

## МЕТОДИЧЕСКИЙ ИНСТРУМЕНТАРИЙ РИСК-ОРИЕНТИРОВАННОГО АУДИТА УЧЕТНОЙ ИНФОРМАЦИИ ОБ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВАХ В СЕЛЬСКОМ ХОЗЯЙСТВЕ

Тамара Ивановна Логвинова  
Елена Юрьевна Дьяченко

Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I

В настоящее время в российской аудиторской практике широкое развитие получил риск-ориентированный подход к проведению аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности. Он основан на знании принципов бизнеса, новой парадигме контроля хозяйственных рисков и связанных с ними аудиторских рисков. Это обусловило потребность в методических указаниях по планированию и проведению аудиторских процедур при проверке информации по отдельным объектам бухгалтерского учета, циклам осуществляемых фактов хозяйственной жизни и бизнес-процессам. Целью научного исследования является обоснование и разработка методического обеспечения риск-ориентированного аудита учетной информации об основных средствах, занимающих значительный удельный вес в структуре активов сельскохозяйственных организаций. На основе анализа и обобщения международных аудиторских регламентов определены этапы проведения риск-ориентированного аудита и сформированы методические подходы к выполнению процедур оценки риска. Идентифицированы условия и события, инициирующие бизнес-риски в аграрной сфере и присущие им риски существенного искажения учетных сведений о хозяйственных операциях с основными средствами. Обоснованы рекомендации по оценке операционной эффективности средств контроля, применяемых сельскохозяйственными организациями для нивелирования рисков. Установлена взаимосвязь оценок риска существенного искажения отчетности и ответных аудиторских действий, что позволило обосновать подход к определению состава и объема аудиторских процедур по существу, направленных на выявление искажений отчетных данных о наличии и движении внеоборотных активов. Методические разработки могут быть использованы для формирования внутренних стандартов аудита, детализирующих порядок выявления и оценки рисков существенного искажения и схему выбора дальнейших аудиторских процедур с учетом отраслевой специфики аудируемых лиц.

**КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА:** риск-ориентированный аудит, риск существенного искажения, основные средства, бухгалтерская отчетность, аудиторские процедуры, сельскохозяйственные организации.

## METHODOLOGIES AND INSTRUMENTATION FOR RISK-BASED AUDITING OF ACCOUNTING INFORMATION ON FIXED ASSETS IN AGRICULTURE

Tamara I. Logvinova  
Elena Yu. Dyachenko

Voronezh State Agrarian University named after Emperor Peter the Great

At present the risk-based approach to accounts (financial) auditing has been widely developed in the Russian auditing practice. It is based on the knowledge of business principles, a new paradigm for controlling the economic risks and their associated auditing risks. This determined the need for the methodological guidance on planning and conducting the audit procedures when verifying the data on individual accounting items, cycles of facts of economic life and business processes. The objective of research was to substantiate and develop methodologies and instrumentation for risk-based audit of accounting information on fixed assets that have a significant share in the structure of assets of agricultural organizations. Based on the analysis and collation of international auditing regulations the stages of conducting the risk-based audit and methodological approaches to the implementation of risk assessment procedures were defined. The conditions and events that initiate the business risks in the agrarian sphere and their inherent risks of material misstatement of accounting information on the economic operations with fixed assets authors were identified. The authors have substantiated the recommendations on the assessment of operational efficiency of control means used by agricultural organizations to level the risks. The relationship between risk assessment for material misstatement and audit responses was established, which allowed substantiating the approach to determining the contents and

scope of audit procedures essentially aimed at revealing the accounting misstatements on the availability and flow of non-current assets. These methodological guidelines can be used to formulate the internal audit standards that specify the procedure for identifying and assessing the risks of material misstatement and the scheme for selecting further audit procedures taking into account the industry-specific features of the entities being audited.

KEY WORDS: risk-based audit, risk of material misstatement, fixed assets, financial statements, audit procedures, agricultural organizations.

**О**сновные средства занимают значительный удельный вес в структуре активов сельскохозяйственных организаций. В связи с этим аудит достоверности информации о наличии и движении основных средств, отраженной в бухгалтерской (финансовой) отчетности хозяйствующего субъекта аграрной отрасли, имеет важное значение для разных групп пользователей этой отчетности.

