

УТВЕРЖДАЮ

Ректор ФГБОУ ВО Воронежский ГАУ

А.В. Агибалов

2023 г.



## ОТЗЫВ ВЕДУЩЕЙ ОРГАНИЗАЦИИ

**Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I» на диссертационную работу Петуха Михаила Владимировича на тему: «Развитие инструментария аудита вознаграждений работникам сельскохозяйственных организаций», представленную на соискание ученой степени кандидата экономических наук по научной специальности 5.2.3. Региональная и отраслевая экономика: бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика**

### 1. Актуальность темы диссертационного исследования

Финансовая информация, характеризующая деятельность экономических субъектов, является стратегическим государственным ресурсом и используется при формировании национальных программ, осуществлении их мониторинга, контроле. В социально-ориентированной экономике важный сегмент информационного обеспечения принимаемых управленческих решений представлен сведениями о вознаграждениях работникам. От уровня достоверности сведений о финансовом состоянии организации и вознаграждениях работникам зависит обоснованность принимаемых оперативных и стратегических решений широким кругом стейкхолдеров: инвесторами, кредиторами, объединениями работников, государственными органами управления и местными сообществами

В настоящее время наблюдается переход большинства средств контроля из внешнего контура во внутренний, что обусловлено экономией ресурсов на государственный контроль и надзор. И это неизбежно повышает вероятность субъективного подхода к формированию отчетных данных об уровне и составе вознаграждений работникам. Игнорируя принцип

нейтральности, отчитывающиеся организации ставят приоритетом налоговую оптимизацию и интересы собственников, не соблюдая информационные потребности других стейкхолдеров, заинтересованных в получении достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности. В этих условиях аудит является одним из основных инструментов объективного обеспечения качества отчетных данных, в том числе об уровне и структуре вознаграждений работников сельскохозяйственных организаций.

Развитие аграрного сектора экономики определяется качеством человеческих ресурсов, которое должно улучшаться в связи с внедрением современных технологий. Возникает необходимость роста компетентности и мотивации персонала. Это требует финансирования воспроизводства человеческого капитала путем предоставления бонусов работникам, осуществления затрат на немонетарную поддержку: обучение, повышение квалификации, охрану и безопасность труда, проведение социальных мероприятий. Вместе с тем, при высоких расходах существует риск утраты инвестиционной привлекательности организации в краткосрочном периоде прогнозирования, а в долгосрочном прогнозе данный риск может расти в геометрической прогрессии при неуспешности кадровых новаций. Конфликт разнонаправленных интересов при формировании отчетности приводит к подверженности учета вознаграждений работникам наиболее высоким рискам существенных искажений, утрате возможности анализировать данные об этих расходах и принимать обоснованные управленческие решения. В этой связи развитие аудита отчетности в части вознаграждений работникам с учетом отраслевых рисков аграрных организаций является актуальной и перспективной темой исследования.

Возникает необходимость разработки теоретических положений формирования качественной финансовой информации о вознаграждениях работникам и методических рекомендаций, направленных на обеспечение и совершенствование отражения сведений о них в системе бухгалтерского учета; аудиторской оценки учетно-контрольных процессов и объективного

суждения о достоверности информации, влияющей на финансовое положение, финансовые результаты и денежные потоки. Наиболее острым вопросом в учетно-контрольной проблематике является верификация оценочных значений, объем которых в финансовых отчетах в связи с имплементацией МСФО существенно возрос. С точки зрения вознаграждений работникам, эта проблема наиболее значима в контексте особенностей резервирования кадровых расходов, что обусловлено трудовым и отраслевым законодательством.

Актуальность темы исследования обусловлена необходимостью комплексного подхода к разработке и апробации инструментария аудита вознаграждений работникам сельскохозяйственных организаций, ориентированного на бизнес-риски отрасли и обеспечивающего качество аудиторских услуг.

## **2. Степень обоснованности научных положений, выводов и рекомендаций, сформулированных в диссертационном исследовании**

Обоснованность теоретических положений, выводов и рекомендаций научного исследования определяется: логической завершенностью исследования, корректным определением объекта и предмета, достижением цели и объективно направленного для ее решения комплекса задач; использованием результатов диссертационной работы в практической деятельности аудиторов (аудиторских организаций), органов внешнего контроля аудиторской деятельности, служб внутреннего контроля аграрных формирований; содержанием публикаций автора; обсуждением результатов на научно-практических конференциях.

