

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ  
УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ  
"ВОРОНЕЖСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ"  
(ФГБОУ ВО «ВГУ»)

*На правах рукописи*

**Уляшева Лариса Геннадьевна**

**РАЗВИТИЕ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА РЕСУРСОВ  
ЛЕСОЗАГОТОВИТЕЛЬНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

**ДИССЕРТАЦИЯ**

на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Научный руководитель:  
доктор экономических наук, профессор  
Сапожникова Наталья Глебовна

Воронеж - 2022

## ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
ГЛАВА 1. ОЦЕНКА РАЗВИТИЯ ЛЕСОЗАГОТОВИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ И МЕТОДОЛОГИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЛЕСОЗАГОТОВОК.....	11
1.1 Оценка, проблемы и перспективы развития российских лесозаготовительных организаций (на примере Республики Коми).....	11
1.2 Теоретико – методологические аспекты формирования учетной информации о лесозаготовительной деятельности.....	32
1.3 Особенности нормативно-правового регулирования учетной политики лесозаготовительных организаций.....	56
1.4 Оценка системы учета ресурсов лесозаготовительной деятельности.....	68
ГЛАВА 2. ЗАПАСЫ ЛЕСНЫХ РЕСУРСОВ КАК ОБЪЕКТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ЭЛЕМЕНТ ОТЧЕТНОСТИ ЛЕСОЗАГОТОВИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ.....	87
2.1 Международный и отечественный подходы к определению ресурсов организаций.....	87
2.2 Систематизация и раскрытие информации о природных ресурсах в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности.....	102
2.3 Природные ресурсы как элемент интегрированной отчетности лесозаготовительных организаций.....	124
ГЛАВА 3. ФОРМИРОВАНИЕ И РАСКРЫТИЕ УЧЕТНОЙ ИНФОРМАЦИИ О ЛЕСОЗАГОТОВИТЕЛЬНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ.....	143
3.1 Профессиональное суждение в организации бухгалтерского учета арендных отношений в лесозаготовках.....	143
3.2 Современные проблемы развития бухгалтерского учета лесозаготовительной деятельности.....	157
3.3 Инновационная методика учета ресурсов лесозаготовительной деятельности.....	169
3.4 Методические подходы к систематизации и раскрытию информации о лесозаготовительной деятельности в отчетности.....	194
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	207
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ.....	212
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	245

## ВВЕДЕНИЕ

**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 исследовались 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. Найденова, 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. Проблема 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.

**Целью диссертационного исследования** являлось обоснование теоретических положений, развитие методологических 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 диссертационного 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 исследования** состоит в обосновании теоретических и развитии методологических положений учета ресурсов лесозаготовительной деятельности, обеспечивающих возможность оценки заинтересованными сторонами качества менеджмента, конкурентоспособности 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 изъятые 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 лесозаготовительной деятельности (предразведывательная деятельность; оценочная деятельность; добычная деятельность; лесовосстановительная деятельность), что позволило разработать на основе систематизации учетной информации методику раздельного (поэтапного) 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 вырубаемого 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 международных (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.

# **ГЛАВА 1. ОЦЕНКА РАЗВИТИЯ ЛЕСОЗАГОТОВИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ И МЕТОДОЛОГИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЛЕСОЗАГОТОВОК**

## **1.1 Оценка, проблемы и перспективы развития российских лесозаготовительных организаций (на примере Республики Коми)**

Россия обладает четвертью мировых запасов лесных ресурсов, что выводит ее на первое место в мире по масштабам сырьевой базы [119]. Однако, несмотря на достаточную обеспеченность лесными ресурсами, как отмечает А.В. Колесникова, лесной комплекс Российской Федерации до настоящего времени не сумел занять значимых позиций ни в мировой, ни в национальной экономике. Доля Российской Федерации в мировом производстве лесной продукции снижается с каждым новым технологическим переделом [127].

Кроме того, с конца прошлого столетия, как известно, в планетарном масштабе существенно обострилась проблема рационального использования этих богатств, что наряду с необходимостью бережливого потребления и других природных ресурсов предопределяет коренное изменение принципов ведения бизнеса и повсеместное внедрение режима «зеленой» экономики. Российская Федерация также приняла на себя международные обязательства по сохранению биологического разнообразия, смягчению глобальных изменений климата, выполнению требований лесной сертификации. Однако решение данной проблемы усугубляется тем, что особо разрушительному влиянию с внедрением рыночных форм хозяйствования подверглась эффективность функционирования именно такого вида деятельности как лесозаготовление. Оно превратилось в трудное и нерентабельное занятие.

Если рассматривать развитие лесозаготовок в Республике Коми в историческом аспекте, то, как указывает А.П. Обедков, до начала 1990-х гг. основной вклад в производство лесобумажной продукции республики вносила

лесозаготовительная промышленность, на долю которой приходилось более половины всего объёма производства товарной продукции [66].

Со сменой плановой экономики на рыночную динамика производства в лесозаготовках республики охарактеризовалась переходом от стабильно - высоких индексов промышленного производства в 1970-1980-х годах к устойчивому спаду и кризису её развития в последующие годы. Ситуацию наглядно представляют индексы промышленного производства по лесозаготовительному направлению лесопромышленного комплекса Республики Коми, указанные в табл. 1. Данные, характеризующие динамику развития лесозаготовительного производства, представлены по 2014 год включительно, т. к. начиная с 2015 года годовой индекс промышленного производства по ВЭД «Лесозаготовки» не публикуется.

Таблица 1 - Индексы промышленного производства по виду экономической деятельности «Лесозаготовки» в Республике Коми (в процентах к предыдущему году)

Годы	Значения
1	2
1970	110,3
1975	104,9
1980	106,9
1985	101,7
1990	94,0
1995	100,8
1996	74,8
1997	76,9
1998	102,7
1999	114,6
2000	110,9
2001	93,2
2002	88,0
2003	112,2
2004	106,9
2005	95,3
2006	94,5
2007	108,8
2008	93,0
2009	101,0
2010	99,3

Окончание табл. 1

1	2
2011	103,1
2012	95,9
2013	107,7
2014	100,6

Данные табл. 1 показывают, что прироста объемов производства, начиная с 1990 года, фактически не наблюдается. В каждом текущем году было произведено продукции меньше, чем в год предыдущий, а если и наблюдалось перевыполнение прошлогодних показателей, то оно едва покрывало предыдущее отставание.

Как считают специалисты, экономический кризис в лесопромышленном комплексе России в значительной мере был обусловлен тем, что в условиях перехода к рыночной экономике практически не были разработаны стратегия и тактика, определяющие направление развития лесопромышленного производства в период перехода экономики к рыночным формам хозяйствования. Поэтому перестроечные процессы при отсутствии четкой программы развития привели к полной потере управляемости экономическими процессами в лесопромышленном комплексе.

