	Открытое акционерное общество имени Ленина	2 403 398	2 067 019	238 413	11 771	0,860	4,9	14 012	504 810	нет
112	Публичное акционерное общество им.С.М.Кирова	955 709	822 463	105 246		0,861	0,0	5 056	201 252	нет
113	ООО КСП Дружба	288 245	249 337	38 908		0,865	0,0	730	61 978	нет
114	Акционерное общество агропромышленная фирма "Мир"	1 671 811	1 452 556	173 297	3 741	0,869	2,2	4 924	365 879	нет
115	Общество с ограниченной ответственностью "Успенский Агропромсоюз"	3 738 612	3 285 612	416 717	35 578	0,879	8,5	28 125	855 514	нет
116	Общество с ограниченной ответственностью "Рассвет"	1 218 590	1 072 424	67 425		0,880	0,0	4 054	280 341	нет
117	ООО"СХП им. П.П. Лукьяненко"	2 493 102	2 220 190	257 080	0	0,891	0,0	14 140	599 674	нет
118	Общество с ограниченной ответственностью " Лебяжье-Чепигинское"	2 582 802	2 330 397	191 133	36 638	0,902	19,2	11 839	651 576	нет

Продолжение Таблицы 4.2

№	Наименование организации	Валюта баланса, тыс. руб.	Капитал и резервы, тыс. руб.	Краткосрочные обязательства, тыс. руб.	Оценочные обязательства, тыс. руб.	Коэффициент независимости	Справочно: доля оценочных обязательств в текущих, %	Уровень ответственности для бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, тыс. руб.	Максимальная сумма искажения до перехода в худшую позицию, тыс. руб.	Уровень ответственности по статьям "Оценочные обязательства", "Кредиторская задолженность", тыс. руб.
119	Общество с ограниченной ответственностью "Заря"	2 620 778	2 365 317	214 303	51 330	0,903	24,0	10 452	661 811	нет
120	Общество с ограниченной ответственностью "Южное ААА"	1 169 653	1 056 617	108 026	3 387	0,903	3,1	5 813	296 343	нет
121	Закрытое акционерное общество "Плодовод"	317 297	288 462	317 297	3 101	0,909	1,0	596	82 219	нет
122	Общество с ограниченной ответственностью "Колхоз "Ленинский путь"	634 333	577 243	57 090		0,910	0,0	4 905	164 927	нет
123	ЗАО имени Мичурина	487 025	445 861	21 851		0,915	0,0	3 977	129 295	нет
124	ОАО "СК имени М.И.Калинина"	1 327 939	1 216 706	94 973		0,916	0,0	5 300	353 546	нет
125	Сельскохозяйственный производственный кооператив (колхоз) "Восток"	544 149	501 506	41 293		0,922	0,0	5 020	147 809	нет
126	Открытое Акционерное Общество "Кропоткинское"	2 765 641	2 584 000	181 641		0,934	0,0	9 590	786 333	нет
127	Общество с ограниченной ответственностью "Кубрис"	1 086 301	1 025 765	26 089	4 078	0,944	15,6	5 722	319 669	нет
128	Общество с ограниченной ответственностью "Скиф"	692 458	656 167	36 291		0,948	0,0	3 383	206 069	нет
129	ООО "Агро-Галан"	1 328 104	1 260 113	67 991	0	0,949	0,0	6 063	396 845	нет
130	ОАО "Россия"	653 400	627 408	25 992		0,960	0,0	3 483	202 698	нет
131	ЗАО "Воронцовское"	563 600	543 815	19 785		0,965	0,0	3 422	177 475	нет
132	ОАО "Незамаевское"	457 007	442 150	14 857	2 949	0,967	19,8	4 950	145 095	нет

Продолжение Таблицы 4.2

№	Наименование организации	Валюта баланса, тыс. руб.	Капитал и резервы, тыс. руб.	Краткосрочные обязательства, тыс. руб.	Оценочные обязательства, тыс. руб.	Коэффициент независимости	Справочно: доля оценочных обязательств в текущих, %	Уровень ответственности для бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, тыс. руб.	Максимальная сумма искажения до перехода в худшую позицию, тыс. руб.	Уровень ответственности по статьям "Оценочные обязательства", "Кредиторская задолженность", тыс. руб.
133	ООО ОПХ им. Тимирязева	533 383	516 586	16 797	8 814	0,969	52,5	3 212	169 887	нет
134	Закрытое акционерное общество "Приазовское"	935 609	916 045	19 564	0	0,979	0,0	5 688	307 899	нет
135	АО "Заводское"	1 454 521	1 427 449	27 072	1 241	0,981	4,6	8 524	482 010	нет
136	ООО АК "Аметист"	2 078 086	2 044 060	34 026	0	0,984	0,0	6 796	693 304	нет
137	Акционерное общество Марьинское	463 617	456 433	7 184	480	0,985	6,7	2 808	155 082	нет
138	Акционерное общество "Правобережный"	734 554	723 369	11 185	3 751	0,985	33,5	1 887	245 909	нет
139	ЗАО КСП "Хуторок"	3 229 028	3 188 740	40 288		0,988	0,0	13 603	1 089 872	нет
140	ЗАО КСП "Кубань"	832 864	823 725	9 139	0	0,989	0,0	3 769	282 363	нет
141	Акционерное общество "Знамя Октября"	1 704 707	1 688 458	16 249	4 626	0,990	28,5	7 597	580 398	нет
142	СПК СК "Родина"	650 714	645 287	5 427	1 252	0,992	23,1	4 172	222 323	нет
143	Акционерное общество "Рассвет"	685 205	680 405	4 800	1 865	0,993	38,9	3 662	235 022	нет
144	Общество с ограниченной ответственностью "Кубань"	2 205 554	2 198 069	7 485	2 217	0,997	29,6	16 966	764 459	нет
	Итого и в среднем по группе с низким бизнес-риском	146 591 365	117 899 126	21 391 926	351 296	0,804	1,6			
	ИТОГО и в среднем	299 469 504	180 047 798	53 829 662	737 200	0,601	1,4			

Источник: показатели рассчитаны автором по данным ГИР БФО [29].

Таблица 4.3 – Исходные данные для группировки сельскохозяйственных организаций по соблюдению долговой ковенанты «Соотношение текущих обязательств и прибыли» и оценки максимальной ошибки текущих обязательств, определяющей признание в менее рискованной группе

N	Наименование организации	Прибыль от продаж, тыс. руб.	Краткосрочные обязательства, тыс. руб.	Ковенанта "Соотношение краткосрочных обязательств и прибыли"	Уровень существенности для бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, тыс. руб.	Максимальная сумма искажения до перехода в худшую позицию, тыс. руб.	Уровень существенности по статьям "Оценочные обязательства", "Кредиторская задолженность", тыс. руб.
	Группа с высоким бизнес-риском						
1	Акционерное общество "Правобережный"	-28 457	11 185	-0,39	1 887		нет
2	Общество с ограниченной ответственностью "Агрофирма "Лада"	-211 743	217 702	-1,03	3 496		нет
3	ООО "Овощи Краснодарского края"	-132 340	276 759	-2,09	13 409		нет
4	Общество с ограниченной ответственностью "АЛМА ПРОДАКШН"	-125 306	301 337	-2,40	5 804		нет
5	Закрытое акционерное общество Опытно-производственное хозяйство "Центральное"	-28 526	136 134	-4,77	1 534		нет
6	Закрытое акционерное общество "Плодовод"	-34 682	317 297	-9,15	596		нет
7	ООО КСП Дружба	-2 146	38 908	-18,13	730		нет
8	Акционерное общество "Новопластуновское"	-34 728	732 969	-21,11	4 783		нет
9	Акционерное Общество Трудовое	-73 055	1 708 717	-23,39	6 572		нет
10	ОТКРЫТОЕ АКЦИОНЕРНОЕ ОБЩЕСТВО "АГРОКОМПЛЕКС ГУБСКОЕ"	3 810	124 624	32,71	2 416		нет
11	Общество с ограниченной ответственностью агропромышленная фирма "Мирный"	17 700	439 580	24,84	1 718		нет
12	СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЕ АКЦИОНЕРНОЕ ОБЩЕСТВО "НОВОМИХАЙЛОВСКОЕ"	6 094	124 410	20,42	2 596		нет
13	Акционерное общество "Виктория-92"	19 954	392 832	19,69	2 896		нет
14	Акционерное общество "КСП "Светлогорское"	9 515	168 253	17,68	5 322		нет
15	ООО "Смоленское"	34 172	320 000	9,36	3 062		нет
16	ОАО "Агроном"	44 078	410 237	9,31	6 601		нет

Продолжение Таблицы 4.3

N	Наименование организации	Прибыль от продаж, тыс. руб.	Краткосрочные обязательства, тыс. руб.	Соотношение краткосрочных обязательств и прибыли"	Уровень существенности для бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, тыс. руб.	Максимальная сумма искажения до перехода в худшую позицию, тыс. руб.	Уровень существенности по статьям "Оценочные обязательства", "Кредиторская задолженность", тыс. руб.
17	Общество с ограниченной ответственностью "АГРОФИРМА "МЕДВЕДОВСКАЯ"	180 472	1 600 735	8,87	9 723		нет
18	"Виноградники "Абрау-Дюрсо" ООО	79 689	617 642	7,75	2 971		нет
19	ООО "Кубань-Маламино"	14 159	104 575	7,39	2 431		нет
20	Общество с ограниченной ответственностью "Агрофирма "Рассвет"	106 245	779 125	7,33	4 251		нет
21	Общество с ограниченной ответственностью "колхоз ЗАРЯ"	49 411	356 229	7,21	2 323		нет
22	Общество с ограниченной ответственностью "Техада"	381 125	2 292 730	6,02	37 420		нет
23	Общество с ограниченной ответственностью "Премьера"	74 506	387 519	5,20	4 103		нет
24	Общество с ограниченной ответственностью Предприятие по переработке сельхозпродукции "Нирис"	58 382	292 378	5,01	3 971		нет
25	ООО "Плодовое"	107 747	533 460	4,95	5 673		нет
26	ООО "Победа"	101 460	448 717	4,42	2 840		нет
27	АО "Колос"	84 615	331 117	3,91	2 413		нет
28	ООО "Айрин"	98 622	340 466	3,45	2 227		нет
29	Общество с ограниченной ответственностью "Экватор Агро"	29 008	99 411	3,43	2 307		нет
30	Акционерное Общество "Колхоз "Прогресс"	61 456	206 960	3,37	3 065		нет
31	Общество с ограниченной ответственностью "Сельскохозяйственная компания " Октябрь"	319 610	916 485	2,87	12 581		нет
32	Закрытое акционерное общество "ЮБИЛЕЙНОЕ"	192 183	547 189	2,85	8 762		нет
33	Общество с ограниченной ответственностью "Вторая пятилетка"	124 514	350 949	2,82	4 314		нет
34	Общество с ограниченной ответственностью "Черноерковское"	176 968	420 644	2,38	8 091		нет
35	Акционерное Общество "Кубанская степь"	68 819	157 800	2,29	3 556		нет
36	ООО АФ "Отраденская"	168 246	363 463	2,16	4 989		нет

