

На правах рукописи



Уляшева Лариса Геннадьевна

**РАЗВИТИЕ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА РЕСУРСОВ
ЛЕСОЗАГОТОВИТЕЛЬНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

ВОРОНЕЖ – 2022

Работа выполнена в Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Воронежский государственный университет»

Научный руководитель – доктор экономических наук, профессор
Сапожникова Наталья Глебовна

Официальные оппоненты:

Плотникова Олеся Владимировна, доктор экономических наук, доцент, ФГБОУ ВО «Новосибирский государственный университет экономики и управления «НИНХ», факультет корпоративной экономики и предпринимательства, кафедра информационно-аналитического обеспечения и бухгалтерского учета, профессор

Павлюченко Татьяна Николаевна, кандидат экономических наук, доцент, ФГБОУ ВО «Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I», экономический факультет, кафедра бухгалтерского учета и аудита, доцент

Ведущая организация – ФГБОУ ВО «Орловский государственный университет имени И.С. Тургенева»

Защита состоится «02» июля 2022 г. в 12-00 на заседании диссертационного совета Д 212.038.23 при Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Воронежский государственный университет» по адресу: 394068, г. Воронеж, ул. Хользунова, д. 42в, учебный корпус № 5А, блок А, ауд.203А.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке и на сайте ФГБОУ ВО «Воронежский государственный университет», www.science.vsu.ru

Автореферат разослан «___» _____ 2022 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета



Пожидаева
Татьяна Алексеевна

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Вступление российской экономики в новую фазу развития, определяемую как постиндустриальная или неоиндустриальная, выход на мировые рынки, вызовы международной и внутренней конкуренции, цифровизация человеческой деятельности, а также ориентиры на новую формирующуюся мировоззренческую парадигму обуславливают изменение требований к экономической информации, ускоряют эволюцию взглядов на состав объектов бухгалтерского учета и раскрытие элементов отчетности. Ведущая роль в отечественной экономике добывающего сектора, кризисное состояние лесозаготовок, необходимость неистощительного лесопользования и развития лесопромышленного комплекса ужесточают требования к финансовой и нефинансовой информации, ее соответствию особенностям вида деятельности и запросам заинтересованных сторон. В настоящее время разработка учетной политики лесозаготовительных организаций в значительной степени основывается на профессиональном суждении специалистов в области учета, так как отраслевые инструкции, разработанные много лет назад, не обеспечивают современные учетные потребности. Использование различных методов при формировании информации о наличии и использовании ресурсов и отсутствие объектов учета, характеризующих добычную деятельность, не позволяют заинтересованным сторонам принимать обоснованные экономические решения. В значительной степени это касается природных ресурсов, используемых специфическим образом (в виде изъятия), для обеспечения экономической выгоды при осуществлении добычи, не признаваемых по действующей российской учетной методологии активами. Актуальность, теоретическая и практическая значимость наличия методов учета ресурсов, вовлекаемых в лесозаготовительную деятельность, закрепленных в учетном стандарте и обеспечивающих пользователей надежной информацией о добычной деятельности, а также недостаточность научных разработок по данной проблематике предопределили выбор темы исследования.

Степень разработанности темы исследования. Анализ научных публикаций по теме диссертационного исследования показал, что тенденции, проблемы, вызовы и перспективы развития лесозаготовок исследова-

лись в работах Н.М. Большакова, Е.В. Броило, В.В. Жиделевой, В.И. Запруднова, Г.А. Князевой, А.В. Колесниковой, И.Г. Назаровой, Н.Д. Найденкова, И.Г. Назаровой, Н.А. Оганезовой, А.П. Шихвердиева и др. Значительный вклад в развитие теории, методологии и практики бухгалтерского учета ресурсов внесли А.А. Баженов, П.П. Баранов, С.А. Звягин, Н.Н. Карзаева, В.Г. Когденко, Т.В. Лесина, М.В. Мельник, С.А. Николаева, И.Е. Мизиковский, Т.Н. Павлюченко, В.Ф. Палий, Г.Б. Полисюк, М.Л. Пятов, О.В. Рожнова, Н.Г. Сапожникова, Я.В. Соколов, С.В. Шебек и др. Проблемам организации учета ресурсов в добывающей сфере деятельности посвящены работы О. Афанасьевой, А.В. Корниловой, О.В. Сухаревой, в том числе исследованиями в лесозаготовках занимались С.Б. Жемулин, Е.В. Морозова, Т.Н. Павлюченко, Э.Ю. Свиридов, Л.А. Чайковская, А.Н. Чикишева, Е.А. Шумилова и др. Зарубежный опыт представлен в работах Т.И. Вовчук, И.В. Замула, М.Ю. Чик и др. Теоретические и организационно-методические проблемы формирования и раскрытия информации о природном капитале, использовании и восстановлении лесных ресурсов исследовались М.Л. Белой, С.Н. Бобылевым, В.Г. Гетьманом, Д.А. Дарбалаевой, О.С. Еремеевой, В.Г. Когденко, О.А. Любишиной, Н.В. Малиновской, М.В. Мельник, В.С. Плотниковым, О.В. Плотниковой, Г.Д. Титовой и др.

Несмотря на многообразие публикаций, научно-методическая обеспеченность учета ресурсов лесозаготовительной деятельности по вопросам, касающимся понятийного аппарата, реализации системного подхода к разработке и внедрению учетных механизмов аналитического обеспечения управления, раскрытию информации в управленческой, финансовой и интегрированной отчетности не является полной. Недостаточно исследованы вопросы комплексного подхода к организации учета ресурсов лесозаготовительной деятельности на основе признания партнерских отношений государства и лесозаготовителя, типологии этапов движения ресурсов лесозаготовительной деятельности и раздельного учета затрат, формирования внутренней, финансовой и интегрированной отчетности для принятия экономических решений заинтересованными сторонами.

Цель и задачи исследования. Целью диссертационного исследования является обоснование теоретических положений, развитие методологиче-

ских установок и практических рекомендаций по учету ресурсов лесозаготовительной деятельности, направленных на повышение надежности бухгалтерской информации и соответствующих особенностям современной российской экономики и действующего законодательства.

Для достижения данной цели в работе были поставлены и решены следующие задачи:

– исследовать теоретико-методологические и организационно-методические проблемы развития учета лесозаготовительной деятельности с целью определения современных векторов его поступательного движения;

– обосновать этапы движения ресурсов лесозаготовительной деятельности, обеспечивающие на основе систематизации учетной информации раздельный учет затрат для принятия экономических решений заинтересованными сторонами;

– разработать инновационную методику учета ресурсов лесозаготовок, обеспечивающую формирование информации для принятия обоснованных экономических решений участниками партнерских отношений в сфере лесопользования;

– разработать типологию и состав затрат лесозаготовительной деятельности на основе раздельного учета стоимости лесозаготовительных работ;

– обосновать методические подходы формирования управленческой отчетности, дополнить методику раскрытия информации бухгалтерской (финансовой) отчетности, предложения по структурированию и содержательному наполнению интегрированной отчетности, повышающие надежность отчетной информации о древесных лесных ресурсах и результативности их использования.