Об этом же свидетельствуют и основные финансовые показатели работы лесозаготовительных организаций за период с 2005 год по 2017 год, представленные в табл. 2, по данным которой видно, что до 2013 года лесозаготовители республики работали неизменно с убытком и выходили на отрицательную рентабельность. Кардинально ситуация меняется только в 2014 году, когда по результатам работы за год была получена прибыль и показатель рентабельности проданных товаров принял положительное значение. Однако уже на следующий год ситуация принимает своё привычное положение – отрицательные значения рентабельности продаж по основному виду деятельности и сальдированного финансового результата в целом по лесозаготовкам указывают на то, что эта деятельность снова убыточна.

Таблица 2 – Финансовые показатели работы организаций по виду экономической деятельности «Лесозаготовки» (с 2017 г. - «Лесоводство и лесозаготовки») в Республике Коми

Годы	Показатели	
	Сальдированный финансовый результат организаций, млн. руб	Уровень рентабельности проданных товаров (работ, услуг) организаций, в %
2005	582,8	-15,6
2006	-280,9	-16,4
2007	-226,2	-5,7
2008	-700,3	-18,7
2009	-178	-7,6
2010	-971	-13,8
2011	-474	-6,2
2012	-360	-4,7
2013	-221	1,1
2014	274	17,0
2015	-110	-3,9
2016	-46	-4,3
2017	-9,3	-6,0

Ещё одним показателем, наглядно характеризующим эффективность функционирования лесозаготовительных организаций в регионе, является показатель удельного веса убыточных организаций в общей их совокупности, представленный в табл. 3.

Таблица 3 – Удельный вес убыточных организаций по Республике Коми (в процентах от общего числа организаций)

Годы	Сегмент	
	Всего в экономике	Лесозаготовки (с 2017 г. – Лесоводство и лесозаготовки)
1	2	3
2005	41	75
2006	36	77
2007	29	73
2008	35	93
2009	38	77
2010	33	67
2011	32	56
2012	32	63
2013	35	69
2014	36	71

1	2	3
2015	38	60
2016	39	25
2017	43	100

Следует отметить, что за рассматриваемый период доля убыточных организаций по виду экономической деятельности «Лесозаготовки» только в 2016 году стала соответствовать ситуации по региону в целом, характеризующейся удельным весом убыточного бизнеса менее 50% их общего числа в Республике Коми. До 2016 года и после него в лесозаготовках были всегда убыточны более 50% организаций.

Улучшение ситуации можно наблюдать лишь по абсолютному значению показателя отрицательного финансового результата работы убыточных организаций, представленного в табл. 4.

Таблица 4 – Сумма убытка убыточных организаций по видам экономической деятельности, млн. руб.

Годы	Сегмент	
	Всего в экономике	Лесозаготовки (с 2017 г. – Лесоводство и лесозаготовки)
2010	6652	1035
2011	5526	485
2012	4998	468
2013	7035	283
2014	21913	76
2015	16893	123
2016	13736	51
2017	8303,7	9,3

Приведенные в табл. 4 официальные статистические данные показывают, что к 2016 году достигнуто минимальное значение суммы убытка в лесозаготовках по сравнению с предыдущими рассматриваемыми периодами. При этом можно наблюдать значительное снижение доли лесозаготовок в общей величине убытка - если в 2010 году «вклад» лесозаготовок в региональный убыток находился на уровне 15,56 %, то в 2016 году расчет этого показателя уже

показывает результат в 0,37 %. В 2017 году общая сумма убытка по виду экономической деятельности «Лесоводство и лесозаготовки» находится уже на уровне 0,11% в совокупном убытке организаций республики.

Полученные значения исследованных показателей и их динамика позволяют сделать вывод, что современной тенденцией развития лесозаготовительных организаций Республики Коми, начавшейся ещё в середине 80-х гг. прошлого столетия, является крайне неблагоприятное финансовое состояние в этом виде деятельности. Однако следует отметить, что такая ситуация сложилась не только на региональном, но и на общероссийском уровне. Это подтверждается исследованиями многих специалистов: Е.А. Шумиловой – на примере Республики Карелия [85], С.Б. Жемулина – на примере Пермского края [51], Е.В. Морозовой – на примере Республики Коми [62], Н.Н. Булыгиной – на примере Архангельской области [45] и др.

Экономические проблемы лесозаготовителей, их причины, совокупность общеэкономических и специфических факторов, повлиявших на кризисную финансовую ситуацию, в которой они оказались и пребывают до сих пор, а также пути преодоления убыточного функционирования компаний этой сферы широко обсуждаются в специальной литературе и периодических изданиях. Например, Г.М. Алимусаев отмечает, что «повышение эффективности управления субъектами лесного комплекса возможно только на основе целенаправленно модернизируемого и скоординированного использования инструментов целостной многоцелевой системы регулирования эколого - экономических процессов лесной сферы на макроэкономическом (в т. ч. региональном), местном (локальном), внутрифирменном (корпоративном) и межфирменном уровнях» [39]. И.Ф. Верхов считает, что для этого необходима существенная государственная поддержка [102]. Н.Н. Булыгина в свою очередь указывает, что «ситуация, сложившаяся в лесозаготовительной отрасли в настоящее время, является кризисной. Существует несколько ключевых проблем, повлиявших на современную ситуацию в отрасли, одной из которых является низкая



эффективность производства» [45, с.182]. С.Б. Жемулин акцентирует внимание на том, что «предприятия лесозаготовительной промышленности, действующие в условиях динамично меняющейся конкурентной среды, нуждаются в эффективном управлении, учитывающем как общие тенденции развития отрасли, так и специфические особенности развития предприятий» [51, с. 7].

Таким образом, видно, что проблема экономического развития лесозаготовок привлекает внимание многих исследователей, и пути ее решения анализируются с точки зрения повышения эффективности управления на различных уровнях (государственном, региональном, местном, на уровне фирмы).

Следует отметить, что не только научный мир пытается найти выход из сложившегося кризисного положения. В этом процессе активное участие с начала 21 века стало принимать и государство, область регулирования которого не ограничивается одной только лесозаготовкой:

- в 2002 г. издается Распоряжение Правительства № 1540-р, которым был задан вектор развития всей российской лесной промышленности [5];

- в 2008 г. утверждается Стратегия развития лесного комплекса Российской Федерации до 2020 г., уже завершившая свое действие и позволяющая подвести итоги [7];

- в 2018 г. [4], а затем повторно в 2021 г. принимается «Стратегия – 2030» [6], являющаяся преемницей «Стратегии – 2020» на следующее десятилетие.

