

На правах рукописи

Петух

Петух Михаил Владимирович

**РАЗВИТИЕ ИНСТРУМЕНТАРИЯ АУДИТА
ВОЗНАГРАЖДЕНИЙ РАБОТНИКАМ
СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ**

Специальность 5.2.3. Региональная и отраслевая экономика:
бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика

диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Ставрополь – 2023

Работа выполнена в федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Кубанский государственный аграрный университет имени И. Т. Трубилина»

Научный руководитель: кандидат экономических наук, доцент
Швырева Ольга Ивановна

Официальные оппоненты: **Барышников Николай Георгиевич**,
доктор экономических наук, профессор,
ФГБОУ ВО «Пензенский
государственный аграрный
университет», профессор кафедры
бухгалтерского учета, анализа и аудита

Парушина Наталья Валерьевна,
доктор экономических наук, профессор,
Среднерусский институт управления –
филиал ФГБОУ ВО «Российская
академия народного хозяйства
и государственной службы при
Президенте Российской Федерации»,
профессор кафедры экономики и
экономической безопасности

Ведущая организация: ФГБОУ ВО «Воронежский
государственный аграрный университет
имени императора Петра I»

Защита состоится «19» декабря 2023 г. в 9:00 на заседании диссертационного совета 32.2.036.03 при ФГБОУ ВО «Ставропольский государственный аграрный университет» по адресу: 355017, Ставрополь, пер. Зоотехнический, 12, ауд. 127.

С диссертацией и авторефератом можно ознакомиться в библиотеке ФГБОУ ВО «Ставропольский государственный аграрный университет» и на официальном сайте университета: www.stgau.ru

Автореферат разослан «__» _____ 202__ г.

Ученый секретарь
диссертационного совета



И. Г. Павленко

1 ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

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, точечный 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. Сони́на, Л. И. Хоружий, В. Т. Чая, а также трудах зарубежных авторов: Э. Хайнза, Э. Вастрайлен, 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. Лишук, Н. В. Парушина, В. А. Тимченко, А. Д. Шеремет, В. Г. Ширококов, 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 совершенствования 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 ответственности 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 финан-

совой 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 отчитывающейся 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/EBITDA») 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, наличия 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 аудитором.

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.

2 ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ РАБОТЫ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Развита теоретические положения аудита вознаграждений работников путем включения новых значимых для управления человеческим капиталом категорий финансовой информации, что способствует более точному определению предмета аудиторского задания и позволяет контролировать качество выполнения.

В диссертации с теоретико-методических позиций исследовано содержание и концептуальные правила формирования информации о затратах на оплату труда и вознаграждениях работникам, раскрываемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности сельскохозяйственных организаций. Установлено, что отчетные данные об оплате труда работников организации являются малоинформативными для пользователей, поскольку скрыты в сальдо обязательств и расходов основных форм отчетности и представляются обычно в виде одного элемента затрат в пояснениях, что затрудняет анализ, оценку кадровой политики и принятие соответствующих управленческих решений.

В связи с необходимостью концептуального определения объектов учета, раскрываемых в отчетности и релевантных для пользователей, уточнены дефиниции: «затраты на оплату труда» (регулируемый правом контент пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах), «вознаграждения работникам» (содержание и наполнение определяется МСФО, укрупняя объект на 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 образующие новую учетно-аналитическую категорию «расходы на персонал» (рисунок 1). В обеспечение сопоставимости отчетных данных о расходах и сальдо по счетам целесообразно пересматривать контент оценочных обязательств как остатка неиспользованных резервов на реализацию политики управления человеческим капиталом в будущем, обязанности по которым возникли в отчетном периоде в силу нормативных актов, в том числе локального характера.

