

Федеральное государственное образовательное бюджетное учреждение
высшего образования
«Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»

На правах рукописи

Борисов Владимир Федорович

МЕТОДИЧЕСКИЙ ИНСТРУМЕНТАРИЙ КОНТРОЛЯ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ЗЕМЕЛЬНЫХ РЕСУРСОВ

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Научный руководитель

Мельник Маргарита Викторовна,
доктор экономических наук, профессор

Москва – 2021

Диссертация представлена к публичному рассмотрению и защите в порядке, установленном ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» в соответствии с предоставленным правом самостоятельно присуждать учёные степени кандидата наук, учёные степени доктора наук согласно положениям пункта 3.1 статьи 4 Федерального закона от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике».

Публичное рассмотрение и защита диссертации состоится 16 марта 2022 г. в 10:00 часов на заседании диссертационного совета Финансового университета Д 505.001.106 по адресу: Москва, Ленинградский проспект, д. 55, Зал заседаний ученых советов.

С диссертацией можно ознакомиться в диссертационном зале Библиотечно-информационного комплекса ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: 125993, ГСП-3, Москва, Ленинградский проспект, д. 49, комн. 200 и на официальном сайте Финансового университета в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» по адресу: www.fa.ru

Персональный состав диссертационного совета:

председатель – Булыга Р.П., д.э.н., профессор;
заместитель председателя – Бариленко В.И., д.э.н., профессор;
учёный секретарь – Герасимова Е.Б., д.э.н., профессор;

члены диссертационного совета:

Банк С.В., д.э.н., профессор;
Богатая И. Н., д.э.н., профессор;
Бычкова С.М., д.э.н., профессор;
Вахрушина М.А., д.э.н., профессор;
Гришкина С.Н., д.э.н., профессор;
Демина И.Д., д.э.н., профессор;
Евстафьева Е.М., д.э.н., доцент;
Казакова Н.А., д.э.н., профессор;
Каширская Л.В., д.э.н., доцент;
Кеворкова Ж.А., д.э.н., профессор;
Королев О.Г., д.э.н., доцент;
Мельник М.В., д.э.н., профессор;
Петров А.М., д.э.н., доцент;
Пласкова Н.С., д.э.н., профессор;
Рожнова О.В., д.э.н., профессор;
Ситнов А.А., д.э.н., профессор.

Автореферат диссертации разослан 17 декабря 2021 г.

I Общая характеристика работы

Актуальность темы исследования. Генеральной задачей развития экономики России в сложившихся условиях напряженности внешнеэкономической обстановки является обеспечение национальной безопасности и создание благоприятных условий для ускоренного развития наукоемких отраслей производства, что создаст надежную базу для повышения уровня жизни населения и решения первоочередных социальных задач, определенных на ближайший период Указами Президента, решениями Государственной Думы и Правительства Российской Федерации.

Одной из центральных линий в этих условиях становится стратегия развития сельскохозяйственного производства как комплексной системы рационального использования земельных угодий, повышения урожайности во всех отраслях сельского хозяйства и рационального развития пищевой промышленности. Это должно быть обеспечено эффективной структурой земледелия и животноводства, переработки сельскохозяйственного сырья как основы продовольственной безопасности и обеспечения населения экологически чистыми и качественными продуктами питания по доступным ценам.

Россия обладает огромными земельными угодьями, эффективное использование которых всегда было заботой государства.

В последние годы во всех странах мира все больше внимания стали обращать на высокую степень загрязнения плодородного слоя почвы тяжелыми металлами, токсичными соединениями, повышение уровня эрозии почвы, что приводит к дестабилизации сельского хозяйства. Эти вопросы часто пытаются решить использованием минеральных удобрений и химическими способами обработки почвы, что ускоряет ее антропогенную деградацию.

В России при решении задач ускоренной модернизации руководители сельскохозяйственных предприятий и даже фермеры стали обращать все больше внимания на деградацию земель сельскохозяйственного назначения и их непрофильное использование.

Это определяет актуальность усиления контроля за состоянием и использованием земельных угодий на всех уровнях управления – от федеральных органов до отдельных сельскохозяйственных организаций, усилив их экологическую

ответственность за состояние, охрану, восстановление земель и стратегическое планирование их использования.

Для поддержания природно-ресурсного потенциала почвы необходимо обеспечить в процессе сельскохозяйственного производства ее оптимальное функционирование в качестве биологической системы, сформировать устойчивое землепользование и разработать программы его экологизации. Это становится ответом на вызовы современности.

Основу высоких результатов деятельности в аграрном секторе экономики обуславливают свойства земли, а точнее ее плодородие. Земле, как основному объекту приложения сил в аграрном производстве, свойственно естественное биологическое истощение, потеря плодородных функций, что лежит в основе «закона убывающего плодородия почвы». В результате встают две взаимосвязанные проблемы - сохранение и реабилитация земельных ресурсов, и устойчивое развитие сельскохозяйственного производства, при котором обеспечивается продовольственная независимость государства. Решение этих вопросов окажет значительное влияние на гармоничное сосуществование современного социума и природы земельных ресурсов.

Для России эти проблемы становятся особенно актуальными, т.к. в период смены экономической модели управления в стране были в значительной мере утрачены функции регулирования и контроля в области сельскохозяйственного производства. Начиная с 1993, года нечетко организованное в России землепользование привело к появлению и распространению биологических вредителей сельскохозяйственного производства. В результате ограниченности средств у сельхозпроизводителей не всегда соблюдались требования по сохранению плодородия почв, ограниченно проводились агротехнические, агрохимические, мелиоративные, фитосанитарные, противоэрозионные мероприятия. Значительная часть сельскохозяйственных земель длительное время не использовалась, что привело к потере плодородия, развитию процессов эрозии, зарастанию лесостепной растительностью.

В условиях повышения значения продовольственной безопасности в России усиливается роль системы контроля и аудита на всех уровнях управления, включая предприятия, производящие продовольствие. Система внутреннего контроля должна обеспечить соблюдение законодательства в деятельности сельхозпредприятий, сохранность активов, мониторинг контрольных процедур. Эффективность системы внутреннего контроля сельскохозяйственных организаций обеспечивает высокую

результативность бизнес-процессов в аграрном производстве. Устойчивое функционирование агропромышленных предприятий определяется эффективностью системы управления, включая адекватную оценку рисков - макроэкономических, технологических, агроэкологических, торговых, вызванных колебаниями рыночной конъюнктуры. Важную роль играет повышение экологической ответственности сельскохозяйственных предприятий на основе развития новых методов и процедур контроля.