Представленный перечень сменяющих друг друга документов на первый взгляд свидетельствует об упорядочении процессов, которые в стихийном виде в конце прошлого столетия не привели к положительным результатам. Однако подробный анализ основных положений этих документов, проведенный в табл. 5 (Приложение 1), позволяет сделать вывод о том, что каждый из них, по сути, содержит в себе подобные цели и задачи, обозначает повторяющиеся проблемы и предлагает мероприятия по их устранению, заложенные предыдущими планами. Это обстоятельство указывает на то, что существенных результатов в выполнении составленных ранее программ не достигнуто, происходит усугубление проблем и

рост их масштабов. Специалистами лесного комплекса, например, отрицательно оцениваются итоги реализации Стратегии 2020 [221]. По отметкам Н.М. Большакова, пересмотр и реформирование Правительством России лесопользования и совершенствование лесопользования не привели по большому счету в повседневном использовании «ни к повышению устойчивости лесопользования, ни к росту ответственности бизнеса за сохранение лесного фонда» [44, с. 184 - 185]. В качестве причины такого итога профессор Н.М. Большаков называет отсутствие концепции проводимых реформ как предшествующего им стержневого элемента. Он предлагает в основу лесной политики заложить Концепцию управляемого правильного лесного хозяйства (УПЛХ), основанную на совокупных (единых) ценностях (природы, бизнеса и общества) и требующую для своей разработки применения междисциплинарного подхода, чтобы были учтены как законы природы и правила жизни коренного населения, так и принципы экономической свободы и законы рынка. И вся эта совокупность не должна противоречить закономерностям устойчивого управления лесами (ресурсосбережение, малая отходность, высокая эффективность), так как главные причины развития и конкретные воплощения УПЛХ должны служить всеобщему благу.

Тем не менее, между тремя разработанными федеральными стратегиями имеются существенные отличия - если первый по времени документ касался развития только одной части лесного комплекса страны, а именно лесной промышленности, то последующие два документа определяют одновременно и направления совершенствования второй его структурной составляющей - сферы лесного хозяйства. Так, в 2002 году были выделены лишь факторы, сдерживающие развитие промышленной составляющей лесного комплекса. В «Стратегии-2020» уже обозначены системные проблемы с перечнем причин, обусловивших их появление как в сфере лесного хозяйства, так и в секторе лесной промышленности. «Стратегия-2030» с учетом возросших международных, социальных, экологических и экономических требований сформулировала общие

проблемы, сдерживающие развитие всего лесного комплекса в целом, и приоритетные направления для его развития. Обобщение разработанных федеральными стратегическими документами приоритетов указывает на изменение государственных подходов к восприятию лесной сферы хозяйствования и достижению в ней экономического роста.

Об этом же свидетельствует и Лесной Кодекс [1], принятый в 2006 году и призванный регулировать изменившиеся лесные отношения между их участниками, возложивший, по сравнению с его предыдущим вариантом, на лесозаготовителей гораздо больший объем обязательств. Это связано с появившейся необходимостью лиц, использующих леса в виде лесозаготовок, осуществлять мероприятия по охране, защите, воспроизводству лесов, строительству лесовозных дорог, объектов лесной инфраструктуры. Как отмечает Е.В. Морозова, главной задачей разработки нового Лесного Кодекса являлось «устранение бюрократических преград на пути доступа к лесным ресурсам и снятие в государства – собственника обязанности по восстановлению и охране лесов» [159, С. 146]. «Задача обеспечения правовых основ действительно рационального природопользования и охраны лесов в качестве приоритетной прямо в Кодексе не ставилась» [134, с. 12], поэтому, по мнению Д. Чуракова, в силу отказа законодателя от экологизации понятия леса, лесу было придано четко эксплуатационное значение [209]. Данное обстоятельство в совокупности с кризисными экономическими явлениями привело к неизбежной консолидации организаций, функционирующих в лесной промышленности, и повышению уровня их технологической интеграции. Объективное рыночное требование снижения финансовых рисков, повышения сырьевой безопасности и гарантированности применения всего объема заготовленного древесного сырья обусловило жизнеспособность двух форм организации хозяйственной деятельности:

- выстраивание четкой взаимодействующей цепочки отношений «заготовка – производство – сбыт» в группе взаимосвязанных организаций;

- действие организаций полного производственного цикла: от заготовки сырья до отгрузки готовой продукции потребителю, поскольку большинство крупных перерабатывающих производств, как правило, предпочитают иметь собственное лесозаготовительное подразделение и докупать лишь недостающую часть древесины, а значимые по региону лесозаготовители также организуют свое перерабатывающее производство.

Вслед за формированием планов развития лесного комплекса на федеральном уровне регионы также стали определять основные направления совершенствования с учетом своей специфики, разрабатывать проекты и проводить программные мероприятия различного характера.

При этом повсеместно придерживаются следующих приоритетов развития лесопромышленного комплекса:

- 1) повышение конкурентоспособности лесопромышленного комплекса на внутреннем и внешнем рынках;
- 2) рациональное размещение и эффективная территориальная организация производства;
- 3) формирование кооперационных связей лесопромышленников и инфраструктурных организаций на основе кластерного подхода;
- 4) диверсификация товарно-сырьевой структуры с учетом мировых технологических и рыночных требований;
- 5) переработка заготовленной древесины на территории своего региона;
- 6) опережающее развитие мощностей по переработке низкосортной древесины;
- 7) развитие биотехнологий, биоэнергетики и лесохимии;
- 8) углубление степени механической переработки древесины.

Как видно из приведенного перечня, республиканские приоритеты не противоречат федеральным, являются их логическим следствием, но касаются только промышленной составляющей лесного комплекса. В части лесного хозяйства обозначаются, как правило, только способы работы, обеспечивающие

решение проблемы сохранения окружающей среды и биоразнообразия:

1. Ограничение лесохозяйственной деятельности (выделение защитных лесов) и исключение участков леса из хозяйственной деятельности (выделение особо защитных участков леса).

2. Сохранение редких и исчезающих видов, занесённых в Красную книгу.

3. На покрытой лесом территории, включённой в хозяйственную деятельность, проектируется и рекомендуется ведение лесного хозяйства и лесопользования с максимальным сохранением окружающей среды и биологического разнообразия.

Обозначенные направления развития определяют те меры поддержки, которые предоставляются лесному бизнесу, например, на территории Республики Коми:

1. Реализация региональной программы «Энергосбережение и повышение энергетической эффективности на территории Республики Коми (на 2020-2025 гг.)» [35], согласно которой за счет средств республиканского бюджета Республики Коми предоставляются субсидии хозяйствующим субъектам на компенсацию части затрат по созданию производств:

- древесных топливных гранул,
- древесных топливных брикетов,
- древесной топливной щепы.

Таким образом, поддерживается создание биотопливного производства, позволяющее использовать низкосортную древесину и отходы лесопереработки.

2. Создание лесопромышленного кластера, основными направлениями деятельности в котором являются:

- переработка низкосортной древесины, в т. ч. в рамках целлюлозно-бумажного и плитного производства;
- углубление механической переработки древесины;
- лесохимия;

- биоэнергетика, как в части развития производства биотоплива, так и расширения его использования в регионе;

- расширение и совершенствование системы технического обслуживания лесной и дорожно-строительной техники.