Ценность четкого разделения и наполнения дефиниций состоит в возможности применения к предпосылкам формирования этой финансовой информации концептуальных принципов и требований, и допустимости выполнения аудиторских заданий, обеспечивающих уверенность в отношении их достоверности. Объективизация аудита позволяет обеспечить легитимность предмета аудиторских услуг на соответствие целеполаганию заказчика: для сельскохозяйственных организаций истинный аудит допустим только в отношении подтверждения достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом либо отдельных ее элементов; правдивость налоговой, статистической и специализированной отчетности, где информация о вознаграждениях и сопровождающих их налоговых затратах – предмет аудита на соответствие, а отчетов для целей управления, ESG-раскрытий, формируемых в добровольном порядке, – аудита отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения.

2. Предложена технология планирования аудита вознаграждений работникам сельскохозяйственных организаций, базирующаяся на оценке бизнес-риска закредитованности отрасли и ожидании искажений в предпосылках полноты, стоимостного измерения расходов на персонал и оценочных обязательств, позволяющая повысить результативность процедур проверки по существу.

Усиление требований к качеству аудита, необходимость достижения паритета результативности и рациональности аудиторских процедур обусловили развитие в диссертационной работе гипотезы о несостоятельности ревизионно-подтверждающей методики и целесообразности развития риск-ориентированного подхода, который, в свою очередь, строится на ожидании существенных искажений в зонах влияния факторов риска.

В целях развития данного подхода проведен анализ статистической и открытой финансовой информации сельскохозяйственных организаций Краснодарского края, который позволил зафиксировать бизнес-