Область исследования. Работа выполнена в рамках Паспорта специальности 08.00.12 – «Бухгалтерский учет, статистика», пункта 1.1 «Исходные парадигмы, базовые концепции, основополагающие принципы, постулаты и правила бухгалтерского учета», пункта 1.3 «Методологические основы и целевые установки бухгалтерского учета», пункта 1.5 «Регулирование и стандартизация правил ведения бухгалтерского учета при формировании отчетных данных».

Предметом исследования выступает комплекс актуальных теоретико-методологических и организационно-методических проблем и прикладных задач бухгалтерского учета и раскрытия в отчетности ресурсов, используемых в лесозаготовительной деятельности.

Объектом исследования является методология бухгалтерского учета ресурсов в лесозаготовительной деятельности.

Теоретическая и методологическая основа исследования. Теоретическую основу проведенного исследования составили фундаментальные положения современной экономической науки по проблемам теории и практики учета ресурсов; нормативно-правовые акты, регулирующие учет и отчетность, международные стандарты финансовой и интегрированной отчетности; публикации в области бухгалтерского учета, материалы научных конференций и др.

В ходе исследования применялись такие методы научного познания как синтез и анализ, индукция и дедукция, выборочное наблюдение, сравнение, группировка, обобщение, метод аналогии, логический анализ теоретического и практического материала, метод исторической актуализации, моделирование, логический, комплексный и системный подход, диалектический метод познания и др.

Информационную базу исследования составили законодательные и другие нормативные правовые акты Российской Федерации в области регулирования бухгалтерского учета, информационные сообщения Министерства финансов Российской Федерации, материалы Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов России, научно-практических конференций по исследуемой проблеме, материалы сети Интернет, справочно-правовых систем и электронных средств массовой информации. Источниками эмпирического материала послужили данные бухгалтерского учета и отчетности, внутреннего планирования и контроля лесозаготовительных организаций Республики Коми.

Научная новизна диссертационного исследования состоит в обосновании теоретических и развитии методологических положений учета ресурсов лесозаготовительной деятельности, обеспечивающих возможность оценки заинтересованными сторонами качества менеджмента, конкуренто-

способности и инвестиционной привлекательности лесозаготовок, имеющих существенное значение для развития теории и методики бухгалтерского учета.

Наиболее значимые научные результаты исследования, являющиеся элементами научного вклада и выносимые на защиту, заключаются в следующем:

– обоснованы теоретические положения методологии бухгалтерского учета ресурсов лесозаготовительной деятельности, которые определяют изъяты из природной среды ресурсы в качестве запасов, что удовлетворяет условиям признания их в бухгалтерском учете, в отличие от действующей методологии бухгалтерского учета, включающей данные ресурсы лесозаготовительной деятельности в состав основных средств и не обеспечивающей надежность информации для принятия экономических решений; предложены методические подходы к формированию и раскрытию информации на основе признания партнерских отношений государства и лесозаготовителя и обеспечения солидарной ответственности партнеров за сохранение лесов по договору аренды;

– выделены этапы движения ресурсов в лесозаготовительной деятельности (предразведывательная деятельность; оценочная деятельность; добычная деятельность; лесовосстановительная деятельность), что позволило разработать на основе систематизации учетной информации методику раздельного (позапного) учета затрат для принятия обоснованных экономических решений заинтересованными сторонами;

– предложена методика взаимосвязано дублирующего учета лесных ресурсов, обеспечивающая участников партнерских отношений в сфере лесопользования информацией о фактической стоимости и рыночной оценке полученных, израсходованных, восстановленных и подлежащих передаче на баланс государства ресурсов: государство – о движении запасов лесных ресурсов в целях обеспечения контроля их использования лесозаготовителями; арендатора – информацией для определения лесосечного фонда в качестве актива организации, расчета платы за полученный участок леса, организации учета древесных отходов;

- доказана необходимость формирования оценочного обязательства для финансирования мероприятий, связанных с воспроизводством лесного фонда, в том числе восстановление и уход за посадками, сумма которого подлежит включению в стоимость вырубленного лесного ресурса в денежной оценке затрат, необходимых на восстановление природного сырья; предложена система учетных записей, отражающая движение оценочного обязательства;

- обоснованы типология и состав затрат лесозаготовительной деятельности, применение которых обеспечит комплексный подход в учете стоимости ресурсов, задействованных на каждом этапе лесозаготовительных и лесохозяйственных работ, в формате соответствующих статей;

- разработаны форматы внутренней отчетности, дополнена методика формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности, предложено содержание интегрированной отчетности в части раскрытия информации о ресурсах лесозаготовительной деятельности, обеспечивающие заинтересованные стороны сведениями о привлечении и использовании лесных ресурсов, ключевых показателях природоохранной деятельности, оценке взаимодействия лесозаготовителей и государства.

Практическая значимость результатов диссертационного исследования. Применение разработанных рекомендаций в практической деятельности лесозаготовительных организаций позволит организовать систему формирования и раскрытия информации об используемых ресурсах и обеспечить заинтересованные стороны надежными сопоставимыми сведениями, позволяющими оценить инвестиционную привлекательность бизнеса, выполнение обязательств по восстановлению окружающей среды. Сформулированные в работе предложения могут найти применение при разработке федеральных, отраслевых и корпоративных стандартов учета.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные положения и результаты диссертационного исследования нашли отражение в опубликованных работах. Результаты и выводы работы докладывались и обсуждались в рамках работы секций и пленарных заседаний на научных и научно-практических конференциях разного уровня: внутривузовских, межвузовских, региональных, межрегиональных, всероссийских и между-

народных (Сыктывкар, Ухта, Новосибирск, Нижний Новгород, Луганск, Симферополь, Пекин, Якутск, Ростов - на - Дону, Гурзуф); включены в резолюцию по результатам работы международной конференции «Моделирование сценариев устойчивого развития северных регионов России в современных условиях»; нашли отражение в разделе «Развитие методологии учета затрат как инструмент повышения эффективности функционирования лесозаготовительных предприятий» коллективной монографии «Механизмы обеспечения экономического роста» и разделе «Природно-ресурсный фактор формирования стоимости корпораций» коллективной монографии «Факторы роста рыночной стоимости корпораций: теоретический взгляд». Отдельные теоретические и методические разработки применялись в преподавании учебных дисциплин «Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции», «Бухгалтерская финансовая отчетность», «Бухгалтерский финансовый учет», «Международные стандарты финансовой отчетности», «Бухгалтерский финансовый учет и отчетность в коммерческих организациях», «Бухгалтерский учет и анализ» ФГБОУ ВО «СГУ им. Питирима Сорокина». Ряд рекомендаций диссертационного исследования принят к внедрению в практическую деятельность организаций, занятых лесозаготовкой в Республике Коми.