Лесозаготовительные организации и частные предприниматели, занимающиеся заготовкой, вывозкой, раскряжевкой древесины и частичной первичной ее переработкой, также представлены в качестве составного элемента образованной кластерной структуры. Поскольку при объединении ресурсов участников кластера достигается определенный синергический эффект, то в перспективе кластерная инициатива, проявленная в лесном секторе, должна положительно отразиться и на стабилизации финансового положения лесозаготовительной составляющей лесопромышленного комплекса (ЛПК) Республики Коми.

3.Осуществление приоритетных инвестиционных проектов в области освоения лесов, институт которых был запущен на общероссийском уровне в 2007 г. для улучшения обстановки в лесном секторе: повышения инвестиционной привлекательности заготовки и развития глубокой переработки древесины.

И хотя, по оценкам Е. Лопатина, этот институт не оправдал в полной мере возлагаемых на него ожиданий в модернизации лесопромышленного производства, инвестиции ряда проектов помогли появиться положительным изменениям в лесопромышленном комплексе Российской Федерации. При этом явным лидером по объему фактически заготовленной и переработанной древесины в рамках этих проектов им отмечена Республика Коми [225]. Эта тенденция выявлена, несмотря на то, что многие из первоначально разработанных организациями республики проектов были исключены из списка приоритетных, отложены или «заморожены» [240]. В качестве негативных причин, отрицательно повлиявших на результаты внедрения данной меры поддержки в целом по России, в частности, указываются отсутствие качественного сырья на арендуемом участке и отказ инвесторов либо их партнеров от своих обязательств [225].

Несмотря на значительные трудности в настоящее время в Республике Коми действуют четыре приоритетных инвестиционных проекта в области освоения лесов. При этом, как отмечает А.Н. Кривошеин, новые проекты, например, в сфере лесопиления не являются приоритетными для правительства Республики Коми, так как целевая направленность развития лесной промышленности республики - более глубокая переработка древесины. Однако на уровне Минпрома Республики Коми отмечается проблема с переработкой балансовой древесины. Указывается, что «существующие мощности ЦБП региона не могут утилизировать весь объем заготавливаемой древесины лиственных пород и низкокачественной древесины хвойных пород. Вследствие перенасыщения рынка балансовой древесиной цены на нее остаются низкими, зачастую ниже себестоимости заготовки. Это снижает рентабельность лесозаготовок. Решение этой проблемы правительство Республики Коми видит в создании нового целлюлозно-бумажного комбината, который будет выпускать лесопroduкцию с высокой добавленной стоимостью, создаст конкуренцию на рынке балансовой древесины, позволит улучшить экономические показатели лесной промышленности региона. Такой проект может стать драйвером развития экономики республики» [223]. Для запуска данного производства изучается финский опыт подобных разработок.

Следует отметить, что не только проблемы с переработкой балансовой древесины являются негативным фактором для развития лесного сектора региональной экономики. Целый комплекс проблемных вопросов обсуждается ведущими учеными региона (Приложение 2). Часть исследователей сосредоточена на решении отдельных проблем: Г.А. Князева – на развитии биоэнергетики [55], Н.Д. Найденов и Т. А. Найденова анализируют причины убыточности лесозаготовок [164], другие занимаются представлением всей их совокупности. Например, Е.В. Броило и И.Г. Назарова обозначают системные проблемы в управляемости лесного комплекса, сдерживающие экономический рост лесопромышленного производства и эффективное использование лесов [97].

А.П. Шихвердиев и Н.А. Оганезова все имеющиеся проблемы лесной сферы региона распределяют по трем группам: административные, экономические, инфраструктурные [213]. Н.М. Большаков выделяет следующие блоки проблем в устойчивом развитии лесного сектора: технико – экономические, экономические и социально – политические [44]. Однако все авторы придерживаются единого мнения относительно путей преодоления выявленных проблемных вопросов. Обобщение исследованных позиций позволяет утверждать, что единственно верным направлением в освоении и поддержании ресурсного потенциала, который содержат в себе леса, ими признается соблюдение следующих условий:

1. Лесной сектор экономики должен стать привлекательным для инвестиций. По мнению, А.П. Шихвердиева и Н.А. Оганезовой, в условиях конкуренции, перехода к инновационной экономике, обострения экологических и социальных проблем одним из значимых инструментов, открывающим доступ к широкому кругу инвестиционных ресурсов и помогающему добиться устойчивого развития, является корпоративная социальная ответственность (КСО) [213]. В частности, данное условие, на наш взгляд, касается добровольной FSC–сертификации, доказывающей, что «леса вырубаются ответственно, легально, платятся все налоги» [234]. Г.А. Князева отмечает, что инвестиционную привлекательность снижают свалки древесных отходов, которые негативно сказываются на экологии и приносят прямые экономические потери в силу недоиспользования низкосортной древесины [55]. Необходимым условием для обеспечения устойчивых инвестиций в лесные участки Н.М. Большаков считает защищенность прав лесовладельцев (арендаторов) на земли лесного фонда и лесные ресурсы, без которой у них слишком мало стимулов инвестировать в управление и восстановление арендованных лесных ресурсов [44]. Профессор Н.М. Большаков в соавторстве с Л.А. Гурьевой, В.В. Жиделевой, И.И. Иваницкой [95] одобряют такой вид корпоративной социальной ответственности как «ко-инновация». «Ко-инновация», по сравнению с благотворительностью и



«ко-интеграцией», изначально все действия компании направляет на решение комплекса взаимосвязанных проблем (экономических, экологических и социальных) для создания ценности, одинаково нужной как обществу, так и бизнесу. Кроме того, данный коллектив авторов выступает за развитие корпоративно-общественной интеграции, ответственной за создание совокупной ценности, разделяемой как интересами бизнеса, так и интересами общества.

2. Лесохозяйственная и лесопромышленная часть должны быть взаимосвязаны между собой. Например, Е.В. Броило и И.Г. Назарова считают, что «обязательным условием для экономического роста и интенсификации производства является, в первую очередь, восстановление управляемости лесопромышленным комплексом как единым организационно-правовым объектом», отмечая при этом «слабый контроль использования лесов» [97]. Н.М. Большаков отмечает, что взаимная дополнительность природного и произведенного капиталов в процессе трансверсальной эколого-экономической интеграции является доминирующим фактором современного экономического роста [95].
3. Хозяйствующий субъект должен максимально рационализировать и оптимизировать свою деятельность в лесной сфере, основываясь на комплексном подходе с обязательным ориентиром на интенсивную модель лесопользования. Н.А. Оганезова рекомендует осваивать диверсификацию номенклатуры продукции вводить в действие ресурсосберегающие экологически безопасные технологии [166]. Н.М. Большаков призывает развивать экономическое мышление, в основе которого будет находиться тесная взаимосвязь ценностей бизнеса, природы и общества, а также придавать большое значение морали [44].
4. Экономика на основе государственных и корпоративных усилий принципиально должна сменить «коричневый» потребительский цвет на «зеленый», предполагающий ее экологизацию, при которой значительно

повышается ценность и необходимость бережного использования природных ресурсов во благо человека: его качественной жизни и сохранения здоровья. При этом, по мнению Г.А Князевой, именно «лесной сектор в контексте создания и расширения рынка биотоплива» является ключевым для развития биоэкономики как одного из направлений «позеленения» экономики [55].