Продолжение Таблицы 4.3

N	Наименование организации	Прибыль от продаж, тыс. руб.	Краткосрочные обязательства, тыс. руб.	Соотношение Ковенанта "Соотношение краткосрочных обязательств и прибыли"	Уровень существенности для бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, тыс. руб.	Максимальная сумма искажения до перехода в худшую позицию, тыс. руб.	Уровень существенности по статьям "Оценочные обязательства", "Кредиторская задолженность", тыс. руб.
37	Общество с ограниченной ответственностью "Агропромышленное предприятие "Родина"	211 123	441 667	2,09	6 273		нет
38	Общество с ограниченной ответственностью "Новая Победа""	82 787	169 387	2,05	4 333		нет
39	ОАО "Мичуринское"	52 912	107 146	2,02	2 459		нет
	Итого и в среднем по группе с высоким бизнес-риском	2 288 399	17 586 738	7,69	х	х	х
	Группа со средним бизнес-риском						
40	ООО "АГРОФИРМА СОРЕВНОВАНИЕ"	182 239	361 998	1,99	5 940	827	827
41	ООО КХ "Участие"	375 312	744 433	1,98	16 561	2 064	2 064
42	Общество с ограниченной ответственностью "Агрофирма "Луч"	31 986	62 968	1,97	4 569	335	335
43	Общество с ограниченной ответственностью "ВЕЛЕС"	110 149	215 678	1,96	4 082	1 540	1 540
44	Открытое акционерное общество тепличный комбинат "Прогресс"	120 469	229 263	1,90	7 808	3 892	3 892
45	Общество с ограниченной ответственностью "Зерновая компания "Новопетровская"	1 352 640	2 440 983	1,80	40 617	88 099	нет
46	Общество с ограниченной ответственностью "Агрофирма "Агросахар-2"	102 457	180 481	1,76	4 952	8 144	нет
47	Акционерное общество "Сад-Гигант"	801 316	1 409 874	1,76	28 711	64 253	нет
48	ООО колхоз "Рассвет"	175 864	305 896	1,74	4 822	15 277	нет
49	ОБЩЕСТВО С ОГРАНИЧЕННОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТЬЮ "КАВКАЗ"	50 361	86 404	1,72	2 353	4 773	нет
50	Закрытое Акционерное Общество им. Т.Г. Шевченко	551 088	943 622	1,71	19 165	52 851	нет
51	АО "Белагро"	90 240	153 739	1,70	3 736	8 914	нет
52	Общество с ограниченной ответственностью "Агрофирма имени Ильича"	1 062 005	1 784 038	1,68	24 743	113 324	нет
53	Общество с ограниченной ответственностью "Агрофирма Агросахар"	371 991	602 409	1,62	11 324	47 191	нет

Продолжение таблицы 4.3

N	Наименование организации	Прибыль от продаж, тыс. руб.	Краткосрочные обязательства, тыс. руб.	Ковенанта "Соотношение краткосрочных обязательств и прибыли"	Уровень существенности для бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, тыс. руб.	Максимальная сумма искажения до перехода в худшую позицию, тыс. руб.	Уровень существенности по статьям "Оценочные обязательства", "Кредиторская задолженность", тыс. руб.
54	Общество с Ограниченной Ответственностью "Зерновая Компания "Полтавская"	425 860	634 317	1,49	12 583	72 468	нет
55	Общество с ограниченной ответственностью "Маяк революции"	151 986	221 142	1,46	2 656	27 610	нет
56	Общество с ограниченной ответственностью "Фанагория-Агро"	347 385	502 790	1,45	6 988	63 993	нет
57	Общество с ограниченной ответственностью агрофирма "Южная"	2 166 452	3 098 458	1,43	35 821	411 482	нет
58	Общество с ограниченной ответственностью Агрофирма "Прогресс"	461 520	648 401	1,40	17 003	91 546	нет
59	Общество Ограниченной Ответственностью "ДВВ-Агро"	456 177	563 436	1,24	12 203	116 306	нет
60	Общество с ограниченной ответственностью " Земля Кубани"	221 594	268 127	1,21	5 595	58 354	нет
61	ООО "Мирагро"	259 811	308 572	1,19	6 704	70 350	нет
62	АКЦИОНЕРНОЕ ОБЩЕСТВО «МОЛОЧНО-ОТКОРМОЧНЫЙ КОМПЛЕКС «БРАТКОВСКИЙ»	103 713	123 093	1,19	2 860	28 111	нет
63	ООО "Фанагория-ЮГ"	196 660	229 826	1,17	5 453	54 498	нет
64	Закрытое акционерное общество "Агрофирма"Дружба"	144 028	165 538	1,15	3 607	40 839	нет
65	Общество с ограниченной ответственностью "Научно-производственное объединение "Семеноводство Кубани"	238 083	263 336	1,11	6 454	70 943	нет
66	Открытое акционерное общество агрофирма племзавод "НИВА"	686 939	756 971	1,10	17 853	205 636	нет
67	Общество с ограниченной ответственностью "Агрохолдинг Васюринский"	855 671	941 292	1,10	13 699	256 683	нет
68	ООО "Агро-Альянс"	114 242	125 316	1,10	4 720	34 389	нет
69	Общество с ограниченной ответственностью "Агромаркет"	173 450	183 460	1,06	4 727	54 480	нет
70	Общество с ограниченной ответственностью "Лиманское"	254 178	264 640	1,04	5 618	81 239	нет
71	Открытое акционерное общество "Имени Ильича"	1 006 781	1 044 887	1,04	23 495	322 892	нет
72	Общество с ограниченной ответственностью «Благодарное»	308 061	317 585	1,03	6 121	99 512	нет
73	Общество с ограниченной ответственностью "Агрофирма "Мостовская"	154 539	157 301	1,02	4 524	50 592	нет

Продолжение Таблицы 4.3

N	Наименование организации	Прибыль от продаж, тыс. руб.	Краткосрочные обязательства, тыс. руб.	Ковенанта "Соотношение краткосрочных обязательств и прибыли"	Уровень существенности для бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, тыс. руб.	Максимальная сумма искажения до перехода в худшую позицию, тыс. руб.	Уровень существенности по статьям "Оценочные обязательства", "Кредиторская задолженность", тыс. руб.
74	Общество с ограниченной ответственностью "Агрофирма "Новошербиновская"	513 151	511 868	1,00	12 320	171 478	нет
	Итого и в среднем по группе со средним бизнес-риском	14 618 398	20 852 142	1,43	х	х	х
	Группа с низким бизнес-риском						
75	ООО СК "Восток"	292 813	291 224	0,99	6 487	794	794
76	Акционерное Общество им. Т. Г. Шевченко	630 715	624 218	0,99	13 310	3 249	3 249
77	Открытое акционерное общество семеноводческая агрофирма "Русь"	598 125	566 927	0,95	15 209	15 599	нет
78	Открытое акционерное общество "Агрофирма-племзавод "Победа"	1 203 240	1 109 747	0,92	30 997	46 747	нет
79	Общество с ограниченной ответственностью "Агрофирма "Волготрансгаз-Ейск"	323 788	297 506	0,92	8 215	13 141	нет
80	Открытое акционерное общество "Родина"	700 421	618 811	0,88	17 487	40 805	нет
81	ОАО "Мичурина"	214 971	187 799	0,87	5 289	13 586	нет
82	ООО "Агрокомплекс "Новокубанский"	3 606 531	3 062 561	0,85	75 502	271 985	нет
83	Общество с ограниченной ответственностью "Садовод"	74 859	61 905	0,83	3 584	6 477	нет
84	Общество с ограниченной ответственностью "Октябрь"	278 963	230 162	0,83	4 520	24 401	нет
85	Акционерное общество "Родник"	232 105	189 664	0,82	7 644	21 221	нет
86	Открытое Акционерное Общество «Кавказ»	872 914	704 533	0,81	20 910	84 191	нет
87	Акционерное Общество "МАРЬИНСКОЕ"	163 252	131 557	0,81	4 380	15 848	нет
88	ООО "Откормочный-Аметист"	203 667	162 122	0,80	5 161	20 773	нет
89	Акционерное общество агропромышленная фирма "Мир"	223 018	173 297	0,78	4 924	24 861	нет
90	Общество с ограниченной ответственностью "Крыловское"	319 556	246 470	0,77	7 593	36 543	нет
91	Общество с ограниченной ответственностью "Агрокомплекс "Ейский"	751 138	576 860	0,77	14 729	87 139	нет