Публикации. По теме диссертации опубликована 41 работа общим объемом 21,32 п.л. (в т.ч. авторских 21,12 п.л). Из них 15 работ общим объемом 10,27 п.л. в журналах, рекомендованных ВАК для отражения результатов исследования по кандидатским диссертациям.

Структура работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, содержащих 11 параграфов, заключения, библиографического списка использованной литературы, включающего 250 источников и 11 приложений. Содержание работы изложено на 294 страницах (в т.ч. приложения на 49 страницах). Основной текст работы проиллюстрирован 32 таблицами и 6 рисунками.

ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ РАБОТЫ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Обоснованы теоретические положения методологии бухгалтерского учета ресурсов лесозаготовительной деятельности, которые определяют изъятые из природной среды ресурсы в качестве запасов, что удовлетворяет условиям признания их в бухгалтерском учете, в отличие от действующей методологии бухгалтерского учета, включающей ресурсы лесозаготовительной деятельности в состав основных средств и не обеспечивающей надежность информации для принятия экономических решений; предложены методические подходы к формированию и раскрытию информации на основе признания партнерских отношений государства и лесозаготовителя и обеспечения солидарной ответственности партнеров за сохранение лесов по договору аренды. Действующие в настоящее время ФСБУ и отраслевые стандарты не обеспечивают надежности учетной информации, характеризующей осуществление лесозаготовок. Признание запасов древесины на корню объектом основных средств, представленное в ФСБУ 6/2020 «Основные средства», не позволяет квалифицировать объекты природопользования в зависимости от вида хозяйственного воздействия на природу, в частности с изъятием и без изъятия природных ресурсов (рис. 1).



Рисунок 1 – Типология природных ресурсов в бухгалтерском учете

Применение норм ФСБУ 5/2019 «Запасы» к признанию предоставленных для изъятия запасов природных ресурсов не представляется возможным, поскольку в отличие от материальных ресурсов, прошедших первоначальную обработку, природные ресурсы являются сырьем, созданным природой и хранящимся в естественных природных условиях. В связи с этим предложено лесные ресурсы, выделенные под лесозаготовку и предназначенные для изъятия, признать в бухгалтерском учете запасами и организовать их учет на счете 12 «Запасы природного сырья». На открываемых к счету субсчетах и счетах аналитического учета систематизируется информация о природных ресурсах, вовлекаемых в производственную деятельность. Например, субсчет «Древесина на корню» может отражать движение поступивших в распоряжение организации древесных ресурсов в оценке по минимальным ставкам, указанным в договоре аренды. Бухгалтерский баланс лесозаготовительной организации, включающий стоимость запасов лесного сырья, полученных по договору аренды от государства, необходимо признать партнерским, содержащим активы, переданные для использования, восстановления и возврата собственнику, вследствие частного-государственных партнерских отношений.

2. Выделены этапы движения ресурсов в лесозаготовительной деятельности: (предразведывательная деятельность; оценочная деятельность; добычная деятельность; лесовосстановительная деятельность), что позволило на основе систематизации учетной информации разработать методику отдельного (поэтапного) учета затрат для принятия обоснованных экономических решений заинтересованными сторонами. Перспективы развития лесозаготовительной деятельности предопределили необходимость реформирования порядка систематизации бухгалтерской информации в целях реализации принципа соответствия доходов и расходов на этапах движения ресурсов. Формирование учетной информации следует осуществлять по видам деятельности, объединенным в бизнес-модель лесозаготовок. Предразведывательная деятельности предполагает осуществление затрат, связанных с подготовкой к участию в лесных аукционах, инвестиционных проектах, обеспечивающих возможность получения организацией дохода и подлежат квалификации в качестве расходов будущих перио-

дов с последующим отнесением на затраты по заготовке леса, что обеспечит сопоставимость доходов и расходов этапов лесозаготовительной деятельности. Отражение в учете ресурсов, используемых в оценке древостоя на участке леса, выделенного под лесозаготовку, вызывает необходимость формирования нового объекта учета «Информация по освоению лесного участка», отражаемого в составе вложений во внеоборотные активы, а затем нематериальных активов. Систематизация информации о стоимости, выделенной для заготовки древесины, на этапе добычной деятельности осуществляется на вводимом счете 12 «Запасы природного сырья». Необходимость финансирования лесовосстановительной деятельности предполагает формирование оценочного обязательства. Внесение предлагаемых изменений в методологию учета лесных ресурсов позволит разработать инновационную методику систематизации и раскрытия информации, адекватно отражающую бизнес-модель лесозаготовительной деятельности (рис. 2).

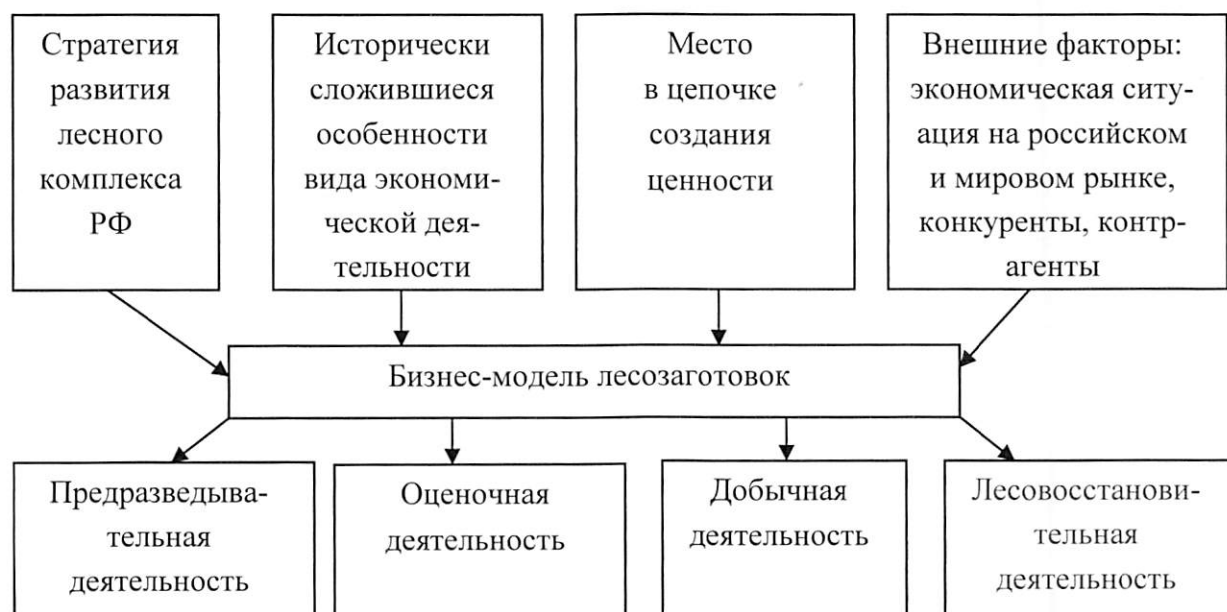


Рисунок 2 – Бизнес-модель лесозаготовительной деятельности
в учетном пространстве