Следует отметить, что со своих производственных позиций в обсуждении проблем лесной сферы хозяйствования на страницах специализированных журналов участвуют и специалисты – практики. Анализ сделанных ими выводов (Приложение 3), и сопоставление их с выводами ученых позволяют утверждать, что актуальным для своего решения признается сопоставимый перечень вопросов, рассматриваемый в качестве препятствий эффективному ведению бизнеса:

1. Инвестиционная непривлекательность вложений в лесную сферу в силу отсутствия достоверных данных о запасах лесных ресурсов, транспортной доступности богатых древесиной участков, прав на созданные объекты лесной инфраструктуры, возможности капитализации самого участка и других государственных гарантий. Подтверждением данному заключению служат статистические данные, приведенные в табл. 8.

Таблица 8 – Инвестиции в основной капитал по видам экономической деятельности, млн. руб.

Годы	Сегмент	
	Всего в экономике	Лесозаготовки
2010	103855,1	227,7
2011	195184,5	357,4
2012	221123,0	143,5
2013	190149,3	125,3
2014	192279,7	156,0
2015	163298,7	216,3
2016	194091,0	375,5
		Лесоводство и лесозаготовки
2017	124341,7	755,8
2018	122907,6	658,0

Величина инвестиций в основной капитал приведена в табл. 8 как по исследуемому виду деятельности – «Лесозаготовки» (до 2017 г.), «Лесоводство и лесозаготовки» (с 2017 г.), так и по экономике региона в целом.

По данным таблицы видно, что в 2016 году в развитие лесозаготовок была вложена максимальная за период с 2010 по 2016 гг. величина финансовых ресурсов (375,5 млн. руб.). Однако, если эту абсолютную величину дополнить расчетом относительных величин, то можно увидеть неизменность ситуации на конец рассматриваемого периода по сравнению с его началом. Доля вложений в лесозаготовки в общей величине всех инвестиций стабильно находится на уровне примерно 0,2 %. С 2017 г. по публикуемому обобщенному показателю «Лесоводство и лесозаготовки» невозможно увидеть конкретную сумму, инвестированную в заготовление, но динамика вложений за 2017-2018 гг. показывает уменьшение величины вложений как в целом по экономике региона, так и в лесной сфере в частности. При этом снижение инвестиций по исследуемому сектору экономики происходит более быстрыми темпами, чем падение вложений во всем хозяйстве республики.

Результаты проведенного анализа официальных статистических данных позволяют с достаточной степенью обоснованности утверждать, что лесозаготовительное направление деятельности остается непривлекательным с точки зрения инвесторов, и лесозаготовки до сих пор, обладая значительным потенциалом, характеризуются крайне низким уровнем развития.

2. Проблемная ситуация с отходами, которые приносят в настоящее время компаниям лишь дополнительные расходы и не рассматриваются ими в качестве категории специальных активов для биотопливного производства, принимающих на себя часть лесозаготовительных затрат для своего создания.

3. Искаженные информационные потоки о лесосырьевой базе (со стороны государства) и проводимых лесовосстановительных, природоохранных и других лесохозяйственных работах (со стороны лесозаготовителей).

4. Неудовлетворительные условия для развития устойчивого лесопользования, внедрения интенсивной модели ведения лесного хозяйства и комплексного совершенствования всей лесной сферы. Однако следует отметить, что Республика Коми входит в перечень пилотных регионов по реализации федеральной Концепции интенсивного использования и воспроизводства лесов, а также является лидером в области внедрения устойчивого лесопользования. На ее территории действуют Концепция устойчивого лесопользования и лесопользования Республики Коми и проект «Устойчивое управление лесами. Модельный лес «Прилузье, Республика Коми, Россия», применяется лесная сертификация и предпринимаются другие меры.

5. Недостаточно эффективное взаимодействие лесохозяйственной и лесопромышленной составляющих лесного сектора и отсутствие продуктивного сотрудничества государства как собственника лесов и частного бизнеса, выступающего пользователем, в таком решении задач по освоению лесных ресурсов, когда будут учтены интересы всех заинтересованных сторон, в том числе и общества в целом.

6. Негативное отношение к арендной модели управления лесозаготовками, обуславливающее низкое качество лесовосстановительных работ. Это вызвано отсутствием стимула для осуществления вложений арендаторами в развитие участка и организации на нем интенсивной модели лесного хозяйства с целенаправленным выращиванием насаждений, заключающемся в возможности сохранения за собой постоянного права использования площади леса, подвергшейся улучшениям, и квалификации этих улучшений как собственных активов.

7. Низкая эффективность работы лесозаготовительных организаций, вызванная невозможностью сокращения расстояния перевозки заготовленной древесины при использовании экстенсивного заготовительного метода, отсутствием достаточного количества мощностей по переработке низкокачественной древесины и отходов, существенными расходами на

лесовосстановление и остальными проблемами, приведенными в предыдущих пунктах.

Выводы.

1. Повсеместная современная тенденция развития лесозаготовок, в том числе и на территории Республики Коми, - это неблагоприятное финансовое состояние организаций данного вида деятельности. По оценкам специалистов сложившаяся ситуация является следствием потери управляемости экономических процессов лесного сектора в результате отсутствия в 90-е годы прошлого столетия стратегических и тактических планов, определяющих целенаправленные правила обновления и совершенствования работы лесопромышленного комплекса в новых рыночных условиях.

2. Федеральные стратегические документы и законодательные акты, разработанные и действующие с начала нынешнего столетия, свидетельствуют о постепенном изменении отношения к ведению хозяйственной деятельности в лесах и достижению положительных тенденций в развитии лесного комплекса. Новый подход заключается в целостном и взаимосвязанном восприятии лесохозяйственной и лесопромышленной частей лесного сектора экономики, а также необходимости взаимовыгодного сотрудничества государства и бизнеса в данной сфере, развитии частно - государственного партнерства. Однако положительная ориентация на выработку вектора развития и придание регулируемости отношениям в лесопромышленном комплексе по прошествии времени функционирования принятых стратегических документов не достигла ожидаемых результатов. Было выяснено, что как бы ни были важны выработанные программы сами по себе, одного их наличия недостаточно, если в них отсутствуют ключевые элементы – единая концептуальная база и совокупность конкретных инструментов и механизмов, необходимых для осуществления заложенных к реализации мероприятий.