## **3. Достоверность и обоснованность научных положений, выводов и рекомендаций**

Основные положения и рекомендации, сформулированные в диссертации, базирующиеся на использовании современных методов научного познания, представляются достоверными. Степень достоверности и

обоснованности научных выводов и рекомендаций, сформулированных в диссертации, подтверждаются следующими положениями:

1) методологической основой диссертационного исследования послужил системный подход, на основе которого автор систематизировал различные направления отечественных и зарубежных научных изысканий в обозначенной предметной области, убедительно аргументировал выводы и предложения, изложенные в работе. В диссертации широко использованы общенаучные и специальные методы исследования: абстрактно-логический, монографический, конкретизация, анализ, синтез, индукция, дедукция, классификация, сравнение, контент-анализ; специальные методы аудита, финансового анализа, анализа больших данных, комплексное применение которых обеспечивает достоверность полученных результатов исследования;

2) обобщением научных знаний в области теории и практики аудита финансовой и нефинансовой информации в сфере управления человеческим капиталом с целью обоснования возможности ее развития и применения в аудиторской деятельности и системах внутреннего контроля сельскохозяйственных организаций, а также доказательством необходимости трансформации имеющегося инструментария исходя из особенностей исследуемой проблемы;

3) выводами диссертации, сформулированными на основе анализа, критической оценки и обобщения результатов исследований отечественных и зарубежных ученых по проблемам в области качественных характеристик финансовой информации и ее аудита, международных стандартов аудита, экспертно-аналитических отчетов ведущих аудиторских организаций, статистической информации из официальных источников, положений, содержащихся в материалах научных конференций, монографических исследованиях, статьях периодических изданий, локальных нормативных документов сельскохозяйственных и аудиторских организаций Краснодарского края.

#### **4. Научная новизна полученных автором результатов**

Научная новизна состоит в развитии теоретических положений и методического инструментария аудита вознаграждений работникам, направленных на снижение информационных рисков пользователей отчетности сельскохозяйственных организаций, а также обеспечение надлежащего качества аудиторских услуг. Исходя из общей концепции диссертационного исследования, сформулированы его основные направления и получены результаты, к наиболее значимым из которых следует отнести:

– обоснование необходимости дополнения традиционных объектов аудиторской проверки (расходы на оплату труда; задолженность персоналу; оценочные обязательства и др.) затратами на мотивацию немонетарного характера и проведение мероприятий по реализации кадровой политики, что обуславливает расширение предмета аудиторского задания и способствует повышению релевантности информационного обеспечения управления человеческим капиталом сельскохозяйственных организаций;

– концепцию построения риск-ориентированной стратегии аудита вознаграждений работникам, базирующейся на идентификации и оценке ключевых рисков аграрной отрасли и способствующей определению существенных искажений информации о размере вознаграждений персонала;

– методические подходы к параметризации рисков существенного искажения по видам (неотъемлемые, контрольные); вероятности (в зависимости от эффективности кредитоспособности сельскохозяйственной организации) и значительности (по уровням существенности информации), зонирования факторов риска и планирования процедур получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств в зависимости от результатов оценки рисков;

– алгоритм расчета уровней существенности для отдельных салдо обязательств и величины расходов на персонал, позволяющий формализовать применение профессионального скептицизма для аудита отчетности

организаций, кредитоспособность которых находится в критической для мониторинга зоне;

– методику аудита оценочных обязательств по расходам на персонал, основанную на параметрах качества, включающую объективизацию специфических для аграрной отрасли резервов; матрицу рисков, создаваемых резервов, основанную на параметрах вероятности и значимости; авторский подход к стоимостному измерению оценочных обязательств, основанный на интервальном способе определения искажения оценочных обязательств; обоснование суждения о существенности искажений;

– инструментарий аналитических процедур по оценке действующей системы материального стимулирования работников сельскохозяйственных организаций и мероприятий, направленных на ее совершенствование.

## **5. Значимость полученных автором диссертации результатов для развития науки и практики**

К наиболее существенным результатам исследования, обладающим научной новизной, имеющим теоретическое и практическое значение, относятся следующие.