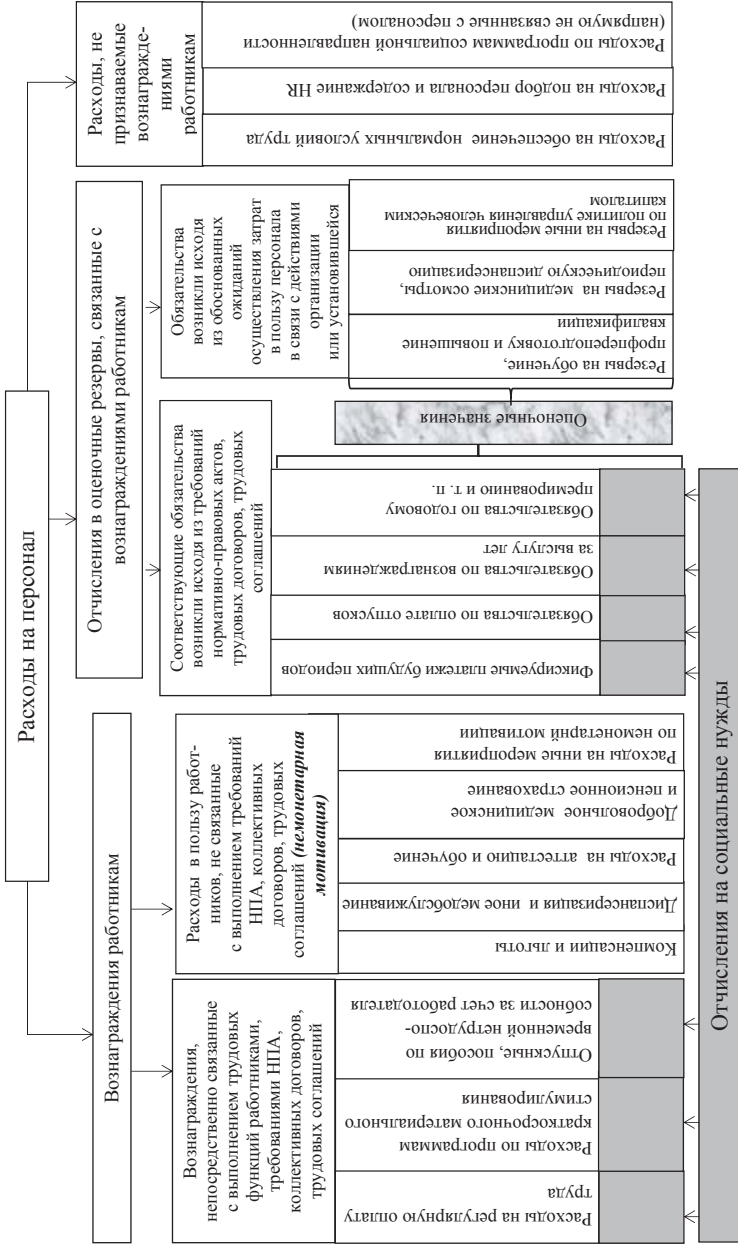


Рисунок 1 – Классификация и информационное наполнение различных групп расходов на персонал

Источник: разработано автором.

риск, имеющий определяющее значение для формирования стратегии аудита вознаграждений персоналу: большинство сельскохозяйственных организаций высокорентабельны, но существенно «закредитованы» – темп прироста заимствований опережает прирост эффективности (рисунок 2).

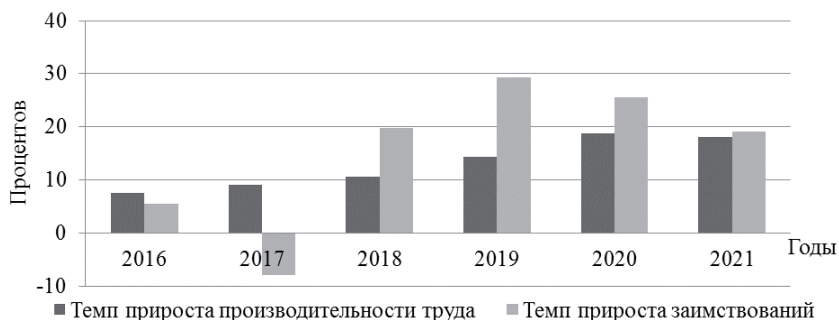


Рисунок 2 – Темпы прироста производительности труда и привлечения заемных средств в сельскохозяйственных организациях России

Источник: рассчитаны автором на основе данных Росстата

Выявленные особенности финансирования агробизнеса позволяют определить в качестве ключевого стейкхолдера отчетности сельскохозяйственных организаций банки и иных заимодавцев, которые обладают специфическими информационными потребностями в виде необходимости наблюдения рентабельности, финансовой устойчивости и выполнения кредитных ковенант (в особенности, соотношения текущих обязательств и прибыли), а также выявить наиболее вероятные направления существенных искажений отчетности сельскохозяйственными организациями, использующими кредитные ресурсы или рассматривающими их привлечение: занижение расходов на персонал, текущих и оценочных обязательств перед работниками, завышение прибыли и собственного капитала.

Исходя из потенциального влияния ключевого отраслевого фактора и иных рисков, стратегия аудита должна строиться в логике: 1) идентификация, оценка неотъемлемых рисков (перманентных факторов влияния и бизнес-рисков) и их влияния на отдельные значимые предпосылки подготовки отчетности; 2) выявление и оценка факторов риска средств контроля (также с определением ожидаемых искажений

по предпосылкам); 3) позиционирование факторов риска по степени их вероятного и/или значительного влияния на отчетность в целом и отдельные предпосылки ее подготовки на «карте рисков», выявление зоны толерантности к риску; 4) выбор аудиторских процедур в ответ на оцененные риски.

3. Развiт инструментарий картографирования рисков в аудите посредством установления типологии неотъемлемых и контрольных рисков и в зависимости от результатов оценки вероятности и значительности, что обеспечит дифференцированный подход к выбору характера, объема, временных рамок, экспертности аудиторских процедур и повысит качество аудиторского задания.