3. Региональные программы и мероприятия поддерживают развитие промышленной составляющей лесного комплекса, при этом в приоритете

находятся интеграция усилий организаций различной направленности для организации глубокой переработки древесины с максимальным вовлечением в приоритетные инвестиционные проекты. Тем не менее, как показывают приведенные выше статистические данные, касающиеся эффективности работы лесозаготовителей за годы действия разработанных документов, определивших направления развития лесного сектора республики, по истечении прошедшего срока задача преодоления убыточности лесозаготовительного производства не решена и не имеет тенденции к стабилизации положения. Это напрямую сказывается на ситуации с инвестиционным процессом, усугубляющуюся комплексом разнообразных взаимопроникающих проблем и их последствий, имеющих замкнутую причинно-следственную связь.

4. Проведенный анализ позиций ведущих ученых региона и специалистов-практиков, занимающихся выявлением проблем и определяющих пути их решения, выявил единство взглядов на перспективы развития организаций лесной сферы хозяйствования. Достижение синергического эффекта в преодолении трудностей создания неистощительного лесопользования в сочетании с устойчивым развитием лесозаготовительного вида деятельности ожидается от обязательного применения следующих обоснованных установок:

- подхода, основанного на взаимосвязи между различными областями знаний, касающихся человеческого сообщества, экономики и их взаимодействия с природными ресурсами;

- ориентации на совместно - разделяемую ответственность между всеми участниками лесных отношений за сохранение леса как общеединой ценности для природы, бизнеса и общества;

- распространения повсеместно принципов «зеленой» экономики, в том числе развития глубокой корпоративной социальной ответственности на основе ко-инновации с постоянным сотрудничеством с общественными организациями и открытостью своих действий перед обществом;

- установления полноценной связи между лесным хозяйством и

лесоиспользованием на основе создания прозрачной базы и организации полноценного обмена достоверной и актуальной информацией между ними о предоставлении, использовании и восстановлении имеющихся лесных ресурсов, а также контроля входящих и исходящих показателей;

- организации партнерских отношений владельцев лесных участков и их арендаторов для устранения искаженных информационных потоков друг другу, обществу и всем остальным заинтересованным сторонам.

5. Экономический рост лесопромышленного комплекса в целом невозможен без выхода лесозаготовительной сферы из сложившейся критической ситуации. Однако, несмотря на разработку и действие в течение 20 лет стратегий развития лесного комплекса РФ лесозаготовки до сих пор, обладая значительным потенциалом, характеризуются крайне низким уровнем развития. Становится очевидным, что «внешней» стратегической оболочке необходимо придать «внутреннее» наполнение надлежащим инструментарием. Считаем, что одним из крайне необходимых элементов, призванным содействовать реализации цели формирования гармоничного взаимодействия человеческого хозяйствования и ресурсов природы, является усовершенствованная методология бухгалтерского учета, поскольку именно учет всегда и для всех категорий пользователей выступал основной информационной базой для принятия обоснованных управленческих решений. Развитие методологии бухгалтерского учета ресурсов, используемых в лесозаготовках, в том числе и природных, должно осуществляться на основе инкорпорирования принципов «зеленой» экономики в систему подготовки бухгалтерской информации.

Проведенная экономическая оценка результатов работы российских лесозаготовительных организаций на примере Республики Коми, определение проблем и перспектив их дальнейшего развития как основы всего ЛПК, а также как сферы соприкосновения промышленной части лесного комплекса с лесным хозяйством, выявили отсутствие информационной поддержки формирующемуся новому подходу в восприятии лесного комплекса не как суммы его

лесохозяйственной и лесопромышленной частей, а как сложного, но единого организма. Определено, что повышение эффективности работы этой саморазвивающейся системы в современных условиях невозможно без установления в ней новых партнерских отношений между государством и лесозаготовителем по поводу использования и восстановления запасов лесных ресурсов, признаваемых общеединой ценностью для природы, бизнеса и общества. Предложено использовать методологию бухгалтерского учета лесозаготовительной деятельности в качестве инструмента, создающего прозрачную информационную базу по партнерскому учету природных ресурсов и реализующего концептуальную основу отношений в мегасистеме «общество – природа – экономика» для достижения стратегических целей государственной лесной политики.

## **1.2 Теоретико – методологические аспекты формирования учетной информации о лесозаготовительной деятельности**

Трудности развития заготовительных организаций лесного сектора на примере экономики Республики Коми выявили проблемы организации учета в части обеспечения запросов заинтересованных сторон. Оцененные перспективы экономического роста, связанные с повышением эффективности управления лесопользованием и лесовосстановлением, определяют необходимость создания такого механизма подготовки бухгалтерской информации, который бы всемерно способствовал реализации стратегических планов по устойчивому развитию лесопромышленного комплекса, поставляя качественную и актуальную информацию для принятия решений на всех уровнях.

Исследование публикаций по организации учета ресурсов позволяет сделать вывод, что в области бухгалтерского отражения используемых в экономической деятельности отечественных организаций ресурсов существуют дискуссионные



вопросы, которые требуют своего развития и выработки адекватного подхода к их решению.

В добывающем секторе экономики, в том числе и при ведении лесозаготовок, выявленная ситуация осложняется тем, что организации для извлечения экономической выгоды помимо обычного набора ресурсов, являющегося традиционным для всех остальных направлений деятельности, используют специфические объекты, не созданные человеком. Речь идет об осваиваемых при добыче запасах природных ресурсов. Как отмечают исследователи и специалисты-практики, к данной категории объектов бухгалтерского учета в добывающем секторе экономики, как и ко многим другим осуществляемым добычным операциям, невозможно без искажения реального положения дел применить правила действующих международных и российских учетных стандартов. Например, О. Афанасьева указывает, что ресурсодобывающая промышленность является одной из тех специфических отраслей, которые требуют в виде специальных стандартов дополнительного нормативного регулирования присущих только ей осуществляемых хозяйственных операций [89].

Указанное обстоятельство обуславливает необходимость научного переосмысления и разработки нового подхода к регулированию учета ресурсов в организациях, занимающихся вовлечением в хозяйственный оборот ресурсов природы в виде их изъятия. При этом, на наш взгляд, данную работу в РФ следует проводить не только в русле гармонизации с положениями МСФО, но и учитывая накопленный опыт отечественного отраслевого учета с обязательными корректировками на новые применяемые технологии.