В работе исследуется качество финансовой и нефинансовой информации о вознаграждениях работникам сельскохозяйственных организаций. Доказано, что даже полное соблюдение требований нормативно-правовых правил формирования широкого спектра отчетов не гарантирует релевантность данных, необходимых для широкого круга стейкхолдеров. При искажении отчетных данных основные информационные риски влияют на принятие управленческих решений внешними пользователями отчетных данных с прямым финансовым интересом (кредиторов, инвесторов) и собственников агробизнеса (п. 2.1 диссертации). В рамках соблюдения интересов внешних стейкхолдеров обосновывается комплекс инструментов независимого аудита и произведена его адаптация к проблемам подтверждения информации о вознаграждениях работникам (п. 3.1). В целях соблюдения интересов внутренних пользователей введена и

конкретизирована дефиниция «расходы на персонал» (с. 18), расширительная трактовка которой имеет существенное значение для управления человеческим капиталом, вне зависимости от отраслевой принадлежности отчитывающейся организации. Развитие более глубокой и достоверной аналитики таких расходов в рамках авторской дефиниции обеспечивается комплексным подходом к аудиту данного объекта, особенно в рамках проверки сальдо оценочных обязательств по расходам на персонал (п. 3.2 диссертации).

В диссертационной работе автором сформулирована концепция трансформации традиционно востребованного подтверждающего (ревизионного) аудита в риск-ориентированный (с. 56-57). Эффективность такого подхода обусловлена необходимостью идентификации области повышенного риска, возникающего под воздействием внешних факторов, особенностей бизнес-процессов аудируемого лица (с. 80-112), состоянием систем внутреннего контроля (с. 112-132) и вероятностью предполагаемых искажений. Компенсация неизбежной выборочности проверки по существу в отношении факторов вне зоны толерантности к риску, в соответствии с авторской методикой, происходит путем четкого обоснования параметров вероятности и значительности рисков, сценария валидации надежных и достаточных детальных тестов, аналитических процедур (с. 120).

Прикладное значение имеют полученные автором результаты анализа объема и качества аудиторских услуг с обоснованным определением ключевых направлений преодоления стагнации этого вида контрольной деятельности (обеспечение качественных характеристик построения и реализации риск-ориентированной стратегии аудита, а также повышение технологичности экспертно-консультационной деятельности) (с. 29-35 диссертации). Важное практическое значение имеют сформулированные положения, направленные на формализацию ключевых аспектов применения профессионального суждения аудитора в целях исключения субъективного подхода при проверках (п. 3.1 диссертации).

Практическую значимость для обеспечения высокого качества проверок, осуществляемых аудиторскими организациями, имеют прикладные решения в области типологии предмета аудиторских заданий по вознаграждениям работникам и расходам на персонал (стр. 39); методики идентификации ключевых отраслевых рисков (с. 85-89); механизм определения параметров вероятности (с. 97) и значительности рисков (с. 99); алгоритм расчета уровня существенности для отдельных статей бухгалтерской отчетности (формулы 2.1 – 2.4); форматы визуализации аудиторских рисков (с. 110); логические интерпретации контрольных рисков для выбора объема, характера, экспертности процедур проверки по существу (с. 120); методики аудита оценочных обязательств по расходам на персонал (п. 3.2 диссертации). Данные положения особенно ценны комплексностью предлагаемых регламентов (что определяет значимость для системы управления качеством в аудиторских организациях) и рабочих документов аудитора (позволяющих реализовывать стратегию аудиторского задания без отклонений и контролировать конкретные действия исполнителей).

Высокую практическую ценность в рамках положения о диверсификации аудиторских услуг имеет разработка, имплементирующая результаты кластеризации ключевых параметров систем материального стимулирования работников в сельскохозяйственных организациях в идентификацию и поиск оптимального сценария монетарной мотивации (п. 3.3 диссертационной работы).

Все вышесказанное позволяет утверждать, что диссертационная работа представляет собой завершенное самостоятельное исследование, выполненное на высоком теоретическом уровне, содержит элементы научной новизны и имеет четко выраженную практическую направленность.

## **6. Рекомендации по использованию результатов и выводов диссертации**

Результаты и выводы диссертации могут быть рекомендованы к использованию по следующим направлениям:



1. В нормотворческой деятельности российских субъектов государственного и профессионально-общественного регулирования при разработке стандартов аудита, методических рекомендаций по осуществлению аудиторской деятельности, оценке качества аудиторских услуг.

2. В деятельности сельскохозяйственных организаций при постановке аналитического (управленческого) учета расходов на персонал и связанных с ними оценочных обязательств; формализации раскрытия существенной для пользователей информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности; проектировании и осуществлении процедур внутреннего контроля вознаграждений работникам.

3. В работе аудиторских и консалтинговых организаций при разработке локальных нормативных документов в рамках систем управления качеством, рабочих документов аудитора на всех этапах аудиторского задания: построение стратегии, процедуры проверки по существу, оценка существенности искажений, а также при проектировании экспертно-аналитической деятельности в области поддержки управленческих решений о реинжиниринге систем управления персоналом.