Для современного этапа развития аудиторской практики характерно превалирование риск-ориентированного подхода к проверке достоверности финансовой информации. Сущность данного подхода широко исследуется в научной литературе [4, 5, 6, 7, 11, 12], в то же время прослеживается недостаточная разработанность методических положений по его применению, в частности в организациях аграрной сферы. Это обусловило выбор цели и задач представленного исследования.

Согласно положениям Международного стандарта аудита 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения» (далее – МСА 315) суть исследуемого подхода базируется на утверждении, что бизнес-риски или хозяйственные риски обычно имеют финансовые последствия и тем самым создают условия для существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности [8]. Поэтому идентификация хозяйственных рисков на начальном этапе аудита позволяет оценить возможные искажения отчетных данных и на основе этого определить необходимые аудиторские процедуры по их выявлению.

Преимущество риск-ориентированного подхода по сравнению с подтверждающим и системно-ориентированным аудитом, как отмечают Р.П. Булыга и М.В. Мельник, состоит в том, что «концепция аудита, базирующегося на риске, основана на концентрации аудиторской работы в областях с более высоким возможным риском, что значительно упрощает аудит в областях с низким риском» [1].

Высокую эффективность анализируемого подхода подтверждают сотрудники АО «КПМГ» Е.В. Зубова и М.Э. Надеждина, указывая, что «уменьшается вероятность выполнения «лишней» работы, поскольку аудитор нацелен на выявление и оценку значительных рисков, которые по суждению аудитора требуют особого рассмотрения в ходе аудита в силу вероятности существенного искажения отчетности» [2].

На основе анализа и обобщения международных аудиторских регламентов установлено, что процесс риск-ориентированного аудита учетной информации об основных средствах, как и других объектов учета, включает четыре укрупненных этапа.

Перый этап: осуществление процедур оценки риска, под которыми понимаются «процедуры, проводимые с целью получения понимания организации и ее окружения, включая систему внутреннего контроля организации, направленные на выявление и оценку рисков существенного искажения, как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки, на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок» [8]. Эти процедуры позволяют идентифицировать бизнес-риски и связанные с ними риски существенного искажения учетной информации.

Второй этап: тестирование эффективности системы внутреннего контроля аудируемого лица, направленное на определение применяемых клиентом средств и процедур контроля, позволяющих предотвратить или скорректировать существенные искажения.

Третий этап: определение состава аудиторских процедур по существу и их выполнение.

Четвертый этап: обобщение и оценка полученных аудиторских доказательств.

Алгоритм проведения риск-ориентированного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности одинаков для экономических субъектов всех сфер деятельности. Однако отраслевая специфика проверяемого объекта оказывает влияние на организацию процесса аудиторской проверки. Применительно к аудиту операций с основными средствами в сельскохозяйственных организациях, в отличие от предпринимательских структур других отраслей, особенности проявляются в составе и содержании применяемых аудиторских процедур, последовательности их выполнения, используемых источниках информации. Это обусловлено тем, что в сельском хозяйстве к основным средствам относятся такие активы, как рабочий и продуктивный скот, многолетние насаждения. Операции с ними отличаются особенностями, характерными для биологических активов и процессов биотрансформации [10].

Специфичным является порядок стоимостной оценки этих объектов. Кроме того, в сельском хозяйстве применяются как унифицированные (межведомственные), так и специализированные формы первичных документов по учету основных средств, используются особые способы их систематизации, обработки и отражения в бухгалтерских регистрах, заполняются специализированные формы бухгалтерской отчетности, в том числе в отношении информации об основных средствах (например, «Отчет о сельскохозяйственной технике и энергетике» ф. № 17-АПК).

Процесс риск-ориентированного аудита начинается с выполнения процедур оценки риска. При аудите операций с основными средствами процедуры оценки риска могут проводиться в тестовой форме. В перечень тестовых вопросов-факторов, направленных на выявление хозяйственных условий и событий, инициирующих риски существенного искажения информации, рекомендовано включить следующие.

### 1. Каналы поступления основных средств.

Аудитор должен выяснить, как приобретаются основные средства:

- строительство хозяйственным или подрядным способом,
- приобретение у поставщиков,
- поступление от учредителей в качестве вклада в уставный капитал,
- приобретение по договору лизинга или договору мены,
- безвозмездное поступление.