Исследование инструментов управления рисками показало, что оценка факторов влияния на предпосылки подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности наиболее определенно визуализируется с применением «карты рисков». Основой картографирования в аудите должна являться классификация факторов риска по уровням оценки подверженности отчетных данных существенным искажениям. Стандарты аудита допускают элементарную типологию риска по уровням вероятности (ось ОХ) и значительности (ось ОУ): низкий, средний, высокий, вследствие чего формируются 9 зон, три из которых (сочетания низкого и среднего риска) – это «зеленая зона» (зона толерантности к риску), освобождающая аудитора от трудоемких детальных тестов, что, как доказано в работе имеет существенное значение для рационального планирования аудита. Посредством параметризации зонирования рисков таким образом устанавливается вторая рамка качества аудита.

Руководствуясь особенностями интересов приоритетных пользователей, предлагается математический инструментарий верификации вероятности рисков по ключевым показателям принятия решений (таблица 1) и значительности рисков (таблица 2), что в логике риск-ориентированной модели аудита в отличие от существующих методик позволяет определить не только параметры риска, но и конкретизировать статьи, подверженные преднамеренному воздействию через предпосылки, и направленные искажений.

Предлагаемая методика визуализации предполагает, что технически факторы риска должны достоверно попасть в одну из позиций: «высокий», «средний», «низкий» риск, исходя из предложенных критериев параметризации. Это позволит аудитору надежно определить критичность фактора риска («красная зона») или возможность его игнорирования при планировании детальных тестов («зеленая зона») (рисунк 3).

Таблица 1 – 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 $\frac{П - X}{ПС + X} \times 100$)
Существенная зависимость от возможности привлечения заемных средств	Коэффициент финансовой независимости ($K_{\text{фн}}$)	$(-\infty; 0,35)$ [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 (C)	$(-\infty; 0) \cup$ $\cup (2; +\infty)$ [1; 2] [0; 1)	Высокий Средний Низкий	На предпосылки формирования текущих обязательств (кредиторской задолженности и оценочных обязательств)	Занижение текущих обязательств, завышение собственного капитала (модель $\frac{ТО + X}{П - X}$)

Примечание:

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.;

$K_{\text{фн}}$ – коэффициент финансовой независимости на конец года;

СК – собственный капитал на конец года, тыс. руб.;

C – 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, тыс. руб.

Источник: разработано автором.

Таблица 2 – 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...	[0; $Y_{\text{яни}}$]	($Y_{\text{яни}}$; $UC_{\text{фо}}$) или ($Y_{\text{яни}}$; $UC_{\text{п}}$), если $UC_{\text{п}}$ определяется	[$UC_{\text{фо}}$; $+\infty$) или [$UC_{\text{п}}$; $+\infty$), если $UC_{\text{п}}$ определяется
Высокая финансовая зависимость и/или низкая кредитоспособность	Оценочные обязательства перед персоналом и/или кредиторская задолженность по выплатам персоналу – занижение на сумму...			
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

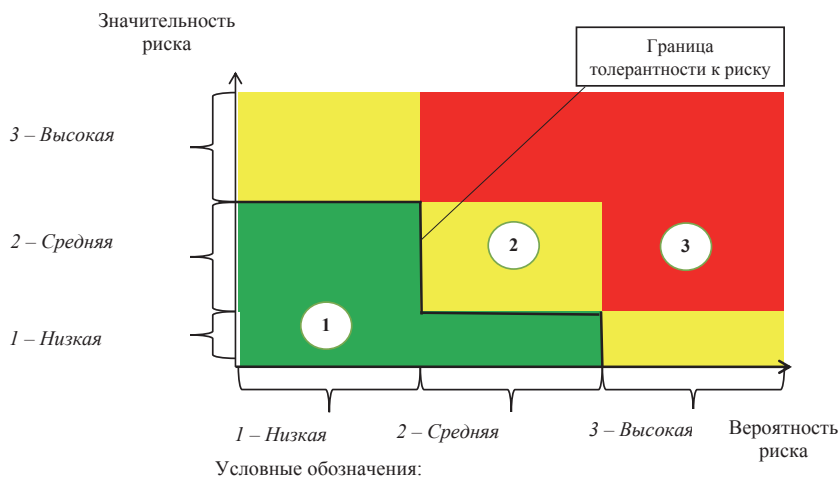
Примечание:

$Y_{\text{яни}}$ – уровень явно незначительных искажений, тыс. руб.;

$UC_{\text{фо}}$ – уровень существенности для бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, тыс. руб.;

$UC_{\text{п}}$ – уровень существенности для отдельных сальдо / групп однотипных операций, тыс. руб.