Продолжение Таблицы 4.3

N	Наименование организации	Прибыль от продаж, тыс. руб.	Краткосрочные обязательства, тыс. руб.	Ковенанта "Соотношение краткосрочных обязательств и прибыли"	Уровень существенности для бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, тыс. руб.	Максимальная сумма искажения до перехода в худшую позицию, тыс. руб.	Уровень существенности по статьям "Оценочные обязательства", "Кредиторская задолженность", тыс. руб.
92	Общество с ограниченной ответственностью "Агрокомплекс "Камышевский"	527 179	402 320	0,76	11 191	62 430	нет
93	Общество с ограниченной ответственностью Агрофирма"Победа"	238 499	180 726	0,76	5 832	28 887	нет
94	АО "Имени Героя ВОВ Данильченко В.И."	162 112	121 561	0,75	4 347	20 276	нет
95	ООО Агрофирма "Воздвиженская"	222 739	166 208	0,75	4 485	28 266	нет
96	ООО Агрофирма "Тысячный"	290 630	211 626	0,73	7 024	39 502	нет
97	Открытое Акционерное Общество "Красная Звезда"	122 570	85 568	0,70	4 137	18 501	нет
98	Общество с ограниченной ответственностью "Юг Агротехника"	204 407	138 567	0,68	4 448	32 920	нет
99	ЗАО имени Мичурина	32 297	21 851	0,68	3 977	5 223	нет
100	ЗАО "Виктория"	93 956	56 986	0,61	2 957	18 485	нет
101	ООО СП "Урожайный"	692 502	418 398	0,60	15 172	137 052	нет
102	Общество с ограниченной ответственностью "Колхоз Родина"	254 297	153 172	0,60	5 241	50 563	нет
103	Закрытое Акционерное Общество "Агрофирма"Родина"	93 412	55 833	0,60	1 467	18 790	нет
104	Публичное акционерное общество им.С М.Кирова	186 260	105 246	0,57	5 056	40 507	нет
105	АО ПЗ "Урупский"	227 801	128 141	0,56	7 232	49 830	нет
106	Общество с ограниченной ответственностью "Южное ААА"	202 553	108 026	0,53	5 813	47 264	нет
107	ОБЩЕСТВО С ОГРАНИЧЕННОЙ ОТВЕСТВЕННОСТЬЮ АГРОПРОМЫШЛЕННАЯ ФИРМА "КУБАНЬ"	403 335	214 383	0,53	9 229	94 476	нет
108	Сельскохозяйственный производственный кооператив (колхоз) "Восток"	78 425	41 293	0,53	5 020	18 566	нет
109	ООО "СЖК Кедр"	440 501	223 491	0,51	9 803	108 505	нет
110	ООО Агрофирма "Отрадокубанский"	141 229	69 737	0,49	3 821	35 746	нет
111	Общество с ограниченной ответственностью "Заря"	442 235	214 303	0,48	10 452	113 966	нет
112	Открытое акционерное общество имени Ленина	498 875	238 413	0,48	14 012	130 231	нет
113	Акционерное общество "Прогресс"	147 519	70 390	0,48	4 697	38 565	нет
114	ООО"СХП им. П.П. Лукьяненко"	546 541	257 080	0,47	14 140	144 731	нет

Продолжение таблицы 4.3

N	Наименование организации	Прибыль от продаж, тыс. руб.	Краткосрочные обязательства, тыс. руб.	Соотношение Ковенанта "Соотношение краткосрочных обязательств и прибыли"	Уровень существенности для бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, тыс. руб.	Максимальная сумма искажения до перехода в худшую позицию, тыс. руб.	Уровень существенности по статьям "Оценочные обязательства", "Кредиторская задолженность", тыс. руб.
115	Общество с ограниченной ответственностью "Имени Ильича"	269 561	122 463	0,45	5 540	73 549	нет
116	ОАО "СК имени М.И.Калинина"	213 175	94 973	0,45	5 300	59 101	нет
117	Открытое Акционерное Общество "Кропоткинское"	414 023	181 641	0,44	9 590	116 191	нет
118	ООО Агрофирма "Приволье"	293 382	123 831	0,42	11 820	84 776	нет
119	ООО "Кирпили"	208 685	85 107	0,41	4 188	61 789	нет
120	Общество с ограниченной ответственностью " Лебяжье-Чепигинское"	480 126	191 133	0,40	11 839	144 497	нет
121	Общество с ограниченной ответственностью "Южные Земли"	449 705	177 577	0,39	13 595	136 064	нет
122	Общество с ограниченной ответственностью "Скиф"	95 694	36 291	0,38	3 383	29 702	нет
123	Акционерное Общество "Белое"	623 573	229 833	0,37	10 795	196 870	нет
124	Общество с ограниченной ответственностью "Успенский Агропромсоюз"	1 132 844	416 717	0,37	28 125	358 064	нет
125	Закрытое акционерное общество "Ясенские зори"	856 207	312 044	0,36	14 479	272 082	нет
126	Общество с ограниченной ответственностью "Колхоз "Ленинский путь"	161 480	57 090	0,35	4 905	52 195	нет
127	Общество с ограниченной ответственностью "Рассвет"	191 889	67 425	0,35	4 054	62 232	нет
128	Акционерное общество Марьинское	27 603	7 184	0,26	2 808	10 210	нет
129	ООО "Агро-Галан"	283 085	67 991	0,24	6 063	107 547	нет
130	Закрытое акционерное общество "Приазовское"	96 913	19 564	0,20	5 688	38 675	нет
131	Общество с ограниченной ответственностью "ЗАРЯ"	169 121	33 230	0,20	4 361	67 946	нет
132	ОАО "Россия"	133 040	25 992	0,20	3 483	53 524	нет
133	ЗАО "Воронцовское"	105 415	19 785	0,19	3 422	42 815	нет
134	ООО АК "Аметист"	226 028	34 026	0,15	6 796	96 001	нет
135	ООО ОПХ им.Тимирязева	127 545	16 797	0,13	3 212	55 374	нет
136	ЗАО КСП "Хуторок"	377 248	40 288	0,11	13 603	168 480	нет
137	Общество с ограниченной ответственностью "Кубрис"	256 637	26 089	0,10	5 722	115 274	нет

Продолжение таблицы 4.3

N	Наименование организации	Прибыль от продаж, тыс. руб.	Краткосрочные обязательства, тыс. руб.	Ковенанта "Соотношение краткосрочных обязательств и прибыли"	Уровень существенности для бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, тыс. руб.	Максимальная сумма искажения до перехода в худшую позицию, тыс. руб.	Уровень существенности по статьям "Оценочные обязательства", "Кредиторская задолженность", тыс. руб.
138	ОАО "Незамаевское"	190 285	14 857	0,08	4 950	87 714	нет
139	СПК СК "Родина"	72 101	5 427	0,08	4 172	33 337	нет
140	ЗАО КСП "Кубань"	141 672	9 139	0,06	3 769	66 267	нет
141	АО "Заводское"	497 758	27 072	0,05	8 524	235 343	нет
142	Акционерное общество "Рассвет"	102 733	4 800	0,05	3 662	48 967	нет
143	Акционерное общество "Знамя Октября"	368 725	16 249	0,04	7 597	176 238	нет
144	Общество с ограниченной ответственностью "Кубань"	1 220 066	7 485	0,01	16 966	606 291	нет
	Итого и в среднем по группе с низким бизнес-риском	26 726 269	15 390 782	0,58	х	х	х
	ИТОГО и в среднем	43 633 066	53 829 662	1,23	х	х	х

Источник: показатели рассчитаны автором по данным ГИР БФО [29].

Таблица 4.4 – Методика установления уровней существенности как критериев значительности риска

Уровень существенности	Обязанности аудитора по установлению уровня существенности	Расчет величины	Интерпретация для рассматриваемого объекта
Уровень существенности для финансовой отчетности в целом ($У_{СФ0}$)	Обязательный показатель (п. 10 МСА 320)	$У_{СФ0} = \frac{В_{БП} \times У_{С}}{100},$ где $В_{БП}$ – величина базового показателя, $У_{С}$ – уровень существенности для базового показателя, %.	Исходя из приоритетности интересов кредиторов для большинства организаций, в качестве базового показателя целесообразно выбирать выручку, с применением $У_{С} = 1\%$.
Уровень (уровни) существенности, применяемый (применяемые) к определенным видам операций, остаткам по счетам или раскрытию информации ($У_{СП}$)	Необязательный показатель (п. 10 МСА 320) ⁷ .	$У_{СП} = \frac{В_{П} \times У_{С}}{100},$ где $В_{П}$ – величина конкретного показателя (определенного вида операций, остатков по счетам или раскрытия информации), $У_{С}$ – уровень существенности для показателя, %; $У_{СП} \leq У_{СФ0}$.	Методика требует разработки
Уровень явно незначительных искажений ($У_{ЯНИ}$)	Обязательный показатель (п. 15 МСА 450) ⁸ .	$У_{ЯНИ} = \frac{У_{СФ0} \times У_{МС}}{100},$ где $У_{МС}$ – «минимальный» уровень существенности, %; обычно устанавливается на уровне 5-10 %.	С точки зрения соблюдения требований, применять не более 10 % от $У_{СФ0}$

Источник: разработана автором.

⁷ Определяется, если в конкретных обстоятельствах организации имеется один или несколько определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации, в отношении которых искажения на величины, меньшие, чем уровень существенности для финансовой отчетности в целом, могут, как это можно обоснованно предположить, повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе финансовой отчетности.

⁸ Устанавливает уровень искажений, аккумуляция сумм которых явно не окажет существенного воздействия на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности ни по отдельности, ни в совокупности.