По мнению А.В. Корниловой, исследовавшей проблемы нормативного регулирования бухгалтерского учета недропользования при добыче угля, имеется несоответствие в нормах действующего законодательства [131]. С одной стороны право собственности на недра принадлежит государству и из оборота они исключены, а с другой стороны согласно федеральному учетному стандарту недра

как объекты природопользования отнесены к объектам основных средств. В своем исследовании А.В. Корнилова указывает, что с точки зрения экономической сущности недр признать активом вообще нельзя. Следовательно, они не могут являться и основными средствами, поскольку компания даже не имеет возможности контролировать этот используемый ресурс ни с юридической, ни с экономической позиции. Активом может быть признано только то, что содержится в недрах, то есть непосредственно полезные ископаемые. Однако основным средством этот актив также признать нельзя, так как полезные ископаемые — это сырье (запасы) для субъекта, занимающегося добычей.

О.В. Сухарева, напротив, считает, что для признания самих геологических запасов ископаемых в качестве активов, во-первых, также недостаточно оснований в силу отсутствия их контроля в недрах, а, во - вторых, классический бухгалтерский учет не содержит механизмов отражения этих запасов в финансовой отчетности организации [195].

В диссертационном исследовании Е.В. Морозова утверждает, что запасы природных ресурсов должны быть квалифицированы, поскольку отечественная финансовая отчетность не предоставляет заинтересованным пользователям информации об их наличии и использовании [62]. Автор отмечает, что «в Российской Федерации бухгалтерский учет традиционных природных ресурсов (земельных, лесных, водных, полезных ископаемых) регулируется ПБУ 6/01 «Учет основных средств» [62, с.13]. Однако, учет самих запасов природных ресурсов (нефти, газа, угля, руды, лесных насаждений и др.) пока находится вне сферы регулирования действующих положений, поэтому применение установленных правил и не позволяет бухгалтеру сформировать и представить данные о наличии, движении и стоимости запасов природных ресурсов [62]. По мнению указанного автора, запасы лесных ресурсов могут быть признаны самостоятельным видом внеоборотных активов, обладающих свойством истощаемости.

Особенности экономической деятельности добывающих компаний всегда требовали разработки для них как на международном, так и на национальном уровне отдельных стандартов учета, содержащих такие требования, которые помогали бы представлять полезную для пользователей информацию с учетом специфики осуществляемой ими деятельности (отраслевые стандарты). В Российской Федерации в настоящее время отраслевые стандарты законодательно являются структурной частью системы нормативного регулирования бухгалтерского учета, но работа над созданием их современных образцов для каждого вида деятельности только ведется. Многие специалисты отмечают, что в настоящее время в России к бухгалтерскому учету в добывающей сфере деятельности отсутствует комплексный подход (А. В. Корнилова, Е.В. Морозова и др.). В связи с этим организациям данного сектора экономики наряду с разработанными в конце 20 века отраслевыми инструкциями приходится применять принятые гораздо позже стандарты учета общего характера, которые по профессиональному мнению Л. Горбатовой и О. Афанасьевой не учитывают специфики разведочных и добычных работ [89]. Тем не менее, экономическая природа характерных особенностей добывающей деятельности требует особого подхода к процессу учета, поскольку классический вариант, нацеленный на регулирование стандартных для всех видов деятельности вопросов учета, не позволяет качественно сформировать и представить в отчетности полезные экономические показатели, соответствующие специфике добычи. Выходом из сложившегося положения исследователям видится разработка отраслевой методологии на основе применения такого понятия как «природопользование» и правил его учета, гармонизированных с международными подходами, предполагающими разделение данного процесса на определенные стадии.

Следует отметить, что международные стандарты финансовой отчетности тоже содержат пока только один стандарт, раскрывающий порядок учета затрат в добывающих компаниях. Но и он носит промежуточный характер (на период до окончания работ, связанных с созданием подробного руководства по составлению

отчетности для добывающей деятельности по МСФО) и касается лишь блока, связанного с разведкой и оценкой запасов минеральных ресурсов, - МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых» [15].

Таким образом, в силу своей сложности и специфичности вопросы учета и отчетности при осуществлении добывающего вида деятельности действительно не имеют пока единого комплексного руководства и требуют приемлемого решения для устранения «белых пятен» даже на международном уровне. Они были включены в рабочую программу Комитетом по МСФО ещё в 1998 году, но до сих пор окончательно и не урегулированы. В частности «в апреле 2010 г. Совет по МСФО опубликовал документ для обсуждения «Добывающая деятельность». В нем представлены результаты исследования и содержится точка зрения группы разработчиков проекта» [232]. Указанный проект предлагает решение многих вопросов учета процесса добычи, направленных на повышение прозрачности и сопоставимости показателей финансовой отчетности, но работа над ним ещё продолжается.

Следует отметить, что все осуществляемые до настоящего времени международные разработки и обсуждения в этом направлении связаны только с минеральными и нефтегазовыми запасами, являющимися невозобновляемыми. Методические разработки для лесозаготовок, тоже относящихся к добывающему виду деятельности и выступающих не такими значительными по сравнению с горной и нефтегазовой добычей, но являющихся не менее важной составляющей международных рынков капитала, отсутствуют. Е.В. Морозова отмечает, что отсутствие в МСФО указаний на лесные ресурсы в большей степени свидетельствует не об исключении этого ресурса из области бухгалтерского учета, а об отсутствии внимания разработчиков к этому виду природных ресурсов [62].

В качестве российских учетных стандартов для лесного сектора экономики до сих пор выступают «Отраслевые особенности состава затрат, включаемых в себестоимость продукции на предприятиях лесопромышленного комплекса»,

утвержденные Минэкономки РФ 19.10.1994 и применяемые совместно с Методическими рекомендациями (инструкцией) по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции лесопромышленного комплекса, утвержденными Минэкономки РФ 16.07.1999 [25]. За время их существования изменения в документы вносились один раз – в 2002 году. На профессиональный взгляд В.Р. Воинова большая часть требований «не потеряла своей актуальности - особенно в части определения структуры производственных затрат, методики их учета и распределения» [220]. Однако, по мнению Е.В. Морозовой, напротив, «методические рекомендации, применяемые в ЛПК, в целом отражают специфику лесозаготовок, но не учитывают институциональные, экономические и технологические изменения, которые повлияли на структуру и уровень затрат на производство лесопродукции» [62, с. 43]. В любом случае применение отраслевых инструкций в настоящее время возможно:

- 1) в части, не противоречащей принятым позднее законодательным актам и иным документам системы нормативного регулирования по бухгалтерскому учету и отчетности в Российской Федерации;
- 2) учитывая современный технологический производственный процесс и потребности лесозаготовок в части его совершенствования;
- 3) в соответствии с современными запросами внешних и внутренних пользователей бухгалтерской информации.