Источник: разработано автором.



№ фактора	Риск	Вероятность		Значительность	
		Уровень	Обоснование	Уровень	Обоснование
1	Риск низкой эффективности	Низкий	Организация репутабельна, уровень – выше среднеотраслевого	Низкий	Средний уровень заработной платы растет в соответствии с инфляцией
2	Риск утраты финансовой независимости по $K_{\text{ФН}}$	Средний	Организация выполняет $K_{\text{ФН}}$ на пограничном уровне	Средний	Наблюдается значительная разница между погашенными оценочными обязательствами и суммой начисленных резервов за период
3	Риск утраты финансовой независимости по С	Высокий	Прогнозируется нарушение кредитной ковенанты (более 2) вследствие роста текущих обязательств	Средний	

Рисунок 3 – Карта неотъемлемых рисков, связанных с информацией о вознаграждениях персоналу

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

На основе анализа требований МСА автором определена допустимость снижения оцененного уровня риска существенных искажений, обусловленных неотъемлемыми факторами, при эффективном функционировании систем внутреннего контроля. Методика параметризации оценки контрольных рисков аналогична вышеприведенной, с той разницей, что вероятность

и значительность потенциальных искажений по предпосылкам формирования ключевых статей отчетности необходимо устанавливать не на основе публичной финансовой информации, а по результатам тестов средств контроля и фиксируемым доказательствам регламентации, осуществления процедур и управления отклонениями в аудируемой организации.

4. Эмпирически определена универсальная формула расчета уровня существенности для отдельных сальдо обязательств и групп однотипных расходов на персонал для сельскохозяйственных организаций, имеющих пограничные значения показателей кредитоспособности, позволяющая более объективно оценивать риски по их значительности.

Позиция сельскохозяйственной организации в мониторинге эффективности, финансовой устойчивости и кредитоспособности может быть «пограничной». В работе установлено, что вероятная утрата места в благоприятной мониторинговой позиции может мотивировать отчитывающуюся организацию на целенаправленное манипулирование предпосылками подготовки отчетности. В случае ожидания существенных искажений по конкретным предпосылкам подготовки отчетности уровень существенности, определенный для бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, перестает выполнять функцию параметра значительности искажений, если он выше уровня ожидаемых искажений по предпосылкам.

Для решения прикладной методической задачи «На какую сумму и в каком направлении вероятно будут искажены собственный капитал, текущие обязательства и/или расходы на персонал, чтобы аудируемое лицо оказалось в более благоприятной мониторинговой позиции?» предлагается рассчитывать уровень существенности для отдельных сальдо (групп однотипных операций). Определено, что эмпирически этот уровень существенности наиболее точно можно установить решением системы неравенств (1) с опорой на три ранее описанных критерия (рентабельность продукции, коэффициент финансовой независимости, значение кредитной ковенанты):

$$\left\{ \begin{array}{l} X \leq \frac{\text{П} \times (\text{R} - \text{R}_{\text{МГ}})}{\text{R}_{\text{МГ}} + 100}, \\ X \leq \text{В} \times (\text{K}_{\text{ФН}} - \text{K}_{\text{ФН МГ}}) \\ X \leq \frac{\text{П} \times (\text{С} - \text{С}_{\text{МГ}})}{\text{С}_{\text{МГ}} + 1}, \\ X \leq \text{УС}_{\text{ФО}}, \end{array} \right. \quad (1)$$

где $\text{R}_{\text{МГ}}$, $\text{K}_{\text{ФН МГ}}$ и $\text{С}_{\text{МГ}}$ – межгрупповые уровни рентабельности продукции, коэффициента финансовой независимости и кредитной ковенанты, определяемые в соответствии со столбцом 3 таблицы 1 автореферата.