3. Предложена методика взаимосвязано дублирующего учета лесных ресурсов, обеспечивающая информацией участников партнерских отношений в сфере лесопользования о фактической стоимости и рыночной оценке полученных, израсходованных, восстановленных и подлежащих передаче на баланс государства ресурсов, в частности: государство – о движении запасов лесных ресурсов в целях обеспечения

контроля их использования лесозаготовителями; арендатора - определении лесосечного фонда в качестве актива организации, расчета платы за полученный участок леса, организации учета древесных отходов. В настоящее время в бухгалтерском учете лесозаготовительной деятельности на основе договора аренды лесного участка не предусматривается отражение имущественного займа древесины на корню для целей ее заготовки в условиях аренды участка государственного лесного фонда. На наш взгляд, достижение приоритета содержания перед формой при отражении фактов хозяйственной жизни в бухгалтерском учете лесозаготовительной деятельности возможно только при квалификации экономической сути договора аренды лесного участка как имущественного займа древесины на корню для целей лесозаготовки. Рекомендации по систематизации учетной информации, раскрывающей взаимосвязь лесозаготовителя и государства, представлены на рис. 3. При аренде лесного участка с деревьями, предназначенными для вырубki, учету должна подлежать совокупность природных ресурсов, поступающих по договору аренды. Земельный участок государства для целей бухгалтерского учета целесообразно признавать объектом основных средств, а лес, расположенный на указанной в документах лесной площади – как природное сырье. Древесина на корню, полученная в распоряжение лесозаготовителя, является контролируемым ресурсом, отражаемым в составе активов бухгалтерского баланса. Лесной участок, как собственность государства, учитывается за балансом с отражением в бухгалтерском учете сумм арендной платы. Взаимосвязано дублирующий учет ресурсов предполагает использование счета 12 «Запасы природного сырья» и забалансового счета, аккумулирующего информацию о стоимости участка, подлежащего передаче собственнику. Методика отражения бухгалтерских записей на счетах представлена в табл. 1.

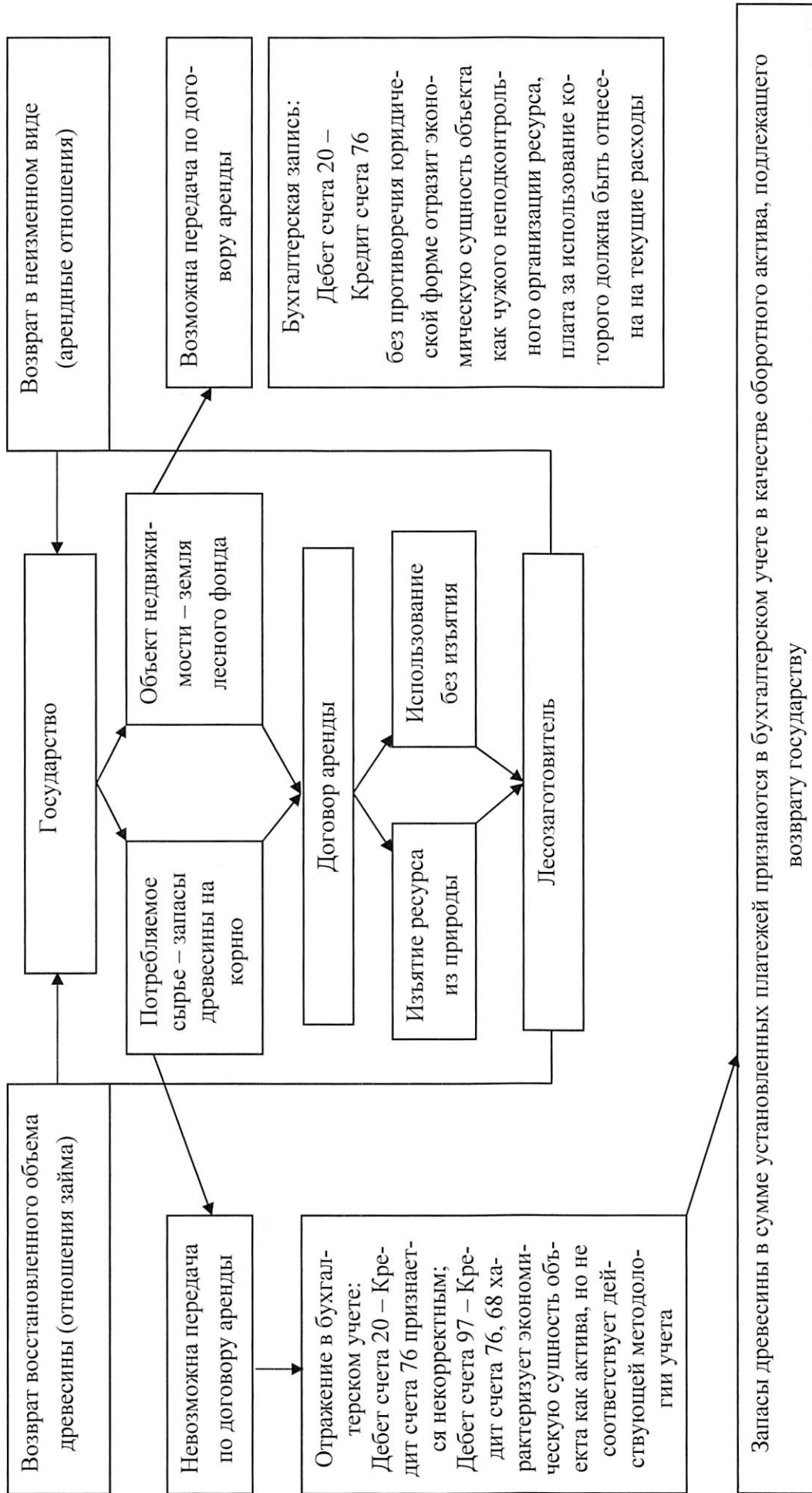


Рисунок 3 – Оценка взаимодействия государства и лесозаготовителя по договору аренды лесного участка

Таблица 1 – Методика учета лесных ресурсов в лесозаготовках

Корреспонденция счетов	Содержание факта хозяйственной жизни
При отражении в распоряжении лесозаготовителя лесного участка	
Д 12 – К 76	Отражается стоимость древесного сырья в сумме арендных платежей, определенных по минимальным ставкам (с учетом задатка)
Д забалансовый счет	Стоимость арендованного лесного участка как сумма двух величин, составляющих в целом общую сумму платежей по договору аренды: стоимость древесины по минимальным ставкам и аукционной надбавки
При индексации минимальных ставок за древесину на корню	
Д 12 – К 76	Сумма переоценки
Д забалансовый счет	Сумма переоценки
В период заготовки древесины	
Д 20 – К 12	Отражается стоимость фактически заготовленного лесного сырья, определенная по минимальным ставкам с учетом проведенной переоценки
К забалансовый счет	
При выполнении лесовосстановительных работ	
Д 96 – К 60, 76, 51, 71, 02, 10, 70, 69...	Отражается стоимость фактически выполненных лесовосстановительных работ, финансируемых за счет резерва
Д забалансовый счет	