Таким образом, актуальность исследования определяется необходимостью разработки концепции сквозной эффективной системы контроля землепользования в рамках сельскохозяйственного производства, начиная с контроля на государственном уровне до всестороннего эколого-экономического контроля у сельхозпроизводителей.

Степень разработанности темы исследования. Роль сельского хозяйства в экономике России и основные направления его развития на современном этапе рассмотрены в работах российских экономистов: Т.В. Ващаловой, П.В. Демидова, Г.В. Кулика, М.М. Лебедевой, Н.Н. Марфенина, Т.Г. Нефедовой, А.В. Петрикова, Б.И. Пошкус, В.Я. Узуна, А.Н. Чумакова, Н.И. Шагайды и других.

Общеметодологические вопросы внешнего и внутреннего контроля в экономических субъектах получили широкое развитие в работах российских ученых: М.А. Азарской, В.И. Бариленко, Р.П. Булыги, Т.М. Ворожейкиной, С.Н. Гришкиной, Е.М. Гутцайта, И.Д. Деминой, Д.А. Ендовицкого, Л.В. Каширской, О.А. Мироновой, А.А. Ситнова и других.

Вопросам формирования системы внутреннего контроля, разработки методов и форм контроля в экономических субъектах разного профиля, масштабов, организационно-правовых форм посвящены работы И.Н. Богатой, С.М. Бычковой, И.Ф. Ветровой, Е.М. Евстафьевой, Н.П. Касторнова, Ж.А. Кеворковой, М.В. Мельник, И.А. Минакова, М.В. Полулех, Г.П. Серова, В.В. Слезко и других.

Методологические вопросы охраны почв сельскохозяйственного назначения освещены в работах российских и зарубежных ученых-биологов: В.Г. Власова, Л.А. Воробьевой, Г.Д. Гогмачадзе, Е.А. Дмитриева, Г.В. Добровольского, Е.П. Дурыниной, Д.Г. Звягинцева, Ю.В. Евтефеева, Е.А. Карповой, Е.И. Кошкина, Л.А. Лебедевой, В.Г. Минеева, Г.В. Мотузовой, Б.Г. Розанова, Р. Фюкса, С.А. Шобы и других.

Изучение научных исследований российских и зарубежных авторов позволяет сделать вывод о том, что в настоящее время имеются серьезные улучшения в организации контроля за состоянием и использованием земельных ресурсов, как решающего фактора развития сельскохозяйственного производства. Вместе с тем следует отметить, что ряд проблем остается нерешенным, в частности необходимо более четко показать, как организован экономический контроль за состоянием земельных угодий и рациональностью их использования, определить влияние состояния земельных угодий на финансовые результаты деятельности сельскохозяйственных организаций, в том числе оценить результаты инвестиционных мероприятий, влияние организации сквозного контроля за земельными угодьями на основе гармонизации государственного, муниципального и внутреннего контроля в сельскохозяйственных предприятиях. Особо следует показать, как использование современных информационных технологий и коммуникационных систем позволяет расширить методы контроля за состоянием и использованием земельных ресурсов. Эти вопросы стали определяющими при выборе темы исследования и формировании его структуры.

Целью исследования является теоретико-методологическое обоснование организации и формирование методического инструментария контроля за состоянием и использованием сельскохозяйственных земельных ресурсов.

Для ее реализации поставлены и решены следующие **задачи**:

- определены основные факторы, влияющие на плодородие почвы, и методы их регулирования;
- проанализирована сложившаяся система контроля за состоянием и использованием земельных ресурсов на всех уровнях управления;
- систематизирован и расширен состав методов контроля за состоянием и использованием сельскохозяйственных земель;
- обоснована необходимость применения специальных методов контроля за состоянием земельных ресурсов с использованием современных информационных технологий;
- разработаны основные направления совершенствования взаимодействия органов контроля за состоянием и использованием земельных угодий на разных уровнях управления;
- разработана методика агроэкологического контроля за состоянием и использованием земельных ресурсов.

Объектом исследования является процесс подготовки и использования сельскохозяйственных земельных угодий.

Предметом исследования являются формы организации и методический инструментальный контроль за состоянием и использованием земельных ресурсов.

Рабочая гипотеза исследования базируется на предложении системы сквозного контроля за состоянием и использованием земельных угодий на всех уровнях управления с учетом риск-ориентированного и процессного подходов, способствующих повышению эффективности и стоимости бизнеса сельскохозяйственных организаций. Гипотеза реализуется в формировании нового направления контроля - агроэкологического аудита, как элемента федерального, муниципального и внутреннего контроля сельскохозяйственных предприятий за использованием и состоянием земельных ресурсов и организации сквозной системы контроля на всех уровнях, обеспечивающей методологическое единство его реализации, стандартизацию контрольных процедур и методов, разработку методики его проведения на разных стадиях производственного процесса.

Область исследования. Диссертация выполнена в соответствии с Паспортом научной специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика (экономические науки): п. 3.8. «Регулирование и стандартизация правил ведения аудита, контроля и ревизии»; п. 3.9. «Развитие методологии комплекса методов аудита, контроля и ревизии».

Научная новизна исследования состоит в обосновании развития и формировании методики проведения агроэкологического аудита на всех уровнях управления и разработке практических рекомендаций по совершенствованию системы контроля и надзора за состоянием и использованием земельных ресурсов, опираясь на комплексную систему внутреннего контроля сельскохозяйственных предприятий и почвенно-экологическую оценку земельных ресурсов.

Основные положения исследования, которые характеризуют научную новизну:

1) Введено понятие «агроэкологический аудит», в качестве услуги контрольно-консалтинговых организаций и формы внутреннего контроля на сельскохозяйственных предприятиях. Предлагается включение «агроэкологического аудита» в компетенцию государственных и муниципальных контрольных органов. Определены его цели, задачи и сформирован методический инструментальный.