Апробация методики на данных 144 сельскохозяйственных организаций Краснодарского края показала, что для 6 из них необходимо определять уровень существенности по группе однотипных операций, формирующих статью «Расходы на оплату труда», и для 12 – уровень существенности по сальдо текущих обязательств (кредиторская задолженность и оценочные обязательства), что составляет 12,5 % выборки. Следовательно, неиспользование ожидания искажений для параметризации рисков для этих организаций обусловило бы неуспешное картографирование рисков за счет непризнания высокой значительности рисков.

5. Разработана типовая комплексная технология аудита оценочных обязательств по расходам на персонал, позволяющая унифицировать процедуры их объективизации, верификации, определения приемлемого диапазона стоимостного измерения, что позволит снизить риски необнаружения существенных искажений по объекту, характеризующемуся повышенной степенью неопределенности для пользователей.

В качестве области апробации риск-ориентированного инструментария избраны оценочные обязательства по расходам на персонал, так как их влияние на достоверность отчетности и необходимость ощутимого проявления профессионального скептицизма являются критически важными для аудита вознаграждений работникам.

Для целей объективизации аудита уточнен состав статьи «Оценочные обязательства», сформирован универсальный чек-лист типовых резервов по расходам на персонал для организаций аграрного сектора, включающий 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. Чек-лист имеет ключевое значение для подтверждения существования и полноты признания оценочных обязательств.

На основе универсальных матриц рисков определена еще одна ключевая предпосылка оценочных обязательств – стоимостное измерение, требующая проведения детальных тестов. Риски некачественного аудита, обусловленные неконкретностью типовых технологий оценки справедливости допущений, положенных в основу стоимостного измерения оценочного значения, и точечной оценки сальдо резерва на отчетную

и сопоставимые даты, в предлагаемой методике нивелируются инструментом интервальной оценки (где применяется не менее двух справедливых точечных измерений анализируемого резерва и искажение исчисляется отклонением от ближайшей границы приемлемого интервала). На рисунке 4 приведен пример применения интервальной методики оценки искажения оценочного обязательства по оплате отпусков, где наиболее надежные, часто применяемые методики статистической оценки (точка 1) и оценки неиспользованных дней отпуска по среднему заработку однородной группы работников (точка 2) дают основу для формирования диапазона приемлемого стоимостного измерения и соответственно «визуализировать» область искажений с последующей оценкой их существенности.

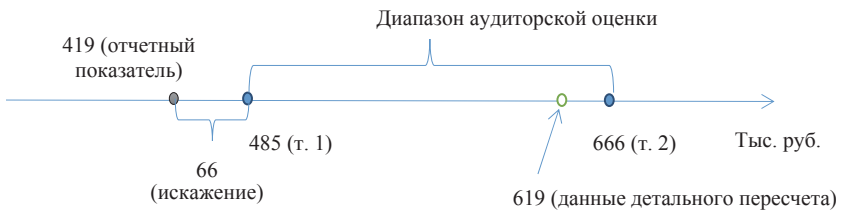


Рисунок 4 – Визуализация определения искажения оценочного значения на отчетную дату методом интервальной оценки

Источник: разработано автором

Предложенная автором методика универсальна, масштабируема на все виды резервов, включая редко формируемые оценочные обязательства, и позволяет не только более точно констатировать факт отклонения представленного в бухгалтерской (финансовой) отчетности оценочного значения от приемлемого диапазона, но и определять суммовой критерий принятия решений о надлежущей детализации элементов статьи «Оценочные обязательства», раскрываемой в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, что является существенным фактором результативности обобщающих процедур аудита.