4. Доказана необходимость формирования оценочного обязательства для осуществления мероприятий, связанных с воспроизводством лесного фонда, в том числе восстановления и ухода за посадками, сумма которого подлежит включению в стоимость вырубаемого лесного ресурса в денежной оценке затрат на восстановление природного сырья; предложена схема учетных записей, отражающая движение оценочного обязательства. Особенностью процесса лесозаготовок является обязательность восстановления арендатором природных ресурсов и осуществление природоохранных мероприятий для передачи восстановленного участка собственнику по истечении срока действия договора аренды. Проведение мероприятий, связанных с воспроизводством лесного фонда, включающих лесовосстановление и уход за посадками, предполагает формирование в бухгалтерском учете оценочного обязательства с отнесением расходов на стоимость вырубаемого лесного ресурса. Начисление оценочного обязательства целесообразно осуществлять ежемесячно бухгалтерской записью по дебету счета 12 «Запасы природного сырья» субсчет «Резерв на лесовосстановление» в корреспонденции с кредитом счета 96 «Резервы предстоящих расходов».

По мере освоения лесного участка суммы сформированного обязательства равномерно включаются в производственные расходы по статье «Лесохозяйственные работы», что обеспечивает формирование себестоимости лесозаготовок.

При использовании созданного резерва и исполнения обязательства по воспроизводству лесного фонда одновременно выполняются бухгалтерские записи на балансовых счетах и открытом забалансовом счете.

Предлагаемый порядок учета позволит выделить этап лесовосстановительных работ в отдельную информационную подсистему, характеризующую влияние природного фактора в лесозаготовках, и формирующую оценку нового древостоя на разрабатываемом лесном участке.

5. Обоснованы типология и состав затрат лесозаготовительной деятельности, применение которых обеспечит комплексный подход в учете стоимости ресурсов, задействованных на каждом этапе лесозаготовительных и лесохозяйственных работ, в формате соответствующих статей. Применение в настоящее время состава статей затрат лесозаготовительной деятельности с неопределенной позицией в отношении квалификации платы за используемую древесину ограничивает поток релевантной информации. Исследование содержания характера взаимодействия государства и лесозаготовителя позволяет сделать вывод, что арендную плату за осуществляемую заготовку лесных ресурсов следует признавать в бухгалтерском учете в качестве оценки затрат, связанных с поступлением лесных ресурсов в распоряжение организации. Размер арендной платы, рассчитанный по минимальным ставкам за единицу возможного для заготовки объема древесины, в виде оттока денежных ресурсов на стадии заготовления призван формировать фактическую себестоимость ресурса – запасов лесного сырья. Цена, уплачиваемая по результатам аукциона свыше минимальных ставок, зависящая от места расположения и условий доступности лесного участка, должна признаваться платой за аренду участка и учитываться в составе себестоимости заготовок. Изменению подлежит расчет суммы платы за древесину, отпускаемую на корню, которая должна включать стоимость запасов природного сырья и арендную плату за лесной участок, признаваемый в бухгалтерском учете объектом основных средств. Предлагаемая ти-

пология статей затрат, разработанная на основе корректировки методологии учета лесных ресурсов, раскрывает стоимость ресурсов предразведывательного этапа. Вновь вводимые статьи позволяют учесть стоимость лесохозяйственных работ в формате созданного оценочного обязательства на восстановление леса и уход за ним, природоохранные мероприятия, а также величину амортизации нематериального актива, полученного на этапе РиО в виде информации по освоению лесного участка. Разработанная типология затрат представлена в табл. 2.

Предлагаемые изменения позволят интегрировать в систему информации сведения о вовлеченном в процесс лесозаготовок природном капитале леса. Возможность организации учета отходов лесозаготовки обеспечит информацию о комплексной переработке лесного сырья.

Таблица 2 – Типология затрат лесозаготовительного производства

Действующий постатейный формат себестоимости лесоматериалов (Инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции лесопромышленного комплекса)	Предлагаемый состав статей затрат	Обоснование
1	2	3
Плата за древесину, отпускаемую на корню	Запасы природного сырья Арендная плата за лесной участок	Оценка использованных лесных ресурсов
Стоимость покупной древесины	-	-
Основная заработная плата производственных рабочих	-	-
Отчисления на социальные нужды производственных рабочих	-	-
-	Амортизация нематериального актива	Отражение стоимости ресурсов, использованных на этапе РиО
-	Затраты на лесохозяйственные работы	Отражение суммы оценочного обязательства на восстановление лесов
Расходы на подготовку и освоение производства	Затраты на ресурсы предразведывательного этапа	Дополнения стоимостной оценки совокупности израсходованных ресурсов
	Затраты на природоохранные мероприятия	Стоимость мероприятий природоохранного характера

1	2	3
Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования	-	-
Услуги лесовозного транспорта на вывозке и расходы по содержанию лесовозных дорог	-	-
Цеховые расходы	-	-
Общехозяйственные расходы	-	-
Прочие производственные расходы	-	-
Возвратные отходы (вычитаются)	Отходы лесозаготовки	Стоимость использованного древесного сырья
Коммерческие расходы	-	-

6. Разработаны форматы внутренней отчетности, дополнена методика формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности, предложено содержание интегрированной отчетности, обеспечивающие заинтересованные стороны информацией о привлечении и использовании лесных ресурсов, ключевых показателях природоохранной деятельности, оценке взаимодействия лесозаготовителей и государства. Предлагаемая типология статей затрат позволила разработать внутреннюю отчетность о себестоимости заготовленного объема древесины в зависимости от технологии заготовки (сортиментная, хлыстовая, целыми деревьями) и типа организации (специализированная, комплексная). В бухгалтерском балансе стоимостную оценку запасов природных древесных ресурсов, формируемую на счете 12 «Запасы природного сырья», следует отражать по строке 1210 «Запасы» раздела «Оборотные активы», что обеспечивает заинтересованные стороны релевантной информацией для принятия решений в условиях партнерского учета природных ресурсов. Пояснения к Бухгалтерскому балансу и Отчету о финансовых результатах рекомендуется дополнить информацией о стоимости ресурсов по минимальным ставкам, суммах переоценки стоимости ресурсов, величине оценочных обязательств и отходов лесозаготовок. При исследовании природных ресурсов как элемента интегрированной отчетности установлено, что представление природного капитала как элемента интегрированной отчетности в настоящее время не имеет законченного фор-

мата. Считаю целесообразным применение определения природного капитала как части созданных природой и имеющихся в физическом наличии ресурсов, приносящих организации доход.

Применение разработанных предложений по развитию методологии бухгалтерского учета ресурсов, основанных на интегрированном мышлении, и инкорпорировании принципов «зеленой» экономики в систему подготовки учетной и отчетной информации позволило сформировать систему раскрытия информации о лесном капитале в интегрированной отчетности лесозаготовительных организаций (табл. 3).