Одновременно устанавливаются источники приобретения активов – собственные или заемные средства. Чем разнообразнее каналы поступления основных средств, тем выше вероятность искажений в оценке первоначальной стоимости объектов, учете «входного» НДС, схемах корреспонденций счетов.

Помимо этого, в сельском хозяйстве существует определенная специфика внутрихозяйственного оборота биологических активов и, как следствие, учета и отражения информации о таких объектах основных средств (например, формирование основного стада продуктивного и рабочего скота за счет выращивания молодняка животных в своей организации, закладка и принятие к учету многолетних насаждений). Функционирование этих активов подвержено воздействию биологических факторов, что порождает особые хозяйственные и финансовые риски. Бухгалтерский учет должен сформировать данные обо всех процессах роста, вырождения, продуцирования, размножения, вызывающих в биологических активах качественные и количественные изменения [9]. Существенная стоимость этих объектов бухгалтерского учета требует дополнительных аудиторских процедур по проверке их оценки и своевременности принятия на учет.

2. Планирование расходов на приобретение или создание основных средств, их ремонт и модернизацию.

Наличие и регулярный анализ сметы расходов на приобретение, строительство, ремонт и модернизацию основных средств являются важной частью внутреннего контроля финансовых потоков организаций производственной сферы. Существенные откло-

нения от утвержденных смет расходов требуют специального аудиторского рассмотрения, выявления причин расхождений, за которыми могут скрываться искажения учетных и отчетных данных.

### 3. Осуществление нетипичных операций с основными средствами.

К нетипичным относят операции, которые являются необычными в связи с их объемом или характером, либо которые повторяются нечасто. В сельскохозяйственных организациях это могут быть лизинговые операции, поступление основных средств по договору дарения и др. Они характеризуются применением сложных учетных принципов и затрудняют порядок применения эффективных средств контроля в отношении рисков.

4. Контроль за своевременным отражением в учетных регистрах операций с основными средствами.

Аудитор должен изучить систему документооборота, процедуры передачи сведений из производственных и складских подразделений в бухгалтерию. Несвоевременная передача данных свидетельствует о слабостях внутреннего контроля и может привести к появлению недостоверных данных в бухгалтерском учете и отчетности. В сельскохозяйственных организациях эта ситуация может усугубляться территориальной удаленностью производственных подразделений (расположение в другом населенном пункте).

5. Своевременность государственной регистрации объектов недвижимости и транспортных средств.

Несвоевременная регистрация основных средств способствует возникновению дополнительных рисков, связанных с неподтвержденным правом собственности организации на соответствующие объекты имущества. Определение конкретных лиц, в обязанности которых входит сбор и подача документов на регистрацию сделок с недвижимостью, график подачи соответствующих документов и контроль за его соблюдением, может служить доказательством существования надежных процедур контроля.

6. Наличие внутренней инструкции по оценке первоначальной стоимости основных средств.

Как отмечалось ранее, в сельскохозяйственных организациях разнообразны каналы поступления основных средств, что обуславливает разный порядок формирования первоначальной стоимости объектов. Отсутствие внутренних методических указаний по оценке внеоборотных активов способствует возникновению непреднамеренных искажений. Ошибки, допущенные в оценке основных средств, могут повлечь неточное исчисление амортизации, а следовательно, себестоимости и прибыли, искажение сумм налога на имущество.

### 7. Наличие условий, обеспечивающих сохранность основных средств.

Аудитор должен установить места нахождения основных средств. Одновременно он идентифицирует и оценивает эффективность применяемых аудируемым лицом средств контроля:

- наличие материально ответственных лиц, отвечающих за сохранность основных средств;
- заключение с ними договоров о полной материальной ответственности;
- наличие пожарно-охранной сигнализации в местах нахождения основных средств – офисе, производственных помещениях, складах и др.

Отсутствие указанных средств контроля способствует недобросовестным действиям работников предприятия, выражающимся в хищении активов.

Кроме того, пространственная распространенность сельскохозяйственных организаций обуславливает необходимость наличия в составе основных средств активной части: тракторов, комбайнов, сельскохозяйственных машин и орудий. Их использование связано с физическим перемещением по полям, находящимся в разных подразделениях организации [9]. Это осложняет процесс проведения процедур внутреннего контроля за сохранностью таких активов.

8. Порядок и периодичность проведения инвентаризации основных средств.