2) На основе анализа системы надзора и контроля за состоянием и использованием земельных ресурсов России обоснованы основные направления их гармонизации и предложен механизм совершенствования системы внутреннего контроля на сельскохозяйственных предприятиях с учетом их организационно-правовых форм.

3) Предложена система показателей, характеризующих состояние и использование земельных угодий, как объектов контроля на разных уровнях управления и разных стадиях производственного цикла (подготовка почвы, посадка и уборка урожая).

4) Разработаны методы «агроэкологического аудита» по стадиям бизнес-процесса сельскохозяйственного производства, ориентированные на современное выявление рисков утраты плодородия почвы с расширением использования специальных методов контроля, включая дистанционные наблюдения и другие современные методы коммуникационных систем.

5) Разработана методика агроэкологического аудита бизнес-процессов в сельскохозяйственных предприятиях, включающая четыре этапа:

а) определение конкретных бизнес-процессов, непосредственно связанных с использованием сельскохозяйственных угодий, и определение границ рисков использования, регламентов организации бизнес-процессов;

б) составление плана и разработка перечня процедур аудита бизнес-процессов типичных для сельскохозяйственных предприятий разного профиля;

в) сбор аудиторских доказательств, на основе которых определяется реальная результативность мероприятий, связанных с сохранением качества земельных ресурсов;

г) подготовка заключительного отчета, включающего рекомендации по совершенствованию или реинжинирингу бизнес-процессов, реализующих выбранные методы использования земельных угодий.

Теоретическая значимость работы состоит в формировании агроэкологического аудита и контроля, как метода обеспечения экологической ответственности сельскохозяйственных предприятий за сохранность и рациональное использование земельных угодий, являющихся основным ресурсом развития сельскохозяйственного производства.

Практическая значимость работы заключается в разработке предложений и рекомендаций по совершенствованию методического инструментария контроля за состоянием и использованием земельных ресурсов, в частности:

- формирование системы агроэкологического аудита на предприятиях АПК;
- обеспечение достоверности данных для разработки стратегии производственной деятельности АПК;
- оценка состояния основных средств производства (земельных ресурсов), своевременное выявление рисков снижения плодородия почвы, что позволит повысить эффективность работ по их восстановлению и использованию.

Теоретическую основу составили исследования российских и зарубежных ученых в области организации государственного контроля, формирования аудита, как независимого контроля, и внутреннего контроля в организациях разных сфер деятельности, организационно-правовых форм и масштабов; научные работы и методические рекомендации по организации контроля за состоянием и использованием сельскохозяйственных земель и рациональному землепользованию.

Методология и методы исследования. Методологической основой работы послужили общенаучные методы познания: методы анализа и синтеза, моделирования, аналогии, индукции и дедукции, научной абстракции и другие. При обосновании конкретных предложений по формированию методики агроэкологического аудита использовались специальные методы исследования: наблюдения, классификации, группировки, сравнения, экспертных оценок, экономико-математического моделирования. Использование вышеперечисленных методов научного познания гарантирует достаточно высокий уровень точности и достоверности полученных в процессе исследования результатов.

Информационная база исследования формировалась на основе законодательных и нормативных актов Российской Федерации, материалов Продовольственной и сельскохозяйственной организации ООН (ФАО), Министерства сельского хозяйства Российской Федерации, Министерства финансов Российской Федерации, Министерства экономического развития, Федеральной службы государственной статистики, Федеральной службы государственной регистрации кадастра и картографии (Росреестра), Евразийского центра по продовольственной безопасности МГУ имени М.В. Ломоносова, Международных стандартов аудиторской деятельности (МСА), разработок Института внутренних аудиторов, а так же

бухгалтерской отчетности сельскохозяйственных организаций, монографий, статей российских и зарубежных научных журналов, материалов научно-практических конференций.

Положения, выносимые на защиту:

1) Уточнено соотношение понятий «контроль», «надзор» и «мониторинг». Раскрыто понятие государственного земельного надзора, его суть, субъекты, осуществляющие надзор. Охарактеризована сущность и особенности муниципального и общественного контроля. Сделан вывод о том, что контроль – более широкое понятие, включающее организационные меры, распорядительные мероприятия, что характерно для функций управления. Контроль и надзор не рассматривают состояние земельных ресурсов, которые проводятся в рамках государственного мониторинга земель, как направление экологического мониторинга государства. Муниципальный и общественный земельный контроль осуществляется в форме тематических и целевых проверок (С. 78–88; 90–95).

2) Предложено и дано теоретическое обоснование понятия «агроэкологический аудит», особенность которого состоит в том, что в нем раскрывается насущная потребность собственников в сохранении земель сельскохозяйственного назначения (основного капитала) и детализация направлений контроля. Этот контроль целесообразно осуществлять на уровне сельскохозяйственных организаций (С. 100; 116–118; 124).

3) Результаты агроэкологического аудита могут являться базисом для принятия управленческих решений относительно выбора стратегии использования земель для производства сельскохозяйственной продукции, включая планирование севооборота, работы по мелиорации, противоэрозионные мероприятия, использование агрохимических средств и другое (С. 117–118).

4) В работе предложена методика проведения агроэкологического аудита, методологической и методической основой которого является системный подход. Агроэкосистемы представляют собой объект аудита, рассматриваются и изучаются с позиций их системообразующих свойств и особенностей функционирования. Результаты агроэкологического аудита должны позволить руководству АПК разработать агроэкологический прогноз, который будет служить основой оптимизации производственной деятельности. В основу методики аудита должна быть заложена

классификация по уровню исследуемых объектов (поле, регион) и времени проведения контрольных процедур (С. 98–99; 106–109; 117–119).

5) Методика агроэкологического аудита использует экспресс-методы получения результатов, проведение агрохимических и биохимических экспериментов, краткосрочных полевых опытов. В итоге создается информационная база для формирования выводов о состоянии исследуемого объекта, об эффективности применяемых агротехнологий, обеспечении практической реализации концепции устойчивого развития (С. 96–99; 119–125; 131–134).

6) Для совершенствования информационного обеспечения и набора контрольных процедур агроэкологического аудита необходимо создать базу, включающую результаты рядов наблюдений и данных агроэкологического мониторинга, как целевую базу данных (С. 99–100).