Таблица 3 – Формирование ключевых показателей по природным ресурсам лесозаготовок

Стадии жизненного цикла деятельности	Ключевые показатели деятельности	Единицы измерения	Информационный источник или методика расчета
1	2	3	4
Привлечение и использование природных ресурсов			
Лесные ресурсы	Запасы древесины на корню (движение, переоценка)	тыс. р., куб. м	Договор аренды лесного участка, информация бухгалтерского учета (Д 12 – К 76)
	Земельный участок лесного фонда	тыс. р., га	Договор аренды лесного участка, информация забалансового учета
Трансформация в процессе экономической деятельности	Используемая лесосека	тыс. р., га	Информация забалансового и оперативного учета
	Заготовка	тыс. р., куб. м	Информация бухгалтерского учета (Д 20 – К 12)
Результативность деятельности	Отходы: поступившие от лесозаготовки направленные в переработку	тыс. р.	Информация бухгалтерского учета (Д 12 – К 20; Д 20, 90 – К 12)
	Фактическая себестоимость готовой продукции, в том числе из отходов	тыс. р.	Информация бухгалтерского учета (Д 43 – К 20)
Лесовосстановление и лесоразведение			
Потенциал осуществления охраны природы	Состав и стоимость планируемых мероприятий по лесовосстановлению и разведению	тыс. р., га, шт, кг	Проект освоения лесов, аналитические данные к расчету суммы оценочного обязательства на лесовосстановление (Д 12 – К 96)

1	2	3	4
Фактическая природоохранная деятельность	Содержание и стоимость мероприятий по лесовосстановлению и лесоразведению	тыс. р., га, шт, кг	Суммы использования созданного на лесовосстановление оценочного обязательства (Д 96 - К 02,10,70,69,76...)
Результаты природоохранной деятельности	Выполняемость запланированных мероприятий	%	Фактические показатели природоохранной деятельности / Плановые показатели природоохранной деятельности
	Текущая стоимость лесного участка после лесовосстановления, в том числе стоимость восстановленных древесных ресурсов	тыс. р.	Информация забалансового учета

ОСНОВНЫЕ ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

1. Обоснована необходимость признания в бухгалтерском учете лесных ресурсов, выделенных под лесозаготовку и предназначенных для изъятия, запасами и разработан порядок систематизации информации о природных ресурсах, вовлекаемых в производственную деятельность. Предложены методические подходы к формированию и раскрытию информации на основе признания партнерских отношений государства и лесозаготовителя и обеспечения солидарной ответственности партнеров за сохранение лесов по договору аренды, что позволит квалифицировать объекты природопользования в зависимости от вида экономического воздействия на природу (с изъятием и без изъятия природных ресурсов). Бухгалтерский баланс, включающий стоимость запасов лесного сырья, полученных по договору аренды от государства, признается партнерским, содержащим активы, переданные для использования, восстановления и возврата собственнику.

2. Реализация принципа соответствия доходов и расходов при осуществлении лесозаготовительной деятельности предопределила необходимость разработки инновационной методики систематизации и раскрытия информации на этапах движения ресурсов, адекватно отражающей бизнес-модель экономической деятельности. Определены этапы движения ресурсов

лесозаготовительной деятельности: предразведывательная деятельность; оценочная деятельность; добычная деятельность; лесовосстановительная деятельность, обеспечивающие на основе систематизации учетной информации раздельный учет затрат для принятия обоснованных экономических решений заинтересованными сторонами.

3. Обеспечению приоритета содержания при отражении фактов хозяйственной жизни в учете лесозаготовительной деятельности способствует разработанная методика взаимосвязано дублирующего учета лесных ресурсов, систематизирующая для участников партнерских отношений в сфере лесопользования информацию о фактической стоимости и рыночной оценке полученных, израсходованных, восстановленных и подлежащих передаче на баланс государства ресурсов. Требование приоритета содержания перед формой при отражении фактов хозяйственной жизни в бухгалтерском учете лесозаготовительной деятельности выполняется при заключении договора имущественного займа древесины на корню для целей лесозаготовки. Организация взаимосвязано дублирующего учета лесных ресурсов осуществляется посредством использования балансовых и забалансовых счетов бухгалтерского учета.

4. Необходимость восстановления лесного фонда предполагает формирование источника осуществления природоохранных мероприятий посредством формирования в бухгалтерском учете оценочного обязательства, суммы которого включаются в стоимость запасов природного сырья. При осуществлении работ на лесном участке оценочное обязательство включается в себестоимость лесозаготовок, что позволяет оценить влияние природного фактора в лесозаготовках и определить оценку нового древостоя на осваиваемом лесном участке. Предложена схема учетных записей, отражающая движение оценочного обязательства.

5. Разработаны типология и состав затрат лесозаготовительной деятельности, применение которых обеспечит раздельный учет стоимости ле-

сохозяйственных работ в формате статей: оценочное обязательство на восстановление леса и уход за ним, природоохранные мероприятия, амортизация нематериального актива. Вводимые статьи позволяют учесть стоимость лесохозяйственных работ в формате созданного оценочного обязательства на восстановление леса и уход за ним, природоохранные мероприятия, а также величину амортизации нематериального актива в составе информации по освоению лесного участка. Предлагаемые изменения интегрируют в систему информации сведения о вовлеченном в процесс лесозаготовок природном капитале леса.

**Основные положения диссертационного исследования
нашли отражение в следующих публикациях:**

статьи, опубликованные в рекомендованных ВАК изданиях:

1. Мизиковский И.Е. Основные подходы к трактовке затратных терминов / И.Е. Мизиковский, Л.Г. Уляшева // Государственное и муниципальное управление. Ученые записки СКАГС. – 2016. – № 3. – С.206 - 212.– (0,6 п.л. / 0,5 п.л.).
2. Уляшева Л.Г. Проблемы учета ресурсов в лесозаготовках, обусловленные влиянием отраслевых особенностей / Л.Г. Уляшева // Корпоративное управление и инновационное развитие экономики Севера: Вестник Научно-исследовательского центра корпоративного права, управления и венчурного инвестирования Сыктывкарского государственного университета. – 2018. – № 4. – С. 94 - 100. – (0,8 п.л.).
3. Уляшева Л.Г. Ресурсы как объект бухгалтерского учета / Л.Г. Уляшева // Бухгалтерский учет. – 2019. – № 1. – С. 112 - 117. – (0,54 п.л.).
4. Уляшева Л.Г. Проблемы учета запасов лесных ресурсов в лесозаготовках / Л.Г. Уляшева // Бухгалтерский учет. – 2019. – № 2. – С. 104 - 112. – 0,78 п.л.
5. Уляшева Л.Г. Моделирование лесозаготовительной деятельности в учетном пространстве / Л.Г. Уляшева // Вектор науки ТГУ. – 2019. – № 1. – С. 55 - 60. – (0,81 п.л.).

6. Уляшева Л.Г. Проблемы учета ресурсов в лесозаготовках, обусловленные влиянием технологических особенностей / Л.Г. Уляшева // Вестник ВГУ. Серия: экономика и управление. – 2019. – № 2. – С. 93 - 96.– (0,5 п.л.).