Таблица 5.1 – Рабочий документ планирования аудита «Тест оценки эффективности систем внутреннего контроля сельскохозяйственных организаций» (разработан автором, сформирован по данным сельскохозяйственных организаций)

Параметры и факторы СВК	Организация А		Организация Б		Организация В	
	Описание	оценка уровня	Описание	оценка уровня	описание	оценка уровня
1 Управление и культура						
1.1 профессионализм (компетентность) сотрудников	Средний, применяется некорректная учетная политика в отношении резерва на оплату отпусков	У2	Высокий	У3	Средний, наблюдаются систематические некорректные учетные записи на счетах учета	У2
1.2 участие собственника или его представителей в управлении организацией	Взаимодействие с собственником носит уведомительный характер	У1	Взаимодействие с собственником носит уведомительный характер	У1	постоянное участие Совета директоров в принятии управленческих решений	У3
1.3 соответствие организационной структуры предприятия масштабам и видам деятельности	Соответствует	У3	Наблюдается реформирование структуры в связи с изменением животноводческой специализации на зерновую	У2	Соответствует	У2
1.4 разделение ответственности и полномочий материально ответственных и должностных лиц	Обеспечивается	У3	Обеспечивается	У3	Отмечено отсутствие должностных инструкций у работников отдела кадров и бухгалтерии	У1
1.5 кадровая политика и практика, включая текучесть кадров	Описание кадровой политики не предоставлено, текучесть кадров низкая	У2	Описание кадровой политики не предоставлено, текучесть кадров высокая	У1	Описание кадровой политики не предоставлено, текучесть кадров высокая	У1

Продолжение Таблицы 5.1

Параметры и факторы СВК	Организация А		Организация Б		Организация В	
	Описание	оценка уровня	Описание	оценка уровня	описание	оценка уровня
2 Процесс оценки рисков аудируемым лицом						
2.1 макроэкономические, нормативно-правовые, конкурентные и иные изменения в окружении аудируемого лица	Благоприятная макроэкономическая обстановка	У3	Благоприятная макроэкономическая обстановка, за исключением карантина по АЧС	У2	Благоприятная макроэкономическая обстановка, за исключением карантина по АЧС	У2
2.2 внедрение новых или реинжиниринг применяемых информационных систем	Применяется «1С: Предприятие», версия 8.3. Учет автоматизирован частично	У2	Применяется «1С: Предприятие», версия 8.3. Учет автоматизирован частично	У2	Внедряется информационная система SAP, переход с «1С» не завершен	У1
2.3 рост и развитие аудируемого лица	Стабильное развитие	У3	Нестабильное развитие, снижение ресурсного потенциала	У1	Нестабильное развитие, снижение ресурсного потенциала	У1
3 Информационная система, связанная с подготовкой бухгалтерской отчетности						
3.1 обеспеченность техническими средствами и программным обеспечением	Неполная обеспеченность. Оперативный учет осуществляется «вручную»	У1	Неполная обеспеченность. Оперативный учет осуществляется «вручную»	У1	Неполная обеспеченность. Оперативный учет осуществляется «вручную»	У1
3.2 обеспечение сплошной своевременной регистрации фактов хозяйственной жизни	Не обеспечивается. Большинство данных о производстве вводится вручную в конце месяца	У1	Не обеспечивается. Большинство данных о производстве вводится вручную в конце месяца	У1	Не обеспечивается. Большинство данных о производстве вводится вручную в конце месяца	У1
3.3 отладка АИС и обеспеченность техническим персоналом	Организация испытывает трудности в обеспеченности техническим персоналом	У1	Организация испытывает трудности в обеспеченности техническим персоналом	У1	Организация испытывает трудности в обеспеченности техническим персоналом	У1

Параметры и факторы СВК	Организация А		Организация Б		Организация В	
	Описание	оценка уровня	Описание	оценка уровня	описание	оценка уровня
4 Контрольные действия						
4.1 наличие подразделения внутреннего контроля	Ревизионная комиссия	У3	Ревизионная комиссия	У3	Подразделение внутреннего аудита, взаимодействующее с Комитетом по аудиту при Совете директоров	У3
4.2 характер и периодичность контроля	Последующий контроль	У1	Последующий контроль	У1	Текущий контроль	У3
4.3 проверка наличия и состояния объектов (инвентаризация)	Осуществляется в соответствии с приказами и вне плана в случаях, предусмотренных законодательством. Инвентаризация резервов не задокументирована	У2	Осуществляется в соответствии с приказами и вне плана в случаях, предусмотренных законодательством	У3	Осуществляется в соответствии с приказами и вне плана в случаях, предусмотренных законодательством. Инвентаризация резервов не задокументирована	У2
5 Мониторинг СВК						
5.1 Наличие задокументированных действий в ответ на выявленные СВК нарушения	нет, за исключением приказов по результатам инвентаризации	У1	нет, за исключением приказов по результатам инвентаризации	У1	есть решения Комитета по аудиту о назначении и контроле служебных расследований, взысканий	У3
5.2 Обсуждение результатов работы СВК с представителями собственников	не задокументировано	У1	не задокументировано	У1	задокументировано в протоколах Общего собрания акционеров	У3
Получено оценок (высоких, средних, низких)		6, 4, 7		5, 3, 9		6, 4, 7
Итоговый уровень (по 10-бальной шкале)	средний (4,7)		средний, ближе к низкому (4,4)		средний (4,7)	
Элементы СВК, обуславливающие наивысшие риски существенного искажения отчетности и требующие реинжиниринга	Информационная система, связанная с подготовкой отчетности. Мониторинг средств контроля		Информационная система, связанная с подготовкой отчетности. Мониторинг средств контроля		Информационная система, связанная с подготовкой отчетности. Процессы оценки рисков аудируемым лицом	

Источник: разработан автором.

Таблица 6.1 – Характеристика компонентов внутреннего контроля согласно модели COSO IC

Наименование компонента	Характеристика компонента	Свидетельство существования в организации	Критерии эффективности СВК	Политика	Процедуры
Контрольная среда	Общий настрой организации относительно внутреннего контроля и осознание сотрудниками его важности	Контрольная среда представляет собой ту атмосферу, в которой сотрудники выполняют свою работу, включая обязанности по внутреннему контролю	Порядочность и этические принципы; компетентность сотрудников; управленческая философия и стиль управления; организационная структура; распределение полномочий и обязанностей; процедуры и политика по работе с персоналом	Регламенты корпоративной этики, приема кадров и оценки их компетентности, поощрения и дисциплинарной ответственности, продвижения по карьерной лестнице, регламенты иерархии подчиненности, распределения полномочий	Ознакомление с регламентами носит всеобщий характер. Управление человеческим капиталом планируется, мероприятия осуществляются, обратная связь анализируется
Оценка рисков	Выявление и анализ рисков, исходящих извне и изнутри организации и угрожающих достижению целей	Руководство оценивает риски, которые могут препятствовать достижению целей	Постановка задач для всей организации в целом; постановка задач для структурных подразделений; выявление и анализ рисков, угрожающих достижению целей	Регламент управления рисками (идентификации, верификации, мер снижения) самостоятельно, либо в полномочиях структурного подразделения / должности / трудовой функции	Риски идентифицируются, фиксируются (карта рисков / реестр рисков), оцениваются, разрабатываются меры по управлению рисками (риск принимается либо планируются и осуществляются мероприятия, снижающие вероятность / значительность риска)

Наименование компонента	Характеристика компонента	Свидетельство существования в организации	Критерии эффективности СВК	Политика	Процедуры
Информация и коммуникации	Предоставление информации для управления и контроля за бизнесом, а также своевременная передача и получение обратной связи	Необходимая информация фиксируется и сообщается в организации повсеместно	Качественная информация; эффективная коммуникация	Регламенты управленческой (внутренней) оперативной информации и информации о достижении стратегических целей, регламенты качественных характеристик информации, регламенты документооборота	Процедуры оперативного и бухгалтерского учета, процедуры получения и обработки обратной связи, процедуры сетевого планирования и управления отклонениями
Контрольные процедуры	Процедуры и мероприятия, которые помогают менеджерам реализовать свои управленческие решения и обеспечивают принятие необходимых мер по устранению рисков	Средства контроля осуществляются для того, чтобы обеспечить исполнение указаний руководства в отношении мер по уменьшению рисков	Контрольные процедуры носят всеобъемлющий характер, компенсируют идентифицированные риски	Регламенты авторизации операций, регламенты проверки эффективности, регламенты обработки информации, регламенты средств физического контроля, регламенты разграничения обязанностей и условий ротации кадров	Процедуры авторизации и санкционирования транзакций; процедуры «ручного» и программного контроля, «встроенные» в информационные системы; процедуры, направленные на выявление недобросовестных действий; процедуры проверки целевого характера и эффективности транзакций
Процедуры мониторинга	Оценка адекватности и эффективности внутреннего контроля	Весь процесс отслеживается, и в него вносятся изменения по мере того, как это требуют условия	Непрерывность; накопление существенной информации и ее использование для реинжиниринга системы управления	Регламенты подразделений мониторинга (например, внутренний аудит). Регламенты трансляции и оценки результатов мониторинга	Непрерывное наблюдение; периодическая оценка; доведение до руководства сведений о нарушениях; доведение до сведений персонала результатов мониторинга

Источник: составлена на основе [55] (модель дополнена автором компонентами «Свидетельство существования в организации», «Критерии эффективности СВК», «Политика», «Процедуры»).



«Кубик» COSO – IC
(интегрированная модель системы
внутреннего контроля)



«Кубик» COSO – ERM
(интегрированная модель системы
внутреннего контроля – управления рисками)

Источник: модели составлены на основании [147].