Степень достоверности результатов исследования. Достоверность результатов исследования определяется информацией, которая была изучена с позиций возможности ее использования при проведении контрольных мероприятий и оценке состояния земельных ресурсов, выделении показателей, характеризующих их состояние, влияющих на достоверную экономическую оценку стоимости и отражающихся в финансовой отчетности организаций.

Выводы работы базируются на Доктрине продовольственной безопасности Российской Федерации и Концепции экосистемных услуг в рыночной экономике. Значимость выводов подтверждается внедрением результатов исследования в деятельность российских компаний – производителей сельскохозяйственной продукции и ряда аудиторско-консалтинговых компаний города Москвы.

Материалы диссертационной работы используются в процессе преподавания дисциплин, связанных с внешним и внутренним аудитом, в Департаменте учета, анализа и аудита Финансового университета.

Информационной базой исследования являются законодательные акты и нормативные документы Российской Федерации, регламентирующие ведение бухгалтерского учета, аудита и внутреннего контроля земельных ресурсов, международные стандарты аудиторской деятельности (далее – МСА), отечественные и зарубежные материалы периодических изданий.

Основу работы составили статьи и монографии российских и зарубежных ученых, рассматривающие вопросы государственного, внутреннего и внешнего

контроля состояния земельных ресурсов, как основы сельскохозяйственного производства, ведение учета и формирования бухгалтерской отчетности в сельскохозяйственных предприятиях, материалы сети Интернет и справочно-правовые системы.

Апробация результатов исследования. Основные результаты, представленные в исследовании, рассматривались и обсуждались на следующих научно-практических конференциях: Международная научно-практическая конференция, посвященная памяти С.Б. Барнгольца «Новые тенденции в развитии информационно-аналитического обеспечения и контрольных процессов в современной экономике» (Москва, Финансовый университет, 14–15 декабря 2015 г.); Международная студенческая научно-практическая конференция «Экономика и политика России в период формирования новой модели международного сотрудничества» (Москва, РАНХиГС, 27 апреля 2016 г.); VII Международный научный студенческий конгресс 2016 (Москва, Финансовый университет, январь – апрель 2016 г.); V Международный конкурс научных работ студентов и аспирантов (Москва, Финансовый университет, февраль – май 2016 г.); Международная научно-практическая конференция, посвященная памяти С.Б. Барнгольца «Стандартизация учетно-контрольных и аналитических процессов» (Москва, Финансовый университет, 13–14 декабря 2017 г.); VII Международный конкурс научных работ студентов и аспирантов (Москва, Финансовый университет, февраль – май 2018 г.); IX Международный научный студенческий конгресс 2018 (Москва, Финансовый университет, февраль – май 2018 г.).

Диссертация выполнена в рамках научно-исследовательских работ Финансового университета по Общеуниверситетской комплексной тематике «Устойчивое развитие России в условиях глобальных изменений» на период 2014–2018 гг. по подтеме: «Учетно-аналитическое и контрольное обеспечение устойчивого развития бизнеса в условиях глобализации мировой экономики».

Внедрение результатов исследования. Материалы исследования использовались в Финансовом университете при подготовке научно-исследовательских работ: по теме «Учетно-аналитическое и контрольное обеспечение управления инновационным развитием экономического субъекта» (Приказ Финуниверситета от 26.04.2017 № 0901/о, Государственное задание); по теме «Разработка предложений о замене отдельных видов государственного и

муниципального контроля саморегулированием и страхованием» (Приказ Финансового университета от 16.05.2018 № 1071/о, Государственное задание).

Результаты исследования используются в практической деятельности ООО «Аудиторская фирма «УРОК», в частности при проведении аудита нашла применение концепция сквозного контроля землепользования и почвенного мониторинга для оценки эффективности внутреннего контроля сельскохозяйственных предприятий, что способствует увеличению стоимости компании.

Результаты исследования применены в практической работе ООО «Аудиторская фирма «ИНТЕРКОН» при оценке системы внутреннего контроля сельскохозяйственных организаций, что способствует повышению результативности и эффективности ее деятельности.

Результаты исследования применены в практической работе Некоммерческого партнерства по развитию информационной инфраструктуры местного самоуправления «Муниципалитет.Инфо» при формировании информационной базы контроля за использованием земельных ресурсов на основе экологического мониторинга.

Материалы исследования используются Департаментом учета, анализа и аудита ФГБОУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» в преподавании учебной дисциплины «Аудит бизнеса».

Апробация и внедрение результатов исследования подтверждены соответствующими документами.

Публикации. Основные положения диссертации отражены в 10 публикациях общим объемом 21,09 п.л. (авторский объем 7,99 п.л.), в том числе 1 статья общим объемом 1,06 п.л. (авторский объем 0,19 п.л.), входящая в международную цитатно-аналитическую базу «Scopus» (Q3), 4 статьи общим объемом 3,02 п.л. (авторский объем 2,71 п.л.), опубликованные в рецензируемых научных изданиях, определенных ВАК при Минобрнауки России.

Структура и объем диссертации обусловлены целью, задачами и логикой исследования. Работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы из 120 наименований, списка иллюстративного материала и 5 приложений. Текст диссертации составляет 177 страниц и содержит 11 таблиц и 3 рисунка.

II Основное содержание работы

1) Введено понятие «агроэкологический аудит», в качестве услуги контрольно-консалтинговых организаций и формы внутреннего контроля в сельскохозяйственных предприятиях. Агроэкологический аудит можно рассматривать как дополнительный инструмент государственного контроля состояния и использования земель сельскохозяйственного назначения. Он представляет собой независимую, комплексную, документированную оценку соблюдения субъектом хозяйственной деятельности агрохимических и агротехнических требований.

Порядок проведения обязательного и инициативного агроэкологического аудита должен быть определен соответствующими нормативными документами и стандартами. Стандарт этого вида аудита должен устанавливать принципы, объекты, субъекты направления и методы его проведения. Обязательный агроэкологический аудит целесообразно проводить в отношении: предприятий, обладающих значительными размерами земель сельскохозяйственного назначения; предприятий, обладающих высокобонитетными почвами (наиболее ценными с точки зрения плодородия); предприятий, обладающих наиболее ценными почвенными объектами, включенными в Красную книгу почв; а также в отношении результатов проводимых мелиоративных, ирригационных, иных мероприятий по рекультивации земель и по решению органов государственной и муниципальной власти.