Инвентаризация является эффективной процедурой контроля за сохранностью активов. Необходимо установить, что инвентаризация проводится в установленные сроки, с соблюдением необходимых правил, исключающих фальсификацию ее данных. Следует проконтролировать, что результаты инвентаризации правильно и полно отражаются в бухгалтерском учете, а также выяснить, анализируются ли они руководством аудируемого лица, принимаются ли соответствующие меры в случае выявления недостатков [5].

9. Обособленный учет основных средств, сданных и взятых в аренду.

Отсутствие обособленного учета арендованных и сданных в аренду активов может привести к неверному представлению информации об основных средствах в бухгалтерском балансе, а также неправильному учету расходов по сданным в аренду объектам.

Также следует установить наличие и правильность ведения инвентарных карточек учета основных средств, периодичность сверки данных аналитического и синтетического учета, наличие схем рабочих корреспонденций счетов по проверяемому объекту учета и др. Каждый из этих факторов может стать причиной искажения учетных и отчетных сведений.

Перечень представленных факторов должен быть дополнен общими вопросами, применяемыми ко всем объектам аудита и направленными на выявление потенциальных рисков существенного искажения информации. К их числу относятся:

- уровень сложности нормативного регулирования по проверяемому объекту учета или изменения в требованиях по ведению учета и отчетности в отчетном периоде;
- наличие операций со связанными сторонами;
- изменения в учетной политике в части аудируемого раздела учета;
- нехватка персонала с надлежащими навыками ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- изменения в информационных системах в проверяемом периоде;
- наличие оценочных значений и степень субъективности, допускаемая при их расчете из-за отсутствия точных способов определения;
- завершение необычных и сложных операций с основными средствами в конце или ближе к концу отчетного периода;
- большое количество корректировок учетных данных в конце отчетного года.

На основе идентификации рисков существенного искажения и применяемых средств контроля по их нивелированию определяются необходимые аудиторские процедуры по существу для проверки операций с основными средствами. Проверка по существу предусматривает выполнение детальных тестов оборотов и сальдо по счетам бухгалтерского учета и раскрытия информации в отчетности и (или) аналитических процедур.

В процессе исследования установлена взаимосвязь оценок риска существенного искажения отчетности и характера и объема аудиторских процедур по существу (табл. 1).

**Таблица 1. Взаимосвязь оценок риска существенного искажения и ответных аудиторских действий**

Оценка риска существенного искажения	Ответные действия на оцененные риски		
	Уровень существенности	Характер аудиторских процедур	Объем аудиторских процедур
Высокая	Низкий	В основном детальные тесты оборотов и сальдо по счетам, показателей отчетности	Увеличенный
Средняя	Средний	Детальные тесты и аналитические процедуры	Умеренный или сокращенный
Низкая	Высокий	В основном аналитические процедуры	Сокращенный или не проводятся

## ЭКОНОМИЧЕСКИЕ НАУКИ

**Таблица 2. Оценка рисков существенного искажения и определение аудиторских процедур по существу по фактам хозяйственной жизни с основными средствами (ОС)**

Условия и события, определяющие бизнес-риски	Взаимосвязанный риск существенного искажения информации	Варианты оценок в аудируемой организации	Вероятность риска (оценка аудитора)	Дальнейшие аудиторские процедуры по существу
Каналы поступления основных средств	Ошибки в определении первоначальной стоимости ОС, в учете входного НДС, в синтетическом учете	Строительство, приобретение по договорам купли-продажи, по договорам мены, поступления в счет вклада в уставный капитал и др.	Высокая	Увеличенный объем процедур по проверке формирования первоначальной стоимости ОС и их синтетического учета, учета НДС
		Строительство, приобретение по договорам купли-продажи	Средняя	Умеренный или сокращенный объем процедур
		Приобретение по договорам купли-продажи	Низкая	Не требуются или сокращенный объем процедур
Контроль за своевременностью отражения в учетных регистрах фактов хозяйственной жизни с ОС	Несвоевременное отражение совершенных фактов хозяйственной жизни в бухгалтерском учете и отчетности	График документооборота не разработан или разработан, но сроки передачи сведений из производственных подразделений в бухгалтерию не соблюдаются	Высокая	Увеличенный объем процедур по проверке своевременности отражения операций с ОС в учете и правильности разграничения доходов и расходов по ним по отчетным периодам
		График документооборота разработан, имеются единичные случаи несвоевременной сдачи первичных документов	Средняя	Умеренный или сокращенный объем процедур
		График документооборота разработан и строго соблюдается	Низкая	Не требуются или сокращенный объем процедур
Своевременность государственной регистрации прав собственности на объекты ОС	Искажения в суммах начисленной амортизации, налога на имущество	Ответственные лица не определены, имеются не зарегистрированные объекты	Высокая	Проверка правильности корреспонденций счетов, сумм начисленной амортизации, сумм налога на имущество по всем незарегистрированным объектам ОС
		Ответственные лица не определены, своевременность регистрации контролируется руководителем организации	Средняя	Умеренный или сокращенный объем процедур
		Ответственные лица определены, право собственности на объекты ОС регистрируются в установленные сроки	Низкая	Не требуются или сокращенный объем процедур