7. Уляшева Л.Г. Методология бухгалтерского учета ресурсов в лесозаготовках: оценка и совершенствование / Л.Г. Уляшева // Бухгалтерский учет. – 2019. – № 6. – С. 106 - 109.– (0,36 п.л.).

8. Уляшева Л.Г. Классификация природных ресурсов в учете затрат по экономическим элементам в лесозаготовках / Л.Г. Уляшева // Бухгалтерский учет. – 2019. – №7. – С. 113 - 122. – (0,9 п.л.).

9. Уляшева Л.Г. Систематизация и структурирование порядка применения затратных терминов как учетных эквивалентов движения ресурсов в организации / Л.Г. Уляшева // Вектор науки ТГУ. – 2019. – №3. – С. 73 - 79. – (0,81 п.л.).

10. Уляшева Л.Г. Повышение инвестиционной привлекательности и конкурентоспособности лесозаготовительных организаций через развитие методологии учета лесных ресурсов (на материалах Республики Коми) / Л.Г. Уляшева // Аудит и финансовый анализ. – 2019. – № 4. – С. 47 - 54. – (0,9 п.л.).

11. Уляшева Л.Г. Бухгалтерский учет экономического содержания и юридической формы арендных отношений в лесозаготовках / Л.Г. Уляшева // Учет. Анализ. Аудит. – 2020. – № 1. – С. 58 - 68. – (0,8 п.л.).

12. Уляшева Л.Г. Проблемы лесозаготовок и методологии их учета / Л.Г. Уляшева // Бухгалтерский учет. – 2020. – № 5. – С. 119 - 123. – (0,45 п.л.).

13. Уляшева Л.Г. Природный капитал как дефиниция для интегрированной отчетности добывающих организаций / Л.Г. Уляшева // Бухгалтерский учет. – 2021. – № 12. – С. 114 - 116. – (0,27 п.л.).

14. Уляшева Л.Г. Экономическая оценка, проблемы и перспективы пространственного развития лесозаготовительных организаций / Л.Г. Уляшева // Экономика. Налоги. Право. – № 6 (14). – С. 71 - 82. – (1,4 п.л.).

15. Уляшева Л.Г. Природный капитал в интегрированной отчетности: ключевые показатели / Л.Г. Уляшева // Бухгалтерский учет. - 2022. – № 1. – С. 120 - 124. – (0,45 п.л.).

монографии:

16. Уляшева Л.Г. Развитие методологии учета затрат как инструмент повышения эффективности функционирования лесозаготовительных предприятий / Л.Г.Уляшева // Механизмы обеспечения экономического роста: монография / [под общ. ред. А. П. Шихвердиева]. – Сыктывкар : Издательский центр СГУ им. Питирима Сорокина, 2017. – 163 с. – С. 90 - 105. – (1,4 п.л. / 0,7 п.л.).

17. Уляшева Л.Г. Природно-ресурсный фактор формирования стоимости корпораций / Л.Г. Уляшева // Факторы роста рыночной стоимости корпораций: теоретический взгляд : монография [Электронный ресурс] / [под общ. ред. И. Н. Швецово́й].– Сыктывкар : Издательский центр ФГБОУ ВО «СГУ им. Питирима Сорокина», 2020. – 78 с. – С. 16 - 23.– (1,0 п.л / 0,5 п.л.).

статьи, опубликованные в других научных изданиях:

18. Уляшева Л.Г. Основные затратные концепции / Л.Г. Уляшева // Двадцать третья годовичная сессия Ученого совета Сыктывкарского государственного университета имени Питирима Сорокина (Февральские чтения): сборник материалов. – Сыктывкар : Изд-во СГУ им. Питирима Сорокина, 2016. –С. 1038 - 1041. – (0,3 п.л.).

19. Мизиковский И.Е. Обоснование бухгалтерской трактовки затратных терминов / И.Е. Мизиковский, Л.Г. Уляшева // Проблемы в современной экономике и пути их решения : научный журнал XXII Международной научно-практической конференции. – Новосибирск : Научный институт глобальной и региональной экономики, 2016. – № 5(23). – С. 8 - 14. – (0,8 п.л./ 0,7 п.л.).

20. Уляшева Л.Г. Методы учета затрат на лесозаготовительных предприятиях / Л.Г. Уляшева // Двадцать четвертая годовичная сессия Ученого совета Сыктывкарского государственного университета имени Питирима Сорокина (Февральские чтения) : сборник материалов.– Сыктывкар : Изд-во СГУ им. Питирима Сорокина, 2017. – С. 329 - 336. – (0,3 п.л.).

21. Мизиковский И.Е. Направления совершенствования учета затрат на лесозаготовительных предприятиях / И.Е. Мизиковский, Л.Г. Уляшева // Актуальные проблемы экономики и бухгалтерского учета : сборник научных статей. Электронное издание. – Нижний Новгород : ННГУ им. Н.И. Лобачевского, 2017. – С. 227 - 233. – (0,4 п.л. / 0,3 п.л.).

22. Уляшева Л.Г. Кризисное финансовое состояние лесозаготовительных предприятий как причина совершенствования отраслевого учета затрат / Л.Г. Уляшева // Актуальные проблемы экономики и бухгалтерского учета : сборник научных статей. Электронное издание. – Нижний Новгород : ННГУ им. Н.И. Лобачевского, 2017. – С. 316 - 321. – (0,4 п.л.).

23. Уляшева Л.Г. Возможности бухгалтерской науки в обеспечении экономического роста лесозаготовительных предприятий Республики Коми / Л.Г. Уляшева // Механизмы обеспечения экономической безопасности государства и бизнеса в соответствии со стратегией экономической безопасности Российской Федерации до 2030 года [Электронный ресурс] : сборник статей национальной научно-практической конференции, 28 февраля 2017 г., г. Сыктывкар.– Сыктывкар : Изд-во СГУ им. Питирима Сорокина, 2017. – С. 198 - 213. – (0,9 п.л.).

24. Уляшева Л.Г. Развитие учета лесных ресурсов для целей совершенствования управления лесозаготовками / Л.Г. Уляшева // Моделирование сценариев устойчивого развития северных регионов России в современных условиях : сборник статей Международной научно-практической конференции, 24-25 ноября 2017 г., г. Сыктывкар.– Сыктывкар : Изд-во СГУ им. Питирима Сорокина, 2017. – С. 260 - 268. – (0,5 п.л.).

25. Уляшева Л.Г. Учетная квалификация движения ресурсов на предприятии / Л.Г. Уляшева // Промышленное развитие России : проблемы, перспективы: сборник статей по материалам XV Международной научно-практической конференции преподавателей, ученых, специалистов, аспирантов, студентов, 14 декабря 2017 г., г. Нижний Новгород : в 2 т. – Нижний Новгород: Мининский университет, 2017. – Т. 2. – С. 149 - 152. – (0,2 п.л.).