Таблица 8.1 – Расчет резервов на оплату отпусков в МТФ 1 по действующей в организации учетной политике

Должность	ФИО работника	Сальдо резерва на 01.01.2021	Среднедневной заработок (исходя из бюджета подразделения), руб.	Нормируемая продолжительность основного и дополнительного отпусков, дней	Резерв на оплату отпусков, руб.	Отчисления на социальные нужды, руб.	Итого отчисления в резерв за 2021 г., руб.	Сумма начисленных отпусков за 2021 г., руб.	Отчисления на социальные нужды, руб.	Итого использованное резерва, руб.	Сальдо резерва на 31.12.2021
Управляющий	1	19 783,30	2 730,38	28	76 450,51	23 546,76	99 997,27	77 034,79	23 726,72	100 761,51	19 019,06
Энергетик	1	18 900,36	2 047,78	35	71 672,35	22 075,09	93 747,44	74 187,22	22 849,66	97 036,88	15 610,92
Главный инженер	1	-	1 740,61	28	48 737,20	15 011,06	63 748,26	47 057,82	14 493,81	61 551,63	2 196,63
Вет врач	1	20 508,12	1 535,84	35	53 754,27	16 556,31	70 310,58	63 075,41	19 427,23	82 502,64	8 316,06
	2	-	1 535,84	35	28 505,19	8 779,60	37 284,79	27 731,94	8 541,44	36 273,38	1 011,41
Зоотехник-селекционер	1	31 184,46	2 081,91	35	72 866,89	22 443,00	95 309,90	85 858,84	26 444,52	112 303,36	14 190,99
Осеменатор	1	15 811,05	1 365,19	35	47 781,57	14 716,72	62 498,29	51 517,53	15 867,40	67 384,93	10 924,41
Фельдшер	1	21 687,75	1 194,54	35	41 808,87	12 877,13	54 686,01	30 433,24	9 373,44	39 806,68	36 567,08
Слесарь	1	7 337,88	1 467,58	28	41 092,15	12 656,38	53 748,53	35 349,34	10 887,60	46 236,94	14 849,48
Механик ДУ	1	3 157,00	1 262,80	28	35 358,36	10 890,38	46 248,74	34 408,42	10 597,79	45 006,21	4 399,53
Помощник менеджера стада	1	14 846,42	989,76	35	34 641,64	10 669,62	45 311,26	21 702,39	6 684,34	28 386,72	31 770,96
Телятница	1	12 583,00	938,57	35	32 849,83	10 117,75	42 967,58	34 050,10	10 487,43	44 537,53	11 013,05
	2	3 865,23	938,57	35	32 849,83	10 117,75	42 967,58	33 045,33	10 177,96	43 223,29	3 609,52
Оператор машинного доения	1	10 567,21	927,65	35	32 467,58	10 000,01	42 467,59	23 962,17	7 380,35	31 342,52	21 692,28
	2	18 345,97	927,65	35	32 467,58	10 000,01	42 467,59	29 576,79	9 109,65	38 686,44	22 127,12
	3	213,50	927,65	35	32 467,58	10 000,01	42 467,59	30 679,40	9 449,26	40 128,66	2 552,43
	4	23 123,77	927,65	35	32 467,58	10 000,01	42 467,59	34 768,75	10 708,78	45 477,53	20 113,84
	Вакансия	18 295,00	927,65	35	32 467,58	10 000,01	42 467,59	46 454,58	14 308,01	60 762,59	-
Скотник	1	11 431,88	899,22	35	31 472,53	9 693,54	41 166,06	10 965,75	3 377,45	14 343,20	38 254,75
	2	1 544,11	899,22	35	31 472,53	9 693,54	41 166,06	31 557,77	9 719,79	41 277,56	1 432,61
	3	9 369,42	899,22	35	31 472,53	9 693,54	41 166,06	30 213,63	9 305,80	39 519,43	11 016,05
	4	3 078,54	899,22	35	31 472,53	9 693,54	41 166,06	27 649,84	8 516,15	36 165,99	8 078,62
	5		899,22	35	25 178,02	7 754,83	32 932,85	18 134,51	5 585,43	23 719,94	9 212,91
Вакансия				-	-	-	-	-	-	-	
Доярка	1	1 823,77	1 101,54	35	38 553,75	11 874,56	50 428,31	36 787,70	11 330,61	48 118,31	4 133,77
	2	21 998,24	1 101,54	35	38 553,75	11 874,56	50 428,31	32 764,45	10 091,45	42 855,90	29 570,65
	3	9 755,30	1 101,54	35	38 553,75	11 874,56	50 428,31	39 145,58	12 056,84	51 202,42	8 981,19

Продолжение Таблицы 8.1

Должность	ФИО работника	Сальдо резерва на 01.01.2021	Среднедневной заработок (исходя из бюджета подразделения), руб.	Нормируемая продолжительность основного и дополнительного отпусков, дней	Резерв на оплату отпускных, руб.	Отчисления на социальные нужды, руб.	Итого отчисления в резерв за 2021 г., руб.	Сумма начисленных отпускных за 2021 г., руб.	Отчисления на социальные нужды, руб.	Итого использованное резерва, руб.	Сальдо резерва на 31.12.2021
Оператор кормосмесителя	1	-	1 354,95	35	47 423,21	14 606,35	62 029,56	28 364,50	8 736,27	37 100,77	24 928,79
Оператор кормораздатчика	1	5 110,00	1 330,72	35	46 575,09	14 345,13	60 920,21	30 439,41	9 375,34	39 814,75	26 215,46
Оператор трактора погрузчика	1	9 367,00	1 427,58	35	49 965,19	15 389,28	65 354,47	52 274,17	16 100,45	68 374,62	6 346,85
Подборщик корма	1	7 343,44	1 283,28	35	44 914,68	13 833,72	58 748,40	42 122,58	12 973,76	55 096,34	10 995,50
Итого и в среднем	29	321 031,72	1 255,49	34	1 236 314,10	380 784,74	1 617 098,84	1 161 313,96	357 684,70	1 518 998,68	419 131,90

Источник: расчет произведен автором по данным сельскохозяйственной организации.

Таблица 9.1 – Рабочий документ «Пересчет резерва на оплату отпусков в МТФ 1 по действующей в организации учетной политике с учетом корректных допущений в основе расчета»

Должность	ФИО работника	Сальдо резерва на 31.12.2021	Доход, включаемый в ФОТ (01.01.2021 - 31.12.2021), руб.	Период, включаемый в расчет среднего заработка, дней	Среднедневной заработок работника, руб.	Количество дней отпуска, причитающихся работнику на 31.12.2021	Сумма резерва по отпускным, руб.	Отчисления на социальные нужды, руб.	Точечная оценка сальдо резерва на 31.12.2021, руб.	Необходимая корректировка резерва, руб.
Управляющий	1	19 019,06	890 000,00	321,60	2 767,41	7,01	19 399,56	5 975,07	25 374,63	6 355,57
Энергетик	1	15 610,92	714 250,83	321,60	2 220,93	8,75	19 433,13	5 985,40	25 418,53	9 807,61
Главный инженер	1	2 196,63	728 729,22	329,00	2 214,98	2,01	4 452,11	1 371,25	5 823,37	3 626,73
Вет врач	1	8 316,06	515 493,38	321,60	1 750,55	8,75	15 317,31	4 717,73	20 035,04	11 718,99
	2	1 011,41	275 065,41	176,00	1 562,87	1,56	2 438,08	750,93	3 189,01	2 177,59
Зоотехник-селекционер	1	14 190,99	826 337,35	317,00	2 606,74	10,67	27 813,94	8 566,69	36 380,64	22 189,64
Осеменатор	1	10 924,41	534 769,54	321,60	1 662,84	8,75	14 549,86	4 481,36	19 031,21	8 106,80
Фельдшер	1	36 567,08	422 095,80	319,00	1 323,18	33,21	43 942,95	13 534,43	57 477,38	20 910,30
Слесарь	1	14 849,48	402 875,00	324,30	1 242,29	12,93	16 062,82	4 947,35	21 010,17	6 160,69
Механик ДУ	1	4 399,53	415 229,05	327,60	1 267,49	5,34	6 768,39	2 084,66	8 853,05	4 453,52
Помощник менеджера стада	1	31 770,96	386 918,22	321,60	1 203,10	19,35	23 280,06	7 170,26	30 450,32	-1 320,64
Телятница	1	11 013,05	320 877,43	315,30	1 017,69	12,68	12 904,30	3 974,52	16 878,82	5 865,77
	2	3 609,52	325 873,43	321,60	1 013,29	3,98	4 032,89	1 242,13	5 275,02	1 665,50
Оператор машинного доения	1	21 692,28	323 702,03	319,00	1 014,74	24,96	25 327,91	7 801,00	33 128,90	11 436,63
	2	22 127,12	328 694,00	321,60	1 022,06	29,50	30 150,72	9 286,42	39 437,15	17 310,03
	3	2 552,43	327 100,82	320,00	1 022,19	12,00	12 266,28	3 778,01	16 044,30	13 491,86
	4	20 113,84	313 441,39	316,10	991,59	17,11	16 966,09	5 225,56	22 191,65	2 077,82
	Вакансия	-	87 005,00	94,00	925,59	0,00	-	-	-	-
Скотник	1	38 254,75	333 998,00	335,60	995,23	34,76	34 594,07	10 654,97	45 249,05	6 994,30
	2	1 432,61	318 198,00	321,60	989,42	4,48	4 432,61	1 365,24	5 797,85	4 365,24
	3	11 016,05	275 040,00	293,00	938,70	12,43	11 668,08	3 593,77	15 261,85	4 245,80
	4	8 078,62	288 198,00	311,60	924,90	8,11	7 500,92	2 310,28	9 811,20	1 732,58
	5	9 212,91	238 785,00	263,00	907,93	8,13	7 381,45	2 273,49	9 654,94	442,03
Вакансия	-	-	-	-	0,00	-	-	-	-	

Продолжение таблицы 9.1

Должность	ФИО работника	Сальдо резерва на 31.12.2021	Доход, включаемый в ФОТ (01.01.2021 - 31.12.2021), руб.	Период, включаемый в расчет среднего заработка, дней	Среднедневной заработок работника, руб.	Количество дней отпуска, причитающихся работнику на 31.12.2021	Сумма резерва по отпускным, руб.	Отчисления на социальные нужды, руб.	Точечная оценка сальдо резерва на 31.12.2021, руб.	Необходимая корректировка резерва, руб.
Доярка	1	4 133,77	347 336,62	321,60	1 080,03	2,54	2 743,27	844,93	3 588,19	- 545,57
	2	29 570,65	354 444,20	324,00	1 093,96	23,65	25 872,24	7 968,65	33 840,89	4 270,24
	3	8 981,19	384 882,79	325,00	1 184,25	12,34	14 613,70	4 501,02	19 114,72	10 133,53
Оператор кормосмесителя	1	24 928,79	464 528,00	337,00	1 378,42	15,00	20 676,32	6 368,31	27 044,63	2 115,84
Оператор кормораздатчика	1	26 215,46	455 749,96	342,00	1 332,60	14,20	18 922,95	5 828,27	24 751,22	-1 464,24
Оператор трактора погрузчика	1	6 346,85	472 788,00	317,00	1 491,44	8,15	12 155,28	3 743,82	15 899,10	9 552,25
Подборщик корма	1	10 995,50	384 568,00	310,00	1 240,54	14,30	17 739,75	5 463,84	23 203,59	12 208,09
Итого и в среднем	29	419 131,90	12 456 974,47	307,00	1 346,23	376,65	473 407,05	145 809,37	619 216,42	200 084,52

Источник: расчет произведен автором по данным сельскохозяйственной организации на основании ПБУ 8/2010 [105].