Целесообразность проведения инициативного агроэкологического аудита определяется интересами организаций, осуществляющих сельскохозяйственное производство, в получении научно обоснованных рекомендаций относительно оптимальной организации работ по рациональному землепользованию, охране окружающей среды, повышению эффективности производства.

Агроэкологический аудит может быть внешней формой контроля и элементом внутреннего контроля предприятий, осуществляющих производство сельскохозяйственной продукции.

В диссертации обоснованы цели и задачи проведения агроэкологического аудита: сохранение плодородия земельных ресурсов, позволяющих добиться высокой эффективности и устойчивости деятельности сельскохозяйственного предприятия, поддержка соблюдения требований законодательства в области охраны окружающей среды, соблюдение требований нормативных, стратегических документов

хозяйствующего субъекта, определение достоверной стоимости используемых земельных ресурсов и конкурентоспособности объектов аудита.

Поскольку сельскохозяйственным землям свойственна потеря плодородных функций, что определено «законом убывающего плодородия почвы», одной из основных задач агроэкологического аудита является контроль за изменением экологических свойств земельных угодий под влиянием используемых методов их обработки (применения минеральных и органических удобрений, использование бактериальных препаратов и т.д.).

Основываясь на разработанной в диссертации классификации факторов, влияющих на потерю плодородия почв и оценку экономических последствий деградации сельскохозяйственных земель, определены основные направления агроэкологического аудита и критерии оценки плодородия земель, что позволяет планировать рациональное их использование в текущий период и на перспективу.

Сформулированная трактовка понятия «агроэкологический аудит» способствует пониманию его сущности в качестве не только контрольной, но и консалтинговой деятельности, способствует раскрытию функций, определению применяемых методик и методов на разных уровнях управления.

В диссертации для целей учета факторов снижения плодородия почвы предложено использовать данные государственного почвенно-экологического мониторинга, результатов обследования земель в хозяйствах для глубокого агрохимического анализа почвы, установления существенных различий, разработки регламентов внесения удобрений для повышения урожайности сельскохозяйственных культур, обеспечения экологической устойчивости и товарно-хозяйственной продуктивности агроландшафта.

2) На основе анализа системы надзора и контроля за состоянием и использованием земельных ресурсов России, обоснованы основные направления гармонизации контроля за состоянием и использованием земельных ресурсов на федеральном и муниципальном уровнях, а также предложен механизм совершенствования системы внутреннего контроля на сельскохозяйственных предприятиях с учетом их организационно-правовых форм.

Аграрная отрасль является одной из ключевых отраслей экономики Российской Федерации. Механизм управления деятельностью в этой сфере в значительной мере сформировался.

Экологическое законодательство имеет два ключевых направления – природоресурсное и природоохранное. К природоресурсному законодательству относятся: Земельный кодекс Российской Федерации, Водный кодекс Российской Федерации, Лесной кодекс Российской Федерации, Закон Российской Федерации «О недрах» и другие. К природоохранному законодательству относятся Закон Российской Федерации «Об охране окружающей среды», Закон Российской Федерации «Об экологической экспертизе», Закон Российской Федерации «Об особо охраняемых природных территориях» и другие. Значительное число нормативных документов, связанных с природным законодательством, содержит требования к сельскохозяйственным производителям и связано с землепользованием.

Контроль и планирование использования сельскохозяйственных земель осуществляется государственными и муниципальными структурами, самими производственными сельскохозяйственными организациями.

В Доктрине продовольственной безопасности Российской Федерации, утвержденной Указом Президента Российской Федерации от 21.01.2020 № 20, значительное место уделено вопросам, связанным с сохранением земельных ресурсов, как основному условию устойчивого развития производства сельскохозяйственной продукции, в частности:

- восстановлению и повышению плодородия земель сельскохозяйственного назначения, предотвращению сокращения их площадей, рациональному использованию, защите сельскохозяйственных угодий от водной и ветровой эрозии и опустынивания;
- недопущению ввоза на территорию Российской Федерации генно-инженерно-модифицированных организмов с целью их посева, выращивания и разведения;
- недопущению неконтролируемого ввоза и применения в Российской Федерации синтетических биологических агентов и т.п.

Особое внимание уделено созданию в сельском хозяйстве высокопроизводительного сектора, развивающегося на основе современных технологий и обеспеченного научными работниками и высококвалифицированными специалистами.

Для рационального управления земельным фондом значимым является категорирование земель в зависимости от их целевого назначения. Государство осуществляет контроль за режимом использования земель в зависимости от категории, а также механизмом перевода земель из одной категории в другую. Сохранение целевого

использования сельскохозяйственных земель, недопущение их необоснованного перевода в иную категорию является основополагающим принципом российского земельного законодательства. Земельным кодексом Российской Федерации предусмотрено проведение мониторинга и создание государственного земельного кадастра для оценки земель.

Государственный экологический контроль осуществляется федеральными органами исполнительной власти и субъектов Российской Федерации. Порядок осуществления государственного экологического контроля устанавливается Правительством Российской Федерации.

Управление контрольно-надзорной деятельностью в области земельных отношений в соответствии с Постановлением Правительства Российской Федерации «Об утверждении положения о государственном земельном надзоре» от 02 января 2015 г. № 1 осуществляет Федеральная служба государственной регистрации, кадастра и картографии (Росреестр), Федеральная служба по ветеринарному и фитосанитарному надзору (Россельхознадзор), Федеральная служба по надзору в сфере природопользования (Росприроднадзор) и их территориальные органы.

В работе описан инструментарий, используемый субъектами государственного и муниципального контроля, их функции, полномочия, ответственность и доказана необходимость тесного взаимодействия контрольных органов на всех уровнях управления. На основе представленной в работе классификация сельхозпроизводителей в соответствии с организационно-правовыми формами хозяйствования, предложен механизм организации контроля за состоянием и использованием земель сельскохозяйственного назначения в различных хозяйственных организациях.