26. Уляшева Л.Г. Модификация научных взглядов и подходов к отражению ресурсов в бухгалтерском учете / Л.Г. Уляшева // Проблемы и современное состояние учета, анализа и аудита: материалы Международной научно-практической конференции, посвященной 45-летию кафедры бухгалтерского учета и аудита, 21 декабря 2017 г., г. Луганск.– Луганск : ЛНУ им. В.И. Даля, 2018. – С. 166 - 168. – (0,2 п.л.).

27. Уляшева Л.Г. Запасы лесных ресурсов как объект бухгалтерского учета лесозаготовительных предприятий / Л.Г. Уляшева // Сборник научных

статей по бухгалтерскому учету, экономическому анализу и аудиту, посвященных юбилею заслуженного профессора ННГУ им. Н.И. Лобачевского, доктора экономических наук Е.А. Мизиковского. – Нижний Новгород: ННГУ им. Н.И. Лобачевского, 2018. – С. 271 - 279. – (0,5 п.л.).

28. Уляшева Л.Г. Проблемы отражения ресурсов предприятия в бухгалтерском финансовом учете и отчетности / Л.Г. Уляшева // Сборник научных статей по бухгалтерскому учету, экономическому анализу и аудиту, посвященных юбилею заслуженного профессора ННГУ им. Н.И. Лобачевского, доктора экономических наук Е.А. Мизиковского. – Нижний Новгород: ННГУ им. Н.И. Лобачевского, 2018. – С. 280 - 286. – (0,4 п.л.).

29. Уляшева Л.Г. Трансформация семантической интерпретации категории «ресурсы» в бухгалтерском учете как элемент повышения качества отчетных данных в условиях цифровой экономики / Л.Г. Уляшева // Развитие экономики в условиях цифровой трансформации [Электронный ресурс] : сборник статей национальной научно-практической конференции, 29 марта 2018 г., г. Сыктывкар. – Сыктывкар: Изд-во СГУ им. Питирима Сорокина, 2018. – С. 88 - 96. – (0,4 п.л.).

30. Уляшева Л.Г. Проблемы учетного отражения лесных ресурсов при применении российской бухгалтерской методологии и перспективы его развития / Л.Г. Уляшева // Двадцать пятая годовичная сессия Ученого совета Сыктывкарского государственного университета имени Питирима Сорокина (Февральские чтения) : сборник материалов [Электронный ресурс]. – Сыктывкар : Изд-во СГУ им. Питирима Сорокина, 2018. – С. 748 - 755. – (0,6 п.л.).

31. Уляшева Л.Г. Влияние проблем в учете ресурсов, вызванных отраслевыми и технологическими особенностями, на инвестиционную привлекательность лесозаготовок / Л.Г. Уляшева // Промышленное развитие России: проблемы, перспективы : сборник статей по материалам XVI Международной научно-практической конференции преподавателей, ученых, специалистов, аспирантов, студентов : в 2 т. – Нижний Новгород: Мининский университет, 2018. – Т. 2. – С. 191 - 196. – (0,2 п.л.).

32. Ulyasheva L.G. The accounting model of the logging activities / L.G. Ulyasheva // Materials of the International Conference “Scientific research of the

SCO countries: synergy and integration”. Beijing : Minzu University of China, 2019. – S. 46 - 52. – (0,3 п.л.).

33. Уляшева Л.Г. Повышение инвестиционной привлекательности лесозаготовок через решение проблем в учете ресурсов, связанных с влиянием отраслевых и технологических особенностей / Л.Г. Уляшева // Двадцать шестая годовичная сессия Ученого совета Сыктывкарского государственного университета имени Питирима Сорокина (Февральские чтения) : сборник материалов [Электронный ресурс] – Сыктывкар : Изд-во СГУ им. Питирима Сорокина, 2019. – С. 332 - 336. – (0,4 п.л.).

34. Уляшева Л.Г. Оценка и развитие соответствия отчетной бухгалтерской информации в лесозаготовках современным пользовательским запросам / Л.Г. Уляшева // Новая технологическая революция: вызовы и возможности : сборник статей Международной научно-практической конференции, 19 марта 2019 г., г. Сыктывкар. – Сыктывкар : Изд-во СГУ им. Питирима Сорокина, 2019. – С. 223 - 233. – (0,8 п.л.).

35. Уляшева Л.Г. Информационные ограничения российской методологии бухгалтерского учета ресурсов в лесозаготовках / Л.Г. Уляшева // Формирование финансово-экономических механизмов хозяйствования в условиях информационной экономики : сборник научных трудов IV Всероссийской научно-практической конференции с международным участием – Симферополь : ИТ «АРИАЛ», 2019. – С. 182 - 184. – (0,35 п.л.).

36. Ulyasheva L.G. Natural resource factor of value formation of mining companies (on the example of logging enterprises of the Komi Republic) / L.G. Ulyasheva // Сборник статей международной конференции «SCIENCE AND INNOVATION 2021 : DEVELOPMENT DIRECTIONS AND PRIORITIES» (14 марта 2021). Voll. II. Mellbourn, 2021. – С. 26 - 33. – (0,5 п.л.).

37. Уляшева Л.Г. Оценка стратегии развития лесного сектора экономики / Л.Г. Уляшева // Политические, экономические и социокультурные аспекты регионального управления на Европейском Севере : сборник статей по материалам XIV Всероссийской научной конференции (с международным участием). – Сыктывкар, 2021. – С. 280 - 284.– (0,3 п.л.).

38. Уляшева Л.Г. Сущность и содержание природного капитала для раскрытия в интегрированной отчетности / Л.Г. Уляшева // Актуальные про-

блемы и перспективы развития экономики: труды Юбилейной XX Всероссийской с международным участием научно-практической конференции. – Симферополь, 2021. – С. 208 - 209. – (0,25 п.л.).

39. Уляшева Л.Г. Развитие лесозаготовок как сырьевой базы лесного сектора РФ : вызовы практики и ответы науки / Л.Г. Уляшева // Современные стратегии устойчивого развития государства и общества в контексте глобальных вызовов : сборник трудов III Международной научно-практической конференции «SOCIAL SCIENCE (ОБЩЕСТВЕННЫЕ НАУКИ)», 21 октября 2021 г., ЮРИУ РАНХиГС. – Ростов-на-Дону, 2021. – С. 694 - 699. – (0,2 п.л.).

40. Уляшева Л.Г. Тенденции и перспективы развития лесного сектора экономики Республики Коми / Л.Г. Уляшева // Устойчивый Север: общество, экономика, экология, политика: сборник трудов VI Всероссийской научно-практической конференции, 29 сентября 2021 г., г. Якутск. – Якутск, 2021. – С. 56 - 60. – (0,3 п.л.).

41. Уляшева Л.Г. О признании в бухгалтерском учете природных ресурсов и объектов природопользования / Н.Г. Сапожникова, Л.Г. Уляшева // Актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности организации: материалы IX международной научно-практической конференции, 10 декабря 2021 г., г. Воронеж : в 2 ч. – Воронеж, 2022. – Ч. 1. – С. 59 - 67. – (авт. 0,25 п.л.).