Таблица 10.1 – Российские требования к квалификации работников сельского хозяйства и ее повышению

Код профстандарта	Профессия	Уровень образования	ДПО / Повышение квалификации
13.001	Специалист в области механизации сельского хозяйства	Среднее профессиональное образование; высшее образование (бакалавриат)	Обучение охране труда
13.003	Животновод	Профессиональное обучение - программы профессиональной подготовки по профессиям рабочих, должностям служащих, программы переподготовки рабочих, служащих	Программы повышения квалификации рабочих, служащих не реже одного раза в пять лет
13.005	Специалист по агромелиорации	Среднее профессиональное образование - программы подготовки специалистов среднего звена; высшее образование (бакалавриат)	Обучение охране труда
13.007	Оператор по искусственному осеменению	Профессиональное обучение - программы профессиональной подготовки по профессиям рабочих, должностям служащих, программы переподготовки рабочих, служащих; Среднее профессиональное образование - программы подготовки квалифицированных рабочих (служащих)	Программы повышения квалификации рабочих, служащих не реже одного раза в пять лет
13.011	Обработчик шкур	Профессиональное обучение - программы профессиональной подготовки по профессиям рабочих, должностям служащих, программы переподготовки рабочих, служащих	Программы повышения квалификации рабочих, служащих не реже одного раза в пять лет
13.012	Ветеринарный врач	Высшее образование – бакалавриат, магистратура или специалитет	Дополнительное профессиональное образование. Программы повышения квалификации не реже одного раза в пять лет
13.016	Слесарь по ремонту сельскохозяйственных машин и оборудования	Среднее профессиональное образование - программы подготовки квалифицированных рабочих (служащих), как правило, в области, соответствующей направленности (профилю) по ремонту машин и оборудования для сельского хозяйства	Прохождение обучения и проверки знаний правил безопасной эксплуатации обкаточных стендов
13.017	Агроном	Среднее профессиональное образование - программы подготовки специалистов среднего звена. Высшее образование – бакалавриат, магистратура или специалитет	Дополнительное профессиональное образование. Программы повышения квалификации не реже одного раза в пять лет
13.020	Селекционер по племенному животноводству	Высшее образование - бакалавриат	Дополнительное профессиональное образование. Программы повышения квалификации

Источник: обобщены автором на основе требований профстандартов.

Таблица 11.1 – Рабочий документ расчета годового объема отчислений в резерв на обучение и повышение квалификации, «Молочно-товарная ферма №1», на 01.01.2021, обусловлен первым применением учетной политики в связи с разработкой нового способа учета

Должность	ФИО работника ⁹	Вид повышения квалификации в соответствии с требованиями ПС	Периодичность ПК в соответствии с НПА	Средняя стоимость обучения в сертифицированных ЦДО и ПК (без НДС), руб.	Процент отчислений в резерв	Сумма резерва отчислений в резерв, руб.
Управляющий МТК	1	Охрана труда и техника безопасности	Один раз в три года	3000	33,3	1000
Энергетик	1	Охрана труда и техника безопасности	Один раз в три года	3000	33,3	1000
Главный инженер	1	Охрана труда и техника безопасности	Один раз в три года	3000	33,3	1000
Вет. врач	1	Охрана труда и техника безопасности	Один раз в три года	3000	33,3	1000
		Программа повышения квалификации	Один раз в пять лет	30000	20,0	6000
	2	Охрана труда и техника безопасности	Один раз в три года	3000	33,3	1000
		Программа повышения квалификации	Один раз в пять лет	30000	20,0	6000
Зоотехник-селекционер	1	Охрана труда и техника безопасности	Один раз в три года	3000	33,3	1000
		Программа повышения квалификации	По мере необходимости	15000	33,3	5000
Осеменатор	1	Охрана труда и техника безопасности	Один раз в три года	3000	33,3	1000
		Программы повышения квалификации рабочих, служащих	Один раз в пять лет	9250	20,0	1250
Фельдшер	1	Охрана труда и техника безопасности	Один раз в три года	3000	33,3	1000
		Программы повышения квалификации	Один раз в пять лет	18000	20,0	3600
Слесарь	1	Охрана труда и техника безопасности	Один раз в три года	3000	33,3	1000
		Прохождение обучения и проверки знаний правил безопасной эксплуатации обкаточных стенов	По мере необходимости	7000	25,0	1750
Механик ДУ	1	Охрана труда и техника безопасности	Один раз в три года	3000	33,3	1000
Помощник менеджера стада	1	Охрана труда и техника безопасности	Один раз в три года	3000	33,3	1000
Телятница	1	Охрана труда и техника безопасности	Один раз в три года	3000	33,3	1000
	2	Охрана труда и техника безопасности	Один раз в три года	3000	33,3	1000

⁹ Данные о работниках скрыты в целях соблюдения законодательства о персональных данных

Продолжение Таблицы 11.1

Должность	ФИО работника	Вид повышения квалификации в соответствии с требованиями ПС	Периодичность ПК в соответствии с НПА	Средняя стоимость обучения в сертифицированных ЦДО и ПК, руб.	Процент отчислений в резерв	Сумма резерва отчислений в резерв, руб.
Оператор машинного доения	1	Охрана труда и техника безопасности	Один раз в три года	3000	33,3	1000
	2	Охрана труда и техника безопасности	Один раз в три года	3000	33,3	1000
	3	Охрана труда и техника безопасности	Один раз в три года	3000	33,3	1000
	4	Охрана труда и техника безопасности	Один раз в три года	3000	33,3	1000
	5	Охрана труда и техника безопасности	Один раз в три года	3000	33,3	1000
Скотник	1	Охрана труда и техника безопасности	Один раз в три года	3000	33,3	1000
	2	Охрана труда и техника безопасности	Один раз в три года	3000	33,3	1000
	3	Охрана труда и техника безопасности	Один раз в три года	3000	33,3	1000
	4	Охрана труда и техника безопасности	Один раз в три года	3000	33,3	1000
	5	Охрана труда и техника безопасности	Один раз в три года	3000	33,3	1000
	6	Охрана труда и техника безопасности	Один раз в три года	3000	33,3	1000
Доярка	1	Охрана труда и техника безопасности	Один раз в три года	3000	33,3	1000
	2	Охрана труда и техника безопасности	Один раз в три года	3000	33,3	1000
	3	Охрана труда и техника безопасности	Один раз в три года	3000	33,3	1000
Оператор кормосмесителя	1	Охрана труда и техника безопасности	Один раз в три года	3000	33,3	1000
Оператор кормораздатчика	1	Охрана труда и техника безопасности	Один раз в три года	3000	33,3	1000
Оператор трактора погрузчика	1	Охрана труда и техника безопасности	Один раз в три года	3000	33,3	1000
Подборщик корма	1	Охрана труда и техника безопасности	Один раз в три года	3000	33,3	1000
Итого						54600

Источник: разработан автором.

Таблица 12.1 – Результаты кластеризации сельскохозяйственных организаций Краснодарская края, 2021 год

Наименование	Выручка, тыс. руб.	Числен- ность работников, чел.	У - Рента- бельность производств а, %	X ₁ - Зарплатое мкость продукции, %	X ₂ - доля премий в ФОТ, %	X ₃ - средняя стоимость часа, руб.	Z - Наличие материальн ой помощи (да – 1, нет – 0)	Кла- стер
ЗАО «Ясенские зори»	1447930	221	144,70	6,98	18,03	226,63	1	1
ООО АК «Аметист»	679633	162	49,83	10,67	5,31	221,81	0	1
ООО «Лиманское»	561817	105	82,62	7,34	2,23	200,00	1	1
АО ПЗ «Урупский»	723227	147	45,98	10,14	39,69	222,86	1	1
Сельскохозяйственное АО «Новомихайловское»	259593	194	2,40	24,29	5,40	164,66	0	1
ООО «Агрофирма «Луч»	456916	158	7,53	14,50	36,04	219,35	0	1
ООО «Агро-Галан»	606337	170	87,57	10,84	16,63	201,08	0	1
ОАО «СК имени М.И.Калинина»	529958	120	67,29	10,17	13,69	208,94	0	1
ООО АФ «Отраденская»	498932	95	50,88	7,14	0,00	201,37	1	1
ОАО «Мичурина»	528937	106	68,47	8,87	6,52	184,61	0	1
ООО «Агрофирма «Мостовская»	452435	82	51,88	6,07	0,00	197,06	1	1
ООО «Агро-Альянс»	471986	130	31,93	13,22	36,06	207,00	0	1
ООО «Агрокомплекс «Ейский»	1472925	266	104,07	7,28	0,73	185,63	1	1
АО «Белагро»	373551	160	31,85	11,18	10,65	132,59	0	1
АО Трудовое	657182	741	-10,00	31,72	4,19	163,12	1	1
ОАО тепличный комбинат «Прогресс»	780828	473	18,24	23,47	0,38	229,11	1	1
ООО «Агрофирма «Рассвет»	425126	155	33,32	12,65	13,61	172,42	1	1
ООО «Плодовое»	567337	274	23,44	15,46	2,96	175,05	1	1
ООО «Садовод»	358405	117	26,40	12,55	33,09	195,54	1	1