Выявленная взаимосвязь свидетельствует, что если аудитор оценивает вероятность искажений учетной и отчетной информации как высокую, то это требует проведения детальных проверок оборотов и сальдо по счетам бухгалтерского учета и показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности. При этом аудиторские процедуры выполняются либо сплошным путем по отношению ко всей проверяемой информации, либо выборочно, но с большим объемом выборки. Наоборот, при низком риске существенных искажений можно ограничиться проведением менее трудоемких аналитических процедур с небольшим объемом выборки или отказаться от проведения процедур.

Применение данного подхода способствует обоснованному определению перечня и объема аудиторских процедур по существу, сокращает трудоемкость проверки, не уменьшая ее эффективности.

Влияние выявленных рисков существенного искажения и оценок их значимости на состав и объем аудиторских процедур по существу в отношении фактов хозяйственной жизни с основными средствами фрагментарно представлено в таблице 2.

Хозяйственные условия и события, которые по оценке аудитора характеризуются высокой и средней вероятностью риска, требуют проверки по существу. Например, разнообразие каналов поступления основных средств и отсутствие внутренней инструкции по оценке первоначальной стоимости могут стать причиной риска ее неправильного определения [3]. В результате становится обязательным проведение аудиторских процедур по проверке документальной подтвержденности и арифметической точности расчетов первоначальной стоимости (проверка предпосылок «оценка и распределение» и «точность»).

Если аудитор на этапе планирования выявляет возможный риск недостачи активов вследствие отсутствия надежных условий по обеспечению сохранности основных средств, то необходимой процедурой по существу является проведение инвентаризации с целью установления фактического наличия активов, отраженных в отчетности (проверка предпосылки «существование»).

Риск искажения предпосылки «точность» повышается при наличии оценочных значений в бухгалтерской отчетности из-за отсутствия точных способов определения и высокой степени субъективности, допускаемой при их расчете. Применительно к операциям с основными средствами к оценочным значениям относятся суммы начисленных амортизационных отчислений. В итоге требуется детальная проверка этих показателей посредством арифметических пересчетов, контроля точности исходных данных и допущений, используемых в расчетах, анализа событий после отчетной даты, подтверждающих произведенные оценки.

В процессе изучения системы документооборота, процедуры передачи сведений из производственных и складских подразделений в бухгалтерию может быть выявлен факт несвоевременной сдачи первичных и сводных учетных документов, что нередко приводит к появлению недостоверной информации в бухгалтерском учете и отчетности (искажение предпосылок «полнота» и «своевременность признания»). В программу аудита следует включить аудиторские процедуры по проверке своевременности отражения фактов хозяйственной жизни в учете и правильности разграничения доходов и расходов по отчетным периодам.

Таким образом, риск-ориентированный подход к процессу аудита обеспечивает достижение его цели – выражения мнения о достоверности аудируемой бухгалтерской (финансовой) отчетности. При этом процесс проверки становится более целенаправленным и менее трудоемким. Преимуществом выступает и то, что помимо проверки бухгалтерской отчетности выявляются и оцениваются (хотя и частично) хозяйственные риски аудируемого лица и эффективность управления ими.

Предложенный методический инструментарий по реализации риск-ориентированного подхода при аудите учетной информации об основных средствах может быть применен и к другим объектам проверки. Практические рекомендации по оценке бизнес-рисков, установлению их взаимосвязи с рисками существенного искажения отчетности и выбору дальнейших аудиторских процедур могут быть положены в основу разработки внутренних стандартов саморегулируемых организаций аудиторов и аудиторских организаций, что будет способствовать развитию и широкому распространению риск-ориентированного подхода в отечественной аудиторской практике.