6. Предложен инструментарий экспертно-консультационной услуги по реинжинирингу системы материального стимулирования работников сельскохозяйственной организации, позволяющий достичь оптимального результата по целевому сценарию

для заказчика и повысить степень контроля качества работы аудитора.

В рамках обеспечения качества информационно-консультационной деятельности аудиторов представляется актуальным вхождение в нишу экспертно-консультационных услуг в области стратегического управления человеческим капиталом агробизнеса, в том числе информационно-аналитической поддержки реформирования системы материального стимулирования. Параметризация качества услуг в данном случае должна быть обеспечена формализацией технологии и репрезентативностью данных, избранных в качестве базиса принятия решений. В контексте предлагаемого формата экспертно-консультационной услуги определена информационная основа – историческая финансовая и нефинансовая информация субъектов-аналогов и присущие им непрогнозируемые взаимосвязи «ресурс – результат», а в качестве инструмента – метод кластеризации k-means.

Апробация методики по данным 144 организаций Краснодарского края с развитым растениеводством (по данным за 2021 г.) позволила выявить три сценария вознаграждений работникам: базовый (экономичный), нейтральный и развитый, – с достоверно влияющими на рентабельность параметрами среднего уровня оплаты за 1 чел.-ч, зарплатоемкости продукции, уровня премий в оплате труда, наличии форм соцподдержки в рамках кластера (таблица 3).

Таблица 3 – 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

Источник: кластерная модель построена автором по данным 144 сельскохозяйственных организаций с использованием программы STATISTICA.

Верифицируемый результат экспертной услуги предлагается констатировать в идентификации сценария, применяемого экономическим субъектом, выработке рекомендаций по достижению наиболее успешных параметров целевой стратегии (способствующих достижению наибольшей рентабельности).

3 ВЫВОДЫ

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 управления человеческим капиталом в будущем, обязанности по которым возникли в отчетном периоде в силу нормативных актов. В развитие нового учетного объекта пересмотрено содержание оценочных обязательств как сальдо резервов на реализацию политики управления человеческим капиталом в будущем, обязанности по которым возникли в отчетном периоде в силу нормативных актов. Уточненные дефиниции предлагается использовать как элемент объективизации аудиторского задания и определения соответствующего ему предмета («первая рамка качества аудита»).

2. В развитие риск-ориентированной стратегии аудита вознаграждений работникам, учитывающей отраслевые особенности сельскохозяйственных организаций, в диссертации идентифицирован основной отраслевой бизнес-риск – высокая закредитованность; определены элементы бухгалтерской (финансовой) отчетности, влияющие на управленческие решения приоритетных пользователей (кредиторов) и подверженные вследствие этого целенаправленному искажению – показатели кредитоспособности (рентабельность продукции, коэффициент финансовой независимости, кредитные ковенанты); эмпирически определены ожидаемые направления манипулирования величиной расходов на персонал и

наиболее вероятно искажаемые предпосылки (полнота и стоимостное измерение), что в совокупности имеет определяющее влияние на выбор процедур проверки по существу и их результативность.

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, базирующегося на рентабельности продукции либо коэффициенте финансовой независимости либо выполнении кредитной ковенанты.

5. В качестве комплексного инструментария аудита объекта, подверженного наиболее высоким рискам существенного искажения, – «оценочные обязательства по расходам на персонал», разработана технология их проверки, включающая: объективизацию контента статьи «Оценочные обязательства» по видам резервов, учитывающую специфику требований нормативно-правового регулирования труда в сельском хозяйстве; универсальную матрицу рисков по каждому виду резервов с обоснованием значений параметров вероятности и значительности; механизм детальных тестов в отношении справедливого стоимостного измерения оценочных обязательств с применением инструментом интервальной оценки; методику оценки редко формируемых резервов (по вознаграждениям по итогам работы за год, резервов на повышение квалификации); технику измерения величины и существенности искажения оценочных обязательств.