3) Предложена система показателей, характеризующая состояние и использование земельных угодий, как объектов контроля на разных уровнях управления и разных стадиях производственного цикла (подготовка почвы, посадка и уборка урожая)

Отраслевая специфика деятельности сельскохозяйственных производителей требует процессного подхода к контролю использования и состояния земельных ресурсов. Оценка земель сельскохозяйственного назначения всегда проводится по состоянию на конкретную дату, определенную последовательностью бизнес-процессов с учетом состояния земли проведенных работ, видов сельскохозяйственных угодий целевого назначения участка, типов почвенного покрова. Это позволяет ежегодно

уточнять характеристики состояния и рациональность использования земельных угодий, а также их стоимость.

Предложено в качестве индикаторов две группы показателей для характеристики состояния и использования земельных угодий: биологические и экономические.

Для агроэкологического аудита является первоочередным разработка биологических показателей качества почв, включая: глубину почвообразования; содержание органического вещества, то есть гумуса; содержание фосфора, калия, азота; содержание микроэлементов; содержание влаги в почве; показатели загрязненности (токсичности) почвы; количество микроорганизмов в почве; фильтрационные возможности почвы; показатели физической структуры почвы; физические показатели разрушения или сокращения количества почвы; площадь земельных ресурсов (под паром и культивируемая либо сочетание земли с использованием органического земледелия, земли с традиционными технологиями).

На базе результатов исследования, проведенного специалистами факультета почвоведения МГУ имени М. В. Ломоносова, были разработаны показатели содержания гумуса в пахотном слое, при которых использование земельных участков нецелесообразно.

Ряд показателей установлен в соответствующих стандартах, рекомендациях – постоянно корректируется в результате проводимых исследований по изучению состояния почв и процессов их деградации на конкретных территориях и объектах.

Качество почв рассматривается в соответствии со статьей 1 Федерального закона Российской Федерации от 10.01.2002 № 7-ФЗ «Об охране окружающей среды». Благоприятная окружающая среда определяется в законе как «... окружающая среда, качество которой обеспечивает устойчивое функционирование естественных экологических систем, природных и природно-антропогенных объектов».

В основе разработки нормативов оценки качества почв лежит анализ их состояния, определяемого производственной нагрузкой и ее изменением, при сохранении максимальной устойчивости плодородия для различных регионов и способов ведения хозяйствования. Показатели, влияющие на оценку риска потери устойчивости производства, приведены в таблице 1.

Вторая группа – экономические показатели: цены на сельхозпродукцию; цены на минеральные удобрения; затраты на поддержку террас или другие мероприятия по

сохранению почв и плодородия земель; урожайность сельскохозяйственных культур; площадь землепользования; ставка дисконтирования.

Таблица 1 - Показатели, влияющие на оценку риска потери устойчивости производства

В процентах

Показатели	Норма	Наличие риска	Высокий риск	Кризисное состояние
Снижение урожайности посевов (от норматива)	< 15	15-40	40-80	>80
Засоренность агроценозов (от используемой площади)	< 10	10-40	40-80	>80
Наличие вредителей в посевах (от используемой площади)	<10	10-20	20-50	>50
Гибель посевов (от используемой площади)	<5	5-15	15-30	>30
Покрытие пастбищной растительностью (от норматива)	>80	60-80	20-50	<10
Урожайность кормовых угодий (от норматива)	>80	60-70	30-50	<20
Перегрузка пастбищ (от несущей способности)	<100	100-150	150-200	>200
Плотность рекреационной нагрузки (от нормы)	<10	10-20	20-40	>40

Источник: составлено автором.

При проведении комплексного контроля земель сельскохозяйственного назначения важно учитывать результаты не только оценки плодородия почв по предложенному в работе набору показателей, но и оценить показатели токсикологического и радиологического загрязнения. По каждому показателю плодородия почв необходимо ориентироваться на региональные оптимальные величины (критерии) и диапазон их возможных колебаний.

Интегральным показателем эффективного плодородия почв земельного участка (поля севооборота) является фактическая урожайность сельскохозяйственных культур в натуральном исчислении и в пересчете на зерновые и энергетические эквиваленты, а также качество и безопасность продукции растениеводства.

4) Разработаны методы «агроэкологического аудита» по стадиям бизнес-процесса сельскохозяйственного производства, ориентированные на своевременное выявление рисков утраты плодородия почвы с расширением использования специальных методов контроля, включая дистанционные наблюдения и другие современные методы коммуникационных систем.

В работе в качестве методического обеспечения агроэкологического аудита предлагается использовать процессный подход, в основе которого лежит агрохимическая характеристика исследуемого участка, управленческая концепция, направленная на эффективность проведения бизнес-процессов. Такой подход предполагает, помимо оценки состояния бизнеса в разрезе бизнес-процессов, выявление проблемных областей, разработку предложений на основе эффективного использования ресурсов, в первую очередь, земельных.

При проведении комплексного агроэкологического аудита земель сельскохозяйственного назначения должны учитываться результаты проведения процедур по установлению структуры и свойств почвы по рекомендованному набору показателей в качестве фактора, определяющего производительную способность земельного участка сельскохозяйственного назначения (урожайность).

В диссертации проанализировано использование инновационных методов контроля, применение научно обоснованных его направлений. При проведении агроэкологического аудита на основе процессного подхода предлагается использовать оперативный мониторинг состояния посевных площадей, автодокументирование. В режиме реального времени для оценки экономических показателей при осуществлении посевных работ возможно прослеживать расход топлива и ряд других внутренних хозяйственных расходов на ту или иную операцию. При условии оснащения сельскохозяйственной техники специальными устройствами можно сразу же осуществлять его списание в бухгалтерской системе (например, 1С), что предотвращает потери и непроизводительные затраты.

В целях оперативного контроля и прогнозирования урожайности на комбайнах устанавливается системный анализатор. Его использование позволяет при уборке урожая в режиме реального времени определять урожайность сельскохозяйственных культур. После уборки урожая с конкретного поля устанавливаются участки с высокой и низкой урожайностью, определяется допустимый размер ее колебаний. В дальнейшем информация загружается в посевной комплекс, на ее основе происходит дифференцированный внос семян или удобрений в почву. Комплекс автоматически распределяет, где нужно засыпать больше семян, а где меньше. Использование дронов позволяет отследить незасеянные участки, нарушение технологий посева.