### Библиографический список

1. Булыга Р.П. Аудит бизнеса. Практика и проблемы развития : монография / Р.П. Булыга, М.В. Мельник ; под ред. Р.П. Булыги. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2013. – 263 с.
2. Зубова Е.В. Преимущества применения международных стандартов аудита / Е.В. Зубова, М.Э. Надеждина // Аудиторские ведомости. – 2016. – № 11. – С. 3–14.
3. Кателикова Т.И. Особенности организации ревизионной работы в сельскохозяйственных потребительских кооперативах / Т.И. Кателикова // Вестник Воронежского государственного аграрного университета. – 2015. – № 4 (47). – С. 275–279.
4. Литвинов Д.Н. Оценка аудиторского риска на основе применения математических методов / Д.Н. Литвинов, Ю.А. Горовик, В.Г. Ширококов // Аудит. – 2017. – № 3. – С. 27–30.
5. Логвинова Т.И. Риск-ориентированный подход к аудиту операций по учету животных на выращивании и откорме / Т.И. Логвинова // Стратегия развития современной экономической науки в условиях глобализации и трансформации экономики : сб. статей по материалам III Международной науч.-практ. конф. – Краснодар : КубГАУ, 2015. – С. 85–88.
6. Малицкая В.Б. Современное понимание аудита и его концептуальное содержание / В.Б. Малицкая, М.Б. Чиркова // Вестник Воронежского государственного аграрного университета. – 2013. – № 2 (37). – С. 313–319.
7. Массарыгина В.Ф. Проблемы методологии и организации аудиторской деятельности при переходе к прямому применению международных стандартов аудита в отечественной практике / В.Ф. Массарыгина // Аудитор. – 2016. – № 12. – С. 31–36.
8. Международный стандарт аудита № 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения», введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 24 октября 2016 года № 192н [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.minfin.ru/ru/performance> (дата обращения: 11.03.2018).
9. Ширококов В.Г. Бухгалтерский учет в организациях АПК : учебник / В.Г. Ширококов. – Москва : Финансы и статистика, 2010. – 688 с.
10. Ширококов В.Г. Внутренний контроль за расчетами по оплате труда на сельскохозяйственных предприятиях / В.Г. Ширококов, Т.И. Логвинова // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2008. – № 12. – С. 37–44.
11. Юдинцева Л.А. Определение объектов проверки в рамках риск-ориентированного подхода в аудите / Л.А. Юдинцева // Аудитор. – 2014. – № 5. – С. 59–62.
12. Якимова В.А. Методические основы аудиторской проверки в условиях значимых комплаенс-рисков аудируемого лица / В.А. Якимова // Международный бухгалтерский учет. – 2017. – Т. 20, № 17. – С. 1004–1023.

### СВЕДЕНИЯ ОБ АВТОРАХ

#### Принадлежность к организации

Тамара Ивановна Логвинова – кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита ФГБОУ ВО «Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I», Российская Федерация, г. Воронеж, e-mail: [tam.logvinova@yandex.ru](mailto:tam.logvinova@yandex.ru).

Елена Юрьевна Дьяченко – кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита ФГБОУ ВО «Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I», Российская Федерация, г. Воронеж, e-mail: [dorohova85@yandex.ru](mailto:dorohova85@yandex.ru).

Дата поступления в редакцию 30.03.2018

Дата принятия к печати 24.04.2018

### AUTHOR CREDENTIALS

#### Affiliations

Tamara I. Logvinova – Candidate of Economic Sciences, Docent, the Dept. of Accounting and Auditing, Voronezh State Agrarian University named after Emperor Peter the Great, Russian Federation, Voronezh, e-mail: [tam.logvinova@yandex.ru](mailto:tam.logvinova@yandex.ru).

Elena Yu. Dyachenko – Candidate of Economic Sciences, Docent, the Dept. of Accounting and Auditing, Voronezh State Agrarian University named after Emperor Peter the Great, Russian Federation, Voronezh, e-mail: [dorohova85@yandex.ru](mailto:dorohova85@yandex.ru).

Received March 30, 2018

Accepted April 24, 2018