Продолжение Таблицы 12.1

Наименование	Выручка, тыс. руб.	Числен- ность работников, чел.	У - Рента- бельность производств а, %	X ₁ - Зарплатое мкость продукции, %	X ₂ - доля премий в ФОТ, %	X ₃ - средняя стоимость часа, руб.	Z - Наличие материальн ой помощи (да – 1, нет – 0)	Кла- стер
ОАО «Родина»	1748732	368	66,81	9,07	11,29	214,91	1	1
ООО Агрофирма «Воздвиженская»	448477	89	98,67	6,90	2,76	210,46	0	1
ООО «Колхоз «Ленинский путь»	490500	99	49,08	8,91	0,00	192,00	1	1
АО «Марьинское»	438022	142	59,41	13,16	0,88	205,06	1	1
АО Марьинское	280834	181	10,90	23,08	6,81	205,79	0	1
ООО «Агрофирма «Новошербиновская»	1232016	235	71,38	8,45	13,69	219,99	1	1
ЗАО «Агрофирма»Дружба»	360684	75	66,48	7,08	3,48	205,98	0	1
ООО КСП Дружба	72989	78	-2,86	28,65	0,00	143,24	0	1
АО им. Т. Г. Шевченко	1331019	223	90,06	6,76	0,00	224,27	1	1
АО «Прогресс»	469744	101	45,78	8,76	10,57	198,73	1	1
ОАО «Мичуринское»	245918	157	27,41	20,34	0,12	185,96	1	1
ОАО «Россия»	348273	105	61,81	11,14	23,90	214,26	0	1
ООО «Смоленское»	306169	190	12,56	24,35	0,87	199,86	1	1
ООО «Новая Победа»»	433265	82	23,62	6,51	0,00	194,43	0	1
ОАО «Агрофирма-племзавод «Победа»	3099734	609	63,45	8,82	11,15	227,98	1	1
ООО «Сельскохозяйственная компания «Октябрь»	1258061	102	34,06	1,37	0,00	113,84	0	1
ООО «Октябрь»	451989	74	161,23	5,68	6,96	203,74	0	1
ООО «Кирпили»	418815	94	99,31	9,38	0,00	216,99	1	1
ООО КХ «Участие»	1656133	392	29,30	9,41	11,67	205,90	1	1
ОАО «Агрокомплекс Губское»	241608	93	1,60	10,24	0,00	118,93	0	1
ООО «Агрокомплекс «Новокубанский»	7550234	1654	91,45	9,79	2,34	208,17	1	1
ООО агрофирма «Южная»	3582053	1624	153,04	21,15	8,61	158,20	1	1
ООО «Скиф»	338320	73	39,44	8,36	18,36	209,61	0	1

Продолжение Таблицы 12.1

Наименование	Выручка, тыс. руб.	Числен- ность работников, чел.	У - Рента- бельность производств а, %	X ₁ - Зарплатое мкость продукции, %	X ₂ - доля премий в ФОТ, %	X ₃ - средняя стоимость часа, руб.	Z - Наличие материальн ой помощи (да – 1, нет – 0)	Кла- стер
ООО «Вторая пятилетка»	431395	150	40,57	13,97	9,90	208,56	1	1
ООО «Крыловское»	759273	85	72,67	3,31	0,00	145,34	0	1
ОАО «Незамаевское»	495008	121	62,45	7,69	0,27	190,45	1	1
АО «Заводское»	852423	121	140,35	5,74	25,03	223,34	1	1
ООО «Агрохолдинг Васюринский»	1369906	267	166,40	3,03	0,00	85,78	1	1
ООО «Маяк революции»	265557	75	133,82	11,45	0,00	213,49	0	1
АО «Имени Героя ВОВ Данильченко В.И.»	434670	111	59,48	9,79	12,35	207,61	1	1
АО «Виктория-92»	289649	175	7,40	12,34	2,72	104,51	1	1
ЗАО ОПХ «Центральное»	153430	110	-15,68	25,58	0,00	209,87	1	1
ООО «Агрокомплекс «Камышеватский»	1119069	219	89,07	8,02	12,79	211,74	1	1
АО «КСП «Светлогорское»	532234	450	1,82	25,06	41,60	177,39	1	1
ООО «Айрин»	222651	74	79,52	13,69	46,30	208,77	0	1
ООО «СХП им. П.П. Лукьяненко»	1414021	226	63,00	7,66	0,00	295,96	0	2
ЗАО «Юбилейное»	876245	217	28,09	12,97	4,77	290,02	1	2
АО «Молочно-откормочный комплекс «Братковский»	286008	86	56,89	15,70	21,64	233,87	0	2
ООО «Агрофирма «Волготрансгаз-Ейск»	821483	232	65,06	17,05	29,46	312,64	0	2
ООО «Кубань»	1696560	164	256,05	5,04	12,89	268,68	1	2
ООО Агрофирма «Отрадокубанский»	382055	102	58,64	11,15	39,10	241,95	0	2
ООО «Кубань-Маламино»	243117	78	6,18	18,50	0,00	285,10	1	2
ООО Агрофирма «Победа»	583203	145	69,19	9,60	17,66	249,96	0	2
ООО «Черноерковское»	809096	192	28,00	12,04	21,38	272,86	0	2
ООО «Откормочный-Аметист»	516084	104	65,19	10,14	4,47	272,61	0	2

Продолжение Таблицы 12.1

Наименование	Выручка, тыс. руб.	Числен- ность работников, чел.	У - Рента- бельность производств а, %	X ₁ - Зарплатое мкость продукции, %	X ₂ - доля премий в ФОТ, %	X ₃ - средняя стоимость часа, руб.	Z - Наличие материальн ой помощи (да – 1, нет – 0)	Кла- стер
ООО «Агромаркет»	472662	151	57,97	15,56	47,37	283,96	1	2
ООО Предприятие по переработке сельхозпродукции «Нирис»	397067	114	17,24	13,23	31,44	305,47	0	2
ООО «Фанагория-ЮГ»	545339	272	56,40	26,02	15,81	307,82	1	2
АО агропромышленная фирма «Мир»	492370	104	82,80	9,47	11,00	236,79	1	2
ООО «Южное ААА»	581346	194	53,47	15,20	6,55	233,09	0	2
ООО «Земля Кубани»	559537	198	65,57	15,01	10,83	236,61	0	2
АО «Колос»	241308	80	54,00	16,98	11,75	257,65	1	2
АО «Новопластуновское»	478289	146	-6,77	13,94	13,81	253,59	1	2
ООО «Агропромышленное предприятие «Родина»	627341	102	50,72	7,55	8,57	244,09	1	2
ООО «Колхоз Родина»	524110	97	94,25	9,46	8,29	307,86	1	2
ООО агропромышленная фирма «Мирный»	171778	169	11,49	44,59	11,94	268,73	0	2
ОАО агрофирма племзавод «Нива»	1785348	324	62,54	8,79	22,50	256,81	1	2
ООО СП «Урожайный»	1517219	150	83,97	4,97	35,78	283,21	0	2
АО «Рассвет»	366224	91	38,99	9,44	10,31	235,28	1	2
ООО «Рассвет	405422	105	89,86	11,85	11,60	268,38	0	2
ОАО семеноводческая агрофирма «Русь»	1520886	461	64,82	14,25	4,55	271,33	1	2
ЗАО им. Т.Г. Шевченко	1916514	561	40,36	12,42	5,59	249,54	1	2
АО «Колхоз «Прогресс»	306490	174	25,08	22,40	17,13	253,28	0	2
ООО Агрофирма «Прогресс»	1700293	329	37,26	10,86	9,34	290,79	1	2
ЗАО имени Мичурина	397742	223	8,84	23,99	36,45	259,33	1	2
ООО «Лебяжье-Чепигинское»	1183905	340	68,22	14,87	28,64	294,42	1	2
ОАО «Имени Ильича»	2349459	527	74,98	10,91	49,43	269,53	1	2

Продолжение Таблицы 12.1

Наименование	Выручка, тыс. руб.	Числен- ность работников, чел.	У - Рента- бельность производств а, %	X ₁ - Зарплатое мкость продукции, %	X ₂ - доля премий в ФОТ, %	X ₃ - средняя стоимость часа, руб.	Z - Наличие материальн ой помощи (да – 1, нет – 0)	Кла- стер
ООО «Имени Ильича»	554033	89	94,76	7,97	8,75	262,94	1	2
ОАО «Красная Звезда»	413692	93	42,10	9,13	0,00	258,59	0	2
ООО «Кавказ»	235327	91	27,23	14,12	32,07	233,94	0	2
ОАО «Кавказ»	2091008	545	71,66	12,99	48,12	273,49	1	2
ООО «Техада»	3741960	528	11,34	6,61	0,58	274,73	1	2
ООО «Заря»	1045244	300	73,34	14,27	30,37	266,33	1	2
ООО «колхоз Заря»	232281	105	27,02	23,63	24,30	284,35	1	2
ООО Агрофирма «Тысячный»	702384	168	70,58	11,61	13,95	263,94	0	2
АО «Знамя Октября»	759678	201	94,31	14,76	13,14	298,92	1	2
ООО «Агрофирма «Агрсахар-2»	495231	105	26,09	13,04	25,79	290,81	1	2
АО «Правобережный»	188719	97	-13,10	25,87	13,02	262,51	0	2
ООО «Юг Агротехника»	444807	71	85,03	9,14	10,66	312,64	0	2
ООО «Агрофирма соревнование»	593957	93	44,26	10,09	1,12	315,46	1	2
ПАО им.С М.Кирова	505629	104	58,32	10,73	28,91	279,77	1	2
ООО «Премьера»	410263	97	22,19	9,62	8,25	249,80	0	2
ООО «Зерновая компания «Новопетровская»	4061724	976	49,93	12,82	13,48	288,23	1	2
ООО «Зерновая Компания «Полтавская»	1258328	370	51,16	13,98	14,58	233,01	1	2
ЗАО «Виктория»	295662	90	46,58	12,79	16,94	234,91	1	2
АО «Белое»	1079539	151	136,76	6,20	11,64	234,76	1	2
ЗАО «Воронцовское»	342161	75	44,53	9,83	10,54	269,17	0	2
ООО «ВЕЛЕС»	408153	82	36,96	7,21	30,62	243,06	0	2
ОАО «Кропоткинское»	958975	88	75,97	4,00	6,96	274,32	1	2
ЗАО «Плодовод»	59571	76	-36,80	63,17	4,49	298,65	1	2