4. В высших учебных заведениях при преподавании учетных и контрольных дисциплин и подготовке для них учебников, учебных и методических пособий.

5. При организации курсов подготовки к аттестации и повышению квалификации профессиональных бухгалтеров, аудиторов, внутренних аудиторов, специалистов по внутреннему контролю.

#### **7. Дискуссионные положения и замечания по диссертации**

Отмечая актуальность, теоретическую значимость и практическую направленность выводов и рекомендаций исследования М. В. Петуха, целесообразно обратить внимание на ряд положений, которые нуждаются в дополнительной аргументации и уточнении:

1. Диссертантом поставлена проблема подтверждения качественных характеристик отчетности сельскохозяйственных организаций, не относящейся к бухгалтерской (финансовой) (п. 1.2 и 2.1 диссертационного исследования). Логичным продолжением было бы рассмотреть вопросы развития аудита на соответствие, аудита отчетности, выполненной в соответствии с концепцией специального назначения, а также сопутствующих аудиту услуг.

2. Соискатель акцентирует внимание на обязанность аудитора оценивать риски существенного искажения (п. 2.2), как на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, так и на уровне отдельных предпосылок ее подготовки (например, с. 81-82). Однако, развивая концепцию и технологию риск-ориентированного аудита, автор фокусирует внимание преимущественно на предпосылках «полноты», «стоимостного измерения / оценки» (п. 3.2 диссертации), не уделяя достаточного внимания рискам, оказывающим всеобъемлющее влияние на качество формируемой отчетности.

3. Заслуживает внимания уникальный анализ критических технологий и инструментов аудита и сопутствующих аудиту услуг в области вознаграждений работникам (п. 3.1 диссертации). Работа выиграла бы, если бы в развитие концептуальных положений более глубоко были проработаны обозначенные на рис. 3.2 аналитические инструменты проверки по существу, оценки искажений / несоответствий – в части развития технологий аудита, моделирования системы (бизнес-процесса) – в части развития прочих заданий, не обеспечивающих уверенность.

4. Апробация большинства аналитических инструментов, предложенных в диссертации (параметризации рисков в п. 2.2 и 2.3, оценка существенности в п. 2.2, выявление и реконструкция сценария систем материального стимулирования в п. 3.3), производится на данных 144 сельскохозяйственных организаций растениеводческой специализации за 2021 г. Требуется уточнения, насколько предложенные модели и инструменты

масштабируемы на аудиторские задания, выполняемые в организациях с иной специализацией, в других периодах времени.

Вместе с тем, дискуссионность отдельных выводов в диссертационной работе и отмеченные недостатки не снижают общей высокой оценки данного исследования.

## **8. Соответствие диссертации и автореферата требованиям Положения о порядке присуждения научных степеней**

Диссертационная работа соответствуют требованиям Паспорта специальностей ВАК России 5.2.3 – Региональная и отраслевая экономика: 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.

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.


Диссертационная работа Петуха М. В. на тему: «Развитие инструментария аудита вознаграждений работникам сельскохозяйственных организаций» выполнена автором самостоятельно на высоком научном уровне, является завершенной научно-квалификационной работой в области теоретических и организационно-методических положений применения инструментария аудита вознаграждений работникам сельскохозяйственных организаций, имеющих важное значение для формирования релевантной информации, используемой при управлении воспроизводством человеческого капитала.

Учитывая актуальность, научную новизну и практическую значимость исследования, представленная диссертация соответствует требованиям

критериев п. 9-11, 13-14 «Положения о присуждении ученых степеней» (утверждено Постановлением Правительства РФ от 24 сентября 2013 года, №842), предъявляемым к кандидатским диссертациям, а ее автор, Михаил Владимирович Петух, заслуживает присуждения ученой степени кандидата экономических наук по специальности 5.2.3. Региональная и отраслевая экономика: бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика.

Диссертация, автореферат и отзыв рассмотрены, обсуждены и одобрены на заседании кафедры бухгалтерского учета и аудита федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I», протокол № 5 от 24 ноября 2023 г.

Заведующий кафедрой бухгалтерского учета и аудита ФГБОУ ВО Воронежский ГАУ, доктор экономических наук (08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика), профессор

 Широбов  
Владимир  
Григорьевич

24.11.2023 г.

**Сведения о ведущей организации:**

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I»

Почтовый адрес: Россия, 394087, Воронеж, ул. Мичурина, 1

Телефон: 8(473) 253-81-68;

E-mail: main@vsau.ru

Официальный сайт: <http://www.vsau.ru/>