6. В развитие направления диверсификации аудиторских услуг как фактора укрепления устойчивости аудиторского бизнеса и обеспечения их качества определен инструментарий экспертно-консультационной поддержки принятия решений о совершенствовании системы материального стимулирования персонала. Практическое применение технологии по группе сельскохозяйственных организаций 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».

граждение 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 РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

а) публикации в ведущих рецензируемых научных журналах и изданиях, рекомендованных ВАК РФ для публикации результатов диссертаций:

1. **Петух М. В.** Кластеризация как инструмент анализа системы материального стимулирования сельскохозяйственных организаций / М. В. Петух // Естественно-гуманитарные исследования. – 2023. – № 2 (46). – С. 170–173. (0,41 п. л.)

2. **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. (1,17 п. л.)

3. **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. (0,60 п. л.)

4. 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. (0,42 п. л. / 0,14 п. л.)

5. **Петух М. В.** Методика аналитических процедур аудиторской оценки эффективности вознаграждений персоналу / М. В. Петух // Труды Кубанского государственного аграрного университета. – 2019. – № 78. – С. 42–49. (0,63 п. л.)

6. **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. (0,48 п. л.)

7. 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. (0,93 п. л. / 0,31 п. л.)

б) публикации в журналах, входящих в международные наукометрические базы данных:

8. Shvyreva O. Application of visualization methods of audit risk assessment in developing an audit strategy / O. Shvyreva, A. Petukh, **M. Petukh** // ECORFAN Journal-Mexico. – 2022. – Vol. 13, № 28. – P. 1–10. – Режим доступа: https://www.ecorfan.org/journal/v13n28/ECORFAN_Journal_Mexico_V13_N28_1.pdf (0,95 п. л. / 0,32 п. л.) (Web of Science)

в) монография:

9. **Петух М. В.** Аудиторские процедуры проверки по существу: проверка оценочных резервов, связанных с вознаграждениями персонал // Аналитические процедуры в аудите оплаты труда : монография / О. И. Швырева, А. В. Петух, М. В. Петух. – Краснодар : КубГАУ, 2019. – 103 с. (6 п. л. / 0,8 п. л.)

г) публикации в других изданиях:

10. **Петух М. В.** Производительность труда как драйвер роста финансовых результатов организации / М. В. Петух // Формирование финансово-экономических условий инновационного развития экономики : матер. Междунар. науч.-практ. конф., Краснодар, 16–17 декабря 2022 г. – Краснодар : КубГАУ имени И. Т. Трубилина, 2023. – С. 146–150. (0,25 п. л.)

11. **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 : сб. науч. ст. 2-й Всерос. молод. науч. конф., Курск, 04 июня 2021 г. Т. 1. – Курск : Юго-Западный государственный университет, 2021. – С. 225–228. (0,16 п. л.)

12. **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 : сб. ст. по матер. XII Всерос. науч.-практ. конф. молод. уч., Краснодар, 24 марта 2021 г. – Краснодар : КубГАУ имени И. Т. Трубилина, 2021. – С. 51–55. (0,17 п. л.)

13. Швырева О. И. Классификация аудиторских заданий в области оплаты труда / О. И. Швырева, **М. В. Петух** // Итоги научно-исследовательской работы за 2017 год : сб. ст. по матер. 73-й науч.-практ. конф. преп., Красно-

дар, 14 марта 2018 г. – Краснодар : КубГАУ имени И. Т. Трубилина, 2018. – С. 521–522. (0,1 п. л. / 0,05 п. л.)

14. **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 г. – Краснодар : КубГАУ, 2012. – С. 673–674. (0,1 п. л.)

Подписано в печать 17.10.2023. Формат 60x84 ¹/₁₆. Гарнитура «Таймс».
Бумага офсетная. Печать офсетная. Усл. печ. л. 1,46. Тираж 100. Заказ № 460.

Отпечатано в типографии издательско-полиграфического комплекса СтГАУ
«АГРУС», г. Ставрополь, ул. Пушкина, 15.