Продолжение Таблицы 12.1

Наименование	Выручка, тыс. руб.	Числен- ность работников, чел.	У - Рента- бельность производства, %	X ₁ - Зарплатое мкость продукции, %	X ₂ - доля премий в ФОТ, %	X ₃ - средняя стоимость часа, руб.	Z - Наличие материаль- ной помощи (да - 1, нет - 0)	Кла- стер
ООО «Благодарное»	612134	74	101,31	5,47	17,37	242,49	0	2
ООО «Овощи Краснодарского края»	1340937	544	-8,98	19,80	42,53	275,10	1	2
АО «Кубанская степь»	355624	105	24,00	13,74	19,73	240,71	1	2
ООО Агрофирма «Приволье»	1182029	365	33,01	13,44	22,32	261,28	1	2
ООО «Агрофирма «Медведовская»	972274	215	22,79	11,35	1,87	230,60	1	2
СПК (колхоз) «Восток»	501995	177	18,52	17,36	20,38	313,45	1	2
ООО «ЗАРЯ»	436075	91	63,35	12,69	31,90	343,61	0	3
ЗАО «Приазовское»	568846	277	20,54	32,04	7,98	395,36	1	3
ЗАО КСП «Кубань»	376878	150	60,23	25,27	13,42	360,81	1	3
ООО «ДВВ-Агро»	1220334	223	59,70	15,80	46,03	420,90	1	3
ООО колхоз «Рассвет»	482239	160	57,40	16,45	32,41	323,88	1	3
ООО «Фанагория-Агро»	698809	276	98,85	22,24	17,03	334,28	1	3
«Виноградники «Абрау-Дюрсо» ООО	297103	309	36,65	55,90	9,24	345,29	1	3
ООО агропромышленная фирма «Кубань»	922934	191	77,62	18,30	32,41	527,73	1	3
ОАО «Агроном»	660112	316	7,16	36,18	14,19	344,61	1	3
ООО «Победа»	283978	208	55,59	44,29	5,28	333,62	1	3
ЗАО «Агрофирма»Родина»	146719	76	175,23	28,61	0,00	341,27	0	3
СПК СК «Родина»	417156	298	20,90	41,23	36,54	355,33	0	3
ОАО имени Ленина	1401197	225	55,29	9,04	9,35	343,18	0	3
ООО «Мирагро»	670398	101	63,28	10,70	35,60	385,59	1	3
ООО «Агрофирма имени Ильича»	2474339	554	75,20	11,60	30,57	329,13	1	3
ООО «Агрофирма «Лада»	349609	132	-37,72	23,35	33,39	418,59	1	3
АО «Родник»	764395	203	43,60	17,50	44,53	349,27	1	3

Продолжение таблицы 12.2

Наименование	Выручка, тыс. руб.	Числен- ность работников, чел.	У - Рента- бельность производств а, %	X ₁ - Зарплатое мкость продукции, %	X ₂ - доля премий в ФОТ, %	X ₃ - средняя стоимость часа, руб.	Z - Наличие материальн ой помощи (да – 1, нет – 0)	Кла- стер
ЗАО КСП «Хуторок»	1360348	497	38,37	28,67	13,87	460,46	0	3
ООО СК «Восток»	648701	79	82,28	7,58	33,63	323,45	1	3
ООО «Агрофирма Агросахар»	1132418	153	48,92	10,11	59,41	329,83	1	3
ООО «Экватор Агро»	230736	143	14,38	34,23	24,88	325,06	0	3
ООО «Успенский Агропромсоюз»	2812473	407	67,45	9,25	20,56	375,77	0	3
ООО «СЖК Кедр»	980278	103	81,61	7,39	26,15	353,20	0	3
ООО «АЛМА ПРОДАКШН»	580365	164	-17,76	21,61	39,35	441,64	0	3
ООО «Кубрис»	572192	114	81,33	14,21	8,00	376,35	1	3
АО «Сад-Гигант»	2871113	922	38,71	17,75	39,55	362,56	1	3
ООО «Южные Земли»	1359539	318	49,43	16,25	24,16	413,36	0	3
ООО «НПО «Семеноводство Кубани»	645399	163	58,45	15,27	28,71	347,98	1	3
ООО ОПХ им.Тимирязева	321240	160	65,85	30,35	23,33	391,49	1	3
Среднее значение	856109	224	54,78	12,60	18,00	255,06	X	X

Источник: данные рассчитаны автором с применением программы Statistica 8.3.

Справка о внедрении результатов диссертационной работы
в ООО «Аудит БЕЗ границ»



ОБЩЕСТВО С ОГРАНИЧЕННОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТЬЮ

«Аудит БЕЗ границ»

350020 г. Краснодар, ул. Коммунаров, 268 оф. 50,
тел. (861) 210-07-74, 8(918)-432-59-59, E-mail: info@abg-audit.ru

В диссертационный совет
35.2.036.03
ФГБОУ ВО «Ставропольский
государственный аграрный
университет»

СПРАВКА

о внедрении результатов диссертационной работы М. В. Петуха

Настоящей справкой подтверждается, что основные научно-практические результаты диссертационной работы М. В. Петуха внедрены в деятельности ООО «Аудит БЕЗ границ» (ОГРН 1022301424265).

Обоснованные в исследовании методы построения стратегии аудита вознаграждений работникам обсуждены и приняты к внедрению при планировании аудиторских заданий, выполняемых как для сельскохозяйственных организаций, так и других отраслей.

Разработанные форматы документы «Матрица рисков», «Карта рисков», «Идентификация объектов аудита оценочных значений по расходам на персонал», «Результаты инспектирования политики и процедур формирования оценочных обязательств по расходам на персонал», «Оценка влияния искажения по неформированию оценочного обязательства на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности» применяются при документировании аудита и формировании аудиторских файлов.

Директор
ООО «Аудит БЕЗ границ»

04.09.2023



В.Н. Ечкалова

Справка о внедрении результатов диссертационной работы
в ООО АК «Кубаньфинэксперт»

РОССИЯ

Краснодарский край

**ОБЩЕСТВО С ОГРАНИЧЕННОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТЬЮ
АУДИТОРСКАЯ КОМПАНИЯ «КУБАНЬФИНЭКСПЕРТ»**

Член Саморегулируемой организации аудиторов Ассоциация «Содружество», свидетельство о членстве № 7962 от 11 ноября 2016 года,
ОРНЗ 11606055388

350040, г.Краснодар, ул.Ким, д.155 оф.2,3
тел.: (8861) 227-18-10, 227-18-11, 8 (988) 957-55-59
e-mail: info@kubfinexpert.ru
сайт: kubfinexpert.ru

В диссертационный совет
35.2.036.03

15 августа 2023г.

СПРАВКА

о внедрении результатов диссертационной работы
Петуха Михаила Владимировича

Научные и практические результаты диссертационной работы Петуха А.В. представляют несомненный интерес для повышения качества аудиторских проверок и организации контроля качества в аудиторской организации.

В деятельности ООО АК «Кубаньфинэксперт» внедрены:

- научно-обоснованные подходы по оценке неотъемлемых рисков и рисков средств контроля аудируемых на основе карты рисков с учетом обоснованного инструментария параметризации;
- методика определения уровня существенности для отдельных сальдо по счетам и групп однотипных операций;
- интервальный способ оценки резервов по предстоящим расходам на персонал для наиболее надежной оценки существенности искажений.

Генеральный директор



В. Н. Тлехурай

**Справка о внедрении результатов диссертационной работы
в АО «Сад-Гигант»**

**АО «Сад-Гигант»**

353565, Краснодарский край, Славянский район, п. Совхозный, ул. Школьная, 615
Тел. (86146) 2-62-36, факс 4-37-28, e-mail: info@sadgigant.ru, Интернет: www.sadgigant.ru
Краснодарское отделение № 8619 ПАО «Сбербанк России» г. Краснодар
р/с 40702810530180100196 к/с 3010181010000000602 БИК 040349602
ИНН 2349008492 КПП 234901001 ОКПО 00572038

от 09.2022 № 608
На Ваш № _____ от _____

**СПРАВКА О ВНЕДРЕНИИ
результатов диссертационной работы
Петуха Михаила Владимировича**

Диссертационная работа соискателя ученой степени кандидата экономических наук М. В. Петуха имеет высокую научную и практическую ценность для использования в деятельности учетно-аналитических служб, повышения качества бухгалтерской (финансовой) и других видов отчетности сельскохозяйственных организаций.

В частности, в АО «Сад-Гигант» приняты к внедрению ряд предложений, сформулированных в диссертации:

– в целях повышения информативности анализа успешности кадровой политики введен объект управленческого учета «Расходы на персонал», включающий компоненты, рекомендованные в работе;

– в рамках обновления способов учета, изложенных в учетной политике организации, уточнены способы формирования отдельных резервов по вознаграждениям работникам.

Также, в деятельности внутреннего контроля АО «Сад-Гигант» планируется использовать разработанную автором матрицу процедур в ответ на наиболее значимые риски возникновения нарушений в учете вознаграждений работникам.

Генеральный директор



З. З. Зайнутдинов