Все результаты проведения контрольных процедур заносятся в информационную систему автоматически. Автоматически учитывается расход топлива,

выработка, наличие простоев и анализ их причин, что в целом способствует повышению рентабельности деятельности предприятия и увеличению производства растениеводческой продукции, повышению эффективности бизнес-процессов.

Аудитор проводит оценку полученных результатов и подготавливает общие выводы. Применение инновационных методов контроля позволяет максимально быстро и точно реагировать на результаты его проведения.

В основе контроля должен лежать системный подход, который предполагает иерархию природных агросистем. С этих позиций исследуются их свойства и особенности функционирования. На основе результатов исследования строится прогноз деятельности сельскохозяйственной организации. Автор доказывает, что для разработки качественной программы развития предприятия целесообразно проанализировать и обобщить накопленные результаты контрольных мероприятий.

На основе изучения и анализа результатов исследований, проводимых в Московском государственном университете им. М.В. Ломоносова, в работе проведен обзор методов, позволяющих выявить факторы, влияющие на процессы изменения, в том числе снижения экологических и производственных функций почв. Проанализированы результаты применения минеральных и органических видов удобрений на накопление, трансформацию тяжелых металлов и биомикроэлементов в почве, влияние агрохимических средств на биологическую активность и микробиоценозов почвы. В работе представлена классификация факторов, влияющих на потерю плодородия почв и оценку экономических последствий деградации земель сельскохозяйственного назначения.

5) Разработана методика агроэкологического аудита бизнес-процессов в сельскохозяйственных предприятиях.

В работе исследованы основные направления внутреннего контроля в сельскохозяйственных организациях, обеспечивающие контроль за состоянием земельных ресурсов, результативности и эффективности их использования. Внутренний агроэкологический аудит включает определение конкретных бизнес-процессов сельскохозяйственного производства, разработку перечня процедур аудита бизнес-процессов и порядка их использования, обоснование системы аудиторских доказательств, на основе которых определяется результативность мероприятий по сохранению качества и рациональности использования земельных ресурсов, разработку

рекомендаций по совершенствованию и реинжинирингу бизнес-процессов, обеспечивающих повышение эффективности использования земельных угодий.

Агроэкологический аудит проводится по следующим направлениям, представленным в таблице 2.

Таблица 2 – Направления агроэкологического контроля

Направление проверки	Содержание проверки	Период проведения проверки
1	2	3
Контроль соблюдения допустимых пороговых значений наличия вредных веществ в произведенной продукции	Химический лабораторный или экспресс анализ производимой продукции	В период сбора урожая
Контроль соблюдения правил внесения минеральных и органических удобрений	Проверка работы специальной техники, осуществляющей внесение удобрений.	В соответствии с графиком технического обслуживания техники
Контроль соблюдения правил внесения минеральных и органических удобрений	Агрохимический анализ почв.	В соответствии с графиком внесения удобрений
Контроль себестоимости произведенной продукции	Проверка учета и оценка расходов, связанных с проведением мероприятий по сохранению земельных ресурсов и обеспечения производства качественной продукции	В период подготовки финансовой отчетности
Контроль соблюдения технологий адаптивно-ландшафтного земледелия	Проверка выполнения мероприятий обеспечения устойчивости агроландшафтов: - замер геодезических параметров; - соблюдение правил полива, основанных на метеорологических данных; - сохранения лесополос, - проведение мелиоративных мероприятий.	- ежегодно - раз в 10 дней - ежегодно
Контроль проведения мероприятий предотвращающих эрозию почв	Оценка мероприятий по организации лесополос; системы полива с учетом рельефа, уклона, стока дождевой и талой воды для предотвращения смыва, мелиорации	- 2 раза в год

Продолжение таблицы 2

1	2	3
Контроль за сохранением показателей агроэкологической оценки земель	Составление агрохимической характеристики земель и постоянный мониторинг показателей	- ежегодно
Контроль за состоянием структуры почвенного покрова	Проведение обследований по выявлению деградированных земель (земель, почвенный покров которых нарушен). Оценка эффективности мероприятий, направленных на формирование экологической устойчивости системы почвообразования, включая определение причин появления негативных факторов и создание условий, исключающих развитие деградации почв.	- ежегодно - в соответствии с графиком проведения мероприятий
Контроль за оптимизацией структуры угодий и посевных площадей	Разработка внутренней стратегии использования сельскохозяйственных угодий конкретного сельскохозяйственного предприятия и мониторинг результативности ее применения	- ежегодно
Контроль за соблюдением севооборотов, сенокосов, пастбищеоборотов	Оценка эффективности мер по восстановлению природных свойств почв с использованием агрокультур интенсивного типа	- ежегодно
Контроль за хранением минеральных удобрений и пестицидов	Проверка соблюдения установленных требований по хранению минеральных удобрений и пестицидов	- ежеквартально

Источник: составлено автором.

В результате приведенных направлений контроля дана оценка состояния почвенного покрова, проявления почвенных экофункций, проведен анализ и ранжирование различных видов загрязнений и в заключении оценено качество производимой продукции, что связано с ростом спроса на качественную сельскохозяйственную продукцию. Для производства такой продукции решающее значение имеет поддержание естественного плодородия как в случаях традиционного земледелия, так и случаях применения инновационных методов землепользования. В работе дано определение инновационных методов землепользования, в частности методы рационального (органического) землепользования, которые обеспечивают производство качественной продукции, свободной от различных химических элементов

в объемах, превышающих допустимые параметры. При этом продукция должна иметь установленный набор белков, жиров, углеводов, минеральных веществ, витаминов. В работе убедительно доказано, что функция по контролю качества производимой продукции реализуется при проведении агроэкологического аудита.

III Заключение

Исследование выполнено в рамках концепции устойчивого развития экономических субъектов. Методология исследования базируется на:

- раскрытии сущности земли как основного средства производства сельскохозяйственной продукции;
- анализе институциональных и экономических изменений в системе управления сельскохозяйственными организациями в России и их проявлений в последние 30 лет;
- анализе законодательных и нормативных документов, регулирующих контроль за состоянием и использованием земельных ресурсов;
- выявлении факторов, влияющих на процессы деградации почв, потери их плодородных функций, разработке мер по оптимизации их использования;
- организации контроля, планирования, повышения эффективности и обеспечения устойчивого развития сельскохозяйственных организаций.