Кроме указанного выше документа по организации учета конкретно в лесозаготовках, в настоящее время в Российской Федерации действует ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов» [17], расширяющее регулирование бухгалтерского учета в добывающих отраслях в целом. Положение принято в 2011 году вслед за выпуском в 2004 году международного стандарта, регулирующего учет затрат на разведку и оценку (РиО) полезных ископаемых. Однако, как и документ международного значения, оно касается признания и оценки только поисковых затрат. Соответственно, оба этих документа определили порядок учета затрат добывающих компаний только по разведывательно-

оценочным работам и не коснулись других аспектов учета. Как отмечает Л. Горбатова, «иные специфические проблемы учета в добывающих отраслях, например, оценка и признание в балансе запасов полезных ископаемых, учет затрат на разведку и оценку полезных ископаемых, которые компания несет уже в процессе промышленной эксплуатации месторождения, остались нерешенными» [89, с. 46].

Кроме того, само российское ПБУ, регулирующее учет затрат на РиО, оценивается А.В. Корниловой как достаточно рамочное, поскольку существенное значение в нем отводится позиции самой организации по многим неоднозначным вопросам, что ведет к большому количеству вариаций в учетном процессе. А это, отмечает она, снижает «степень сопоставимости финансовой отчетности различных предприятий, повышается сложность контрольных и аналитических операций» [131].

В МСФО (IFRS) 6 по оценке О.А. Сухаревой также не содержится какого-либо конкретного решения: «Он не требует и не запрещает применения каких-либо конкретных способов признания и оценки активов, связанных с освоением месторождений» [195, с.37].

Тем не менее, добывающими отраслями промышленности на международном уровне признаются отрасли, «вовлеченные в обнаружение, извлечение и связанную с этим переработку природных ресурсов, расположенных на земной коре, внутри или вблизи нее» [243] и для целей учета их деятельность по добыче природных ресурсов рекомендуется разделять на следующие этапы:

- предразведывательная деятельность;
- разведка и оценка запасов природных ресурсов (РиО);
- разработка месторождения и добыча ресурсов;
- закрытие месторождения и выполнение восстановительных работ.

Е.В. Морозова отмечает, что знание и выделение в бухгалтерском учете стадий вовлечения природных ресурсов в хозяйственный оборот не менее важно, чем в технологическом процессе, поскольку характер проводимых мероприятий

на каждой из них имеет непосредственную связь с экономическими выгодами [62]. По ее мнению вторая стадия, а именно РиО, в лесозаготовках полностью отсутствует. Однако это утверждение можно поставить под сомнение, поскольку, например, О. Афанасьева справедливо обращает внимание бухгалтерского сообщества на то, что «данные этапы могут следовать друг за другом, а могут частично пересекаться» [89, с. 38].

Действительно, принципиальной границей между предразведывательным этапом работ и работами по РиО считается лицензия на разведку, полученная после произведенных предразведывательных работ. Или доказанная и официально задокументированная техническая осуществимость и коммерческая целесообразность добычи природных ресурсов будет являться важным разделителем между РиО и этапом добычи ресурсов для правильного отражения затрат в учете и отчетности. Но экономическая реальность такова, что иногда либо работы по РиО проводятся до обозначенной даты их начала, либо после окончания проведения РиО возникает необходимость в их дополнении – уже в процессе осуществления добычи. Но в таких обстоятельствах действующий стандарт IFRS 6 не действует, несмотря на то, что его разработчиками обозначено, что он должен регулировать только учет осуществленных затрат, связанных с РиО. Представленная ситуация является результатом одновременного четкого ограничения сферы его применения – от момента получения компанией юридических прав на производство разведочных работ на определенной территории до того момента, когда стали очевидны техническая осуществимость и коммерческая целесообразность добычи полезных ископаемых. Практическое применение данного правила зачастую нарушает связь результатов проведенных мероприятий с будущими экономическими выгодами и, соответственно, дезинформирует пользователей относительно достоверности полученных экономических показателей. Поэтому, на наш взгляд, для корректного отражения в учете и отчетности информации об осуществляемых этапах процесса добычи и объеме движения ресурсов различного характера, возникшем на этих этапах,

необходимо каждый факт хозяйственной жизни тестировать на сущностную результативность. Это будет способствовать качественному решению вопроса об отнесении стоимости ресурсов к тому или иному этапу работ, а, соответственно, включению их либо в состав активов (в том числе с использованием процесса капитализации), либо в состав расходов (в том числе с распределением на обычный и прочий вид деятельности).

Отсутствие в настоящее время стандарта для добывающего вида деятельности, предусматривающего конкретный порядок отражения операций по выделенным стадиям, и специального для лесного сектора экономики, учитывающего дополнительно при этом и технологические особенности процесса лесозаготовки, приводит к тому, что добывающие организации Российской Федерации для ведения учета и решения возникающих вопросов по 1, 3 и 4 этапам и представления по ним в финансовой отчетности данным вынуждены руководствоваться общими учетными стандартами, не учитывающими их специфику. В случае отсутствия подходящих положений варианты учета разрабатываются самостоятельно, опираясь на предлагаемые методики «старых» отраслевых инструкций или опыт других стран, не нарушая при этом базовые принципы современного российского учета. Такая разноплановость мешает, в первую очередь, достижению сопоставимости показателей отчетности организаций, осуществляющих данный вид деятельности. О.А. Сухарева называет удивительной ситуацией, когда в условиях ведущей роли добывающей промышленности в экономике России отсутствует отдельный стандарт, касающийся специфики учета ее операций, и отмечает, что обстоятельства отсутствия специального положения и методических рекомендаций вынуждают каждую организацию заниматься самодеятельностью при формировании учетной политики [195]. На данную проблему обращает внимание и А.В. Корнилова, которая считает, что существует необходимость в разработке отраслевой методологии с учетом всех особенностей, а также в соответствии с международными требованиями [131]. Это вызывает настоятельную потребность



выработки единых принципов учета деятельности добывающих организаций, закрепленных в специальном документе, который будет включать методологию учета ресурсов, возникающих и используемых на каждой стадии работ. Например, относительно регулирования учета запасов природных ресурсов Е.В. Морозова предлагает три варианта: «издание специального стандарта, совершенствование стандарта по учету основных средств и внесение в ПБУ 6/01 ссылки на специальный стандарт, в котором раскрывается методология учета запасов природных ресурсов» [62, с. 75].

На наш взгляд, поскольку методология учета процесса привлечения и использования всех без исключения ресурсов влияет на финансовые показатели деятельности организаций, что способно внести корректировки в действия заинтересованных пользователей по оценке инвестиционной привлекательности компании и успешности использования имеющихся ресурсов, то регулирование отраслевого учета не следует ограничивать какими-то конкретными объектами, а целесообразно осуществлять комплексно, охватывая весь процесс добычи в единстве с учетом фактора его специфического природопользования для представления пользователям надежной картины осуществления добывающей деятельности на каждом ее этапе. Представляется возможным использование следующих методов:

- разработка единого для применения в добывающем секторе экономики стандарта, учитывающего отраслевую специфику, с параллельным изданием новых или корректировкой