Проведенное исследование позволило сформулировать конкретные рекомендации по обеспечению эффективного землепользования, в частности:

- обосновать функции и формы взаимодействия контроля органов разного уровня управления (федерального, муниципального, общественного, внутреннего контроля сельскохозяйственных организаций), что позволило выстроить сквозную систему контроля за состоянием и использованием земельных угодий;
- сформировать систему агроэкологического аудита как комплексного метода контроля проводимого на всех уровнях управления;
- определить основные требования к нормативам агроэкологического состояния почвы и форм использования сельскохозяйственных угодий.

Особую практическую важность представляет совместное использование экономических и биологических компонентов (критериев) при разработке методики оценки состояния земель в пространственном разрезе и периодам использования.

Решение этой проблемы возможно при установлении взаимосвязи функций почв, их трансформации и экономических показателей. В работе предложено создание и развитие агроэкологического аудита, который носит комплексный характер и направлен на достижение следующих целей: 1) превентивное выявление нежелательных почвенных изменений при разных видах использования земли; 2) контроль за состоянием почвенного покрова с целью планирования использования земли с учетом основных стадий производственного цикла сельскохозяйственной организации, видов сельскохозяйственных культур и климатических условий; 3) оптимизация направлений сельскохозяйственного производства, обеспечивающая периодическую смену профиля земельных участков с целью сохранения их плодородия.

IV Список работ, опубликованных по теме диссертации

*Публикации в рецензируемых научных изданиях,
определенных ВАК при Минобрнауки России:*

1. Борисов, В.Ф. Экологический аудит как инструмент обеспечения устойчивости сельскохозяйственных предприятий / В.Ф. Борисов, М.В. Мельник // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2016. – № 5. Том 2 (53). – С. 4-8. – ISSN 2227-3891.

2. Борисов, В.Ф. Основные направления внутреннего агроэкологического аудита на сельскохозяйственных предприятиях / В.Ф. Борисов // Аудитор. – 2017. – № 10 (271). – С. 12-18. – ISSN 1998-0701.

3. Борисов, В.Ф. Внедрение саморегулирования в землепользовании / В.Ф. Борисов // Аудитор. – 2017. – № 12 (273). – С. 19-23. – ISSN 1998-0701.

4. Борисов, В.Ф. Агроэкологический аудит в системе государственного земельного контроля / В.Ф. Борисов // Аудитор. – 2021. – № 2 (311). – С. 17-22. – ISSN 1998-0701.

Публикация в международной цитатно-аналитической базе Scopus:

5. Борисов, В.Ф. Ecological and Economic Preconditions for the Use of Fallow Land in the Development Strategy of Green Economy = Эколого-экономические предпосылки использования залежей в стратегии развития зеленой экономики / Olga Voronkova, Tatiana Vorozheykina, Vladimir Borisov [et al.] // Journal of Environmental Management and Tourism. – 2019. – Issue 5 (37). Volume 10. – P. 1011-1019. – ISSN 2068-7729. – Текст :

электронный. – DOI 10.14505/jemt.v10.5(37).08. – URL: <https://www.scopus.com/recor<i>/display.uri?eid=2-s2.0-85074900802&origin=resultslist&sort=plff&src=s&sid=al932e4a7efd07db011e6b4a9ab6ce7f&sot=b&sdt=b&sl=116&s=TITLE%28EcologicaH-and+economic+preconditions+for+the+use+of+fallow+land+in+the+development+strategy+of+green+economy%29&relpos=0&citeCnt=1&searchTL060,19> (дата обращения: 22.09.2021).

Публикации в других научных изданиях:

6. Борисов, В.Ф. Анализ перспектив замены отдельных видов государственного и муниципального контроля саморегулированием и страхованием : монография / Р.П. Булыга, Н.В. Кириллова, В.Ф. Борисов [и др.] ; под редакцией Р.П. Булыги. – Москва : КНОРУС, 2018. – С. 63-80. – 146 с. – 500 экз. – ISBN 978-5-406-06203-6.

7. Борисов, В.Ф. Учетно-аналитическое и контрольное обеспечение управления инновационным развитием экономического субъекта (раздел 4.3. «Учет отраслевой специфики при организации внутреннего контроля инновационной деятельности») : монография / В.И. Бариленко, Г.И. Алексеева, В.Ф. Борисов [и др.] ; под редакцией В.И. Бариленко. – Москва : КНОРУС, 2018. – С. 151-161. – 244 с. – 1000 экз. – ISBN 978-5-4365-2782-6.

8. Борисов, В.Ф. Трансформация учетно-аналитических систем России и Казахстана в условиях цифровой экономики (разделы 4.1-4.7 «Стратегия развития аудита в России»; «Анализ и трансформация рынка аудиторских услуг»; «О новых подходах к стандартизации аудита»; «Контроль за качеством аудиторской деятельности»; «Аудит интеллектуального капитала»; «Организационный аудит: решения для совершенствования бизнеса»; «Экологический аудит: развитие теории и практики») : коллективная монография / под редакцией С.Н. Гришкиной, В.И. Березюк. – Караганда – Москва : Карагандинский экономический университет Казпотребсоюза и Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, 2020. – С. 402-412. – 494 с. – 500 экз. – ISBN 978-601-235-471-3.

9. Борисов, В.Ф. Развитие учетно-контрольных процессов в сельском хозяйстве (глава 5. «Развитие контрольных процессов за состоянием и использованием земельных угодий») : монография / М.В. Мельник, И.Д. Демина, В.Ф. Борисов [и др.]. – Москва : Русайнс, 2021. – С. 278-305. – 294 с. – 500 экз. – ISBN 978-5-4365-6187-5.

10. Борисов, В.Ф. Отдельные вопросы аудита эффективности в агрохолдингах / В.Ф. Борисов // Международный научно-практический журнал «Экономика и социум». – 2015. – № 6 (19). – С. 369-374. – ISSN 2225-1545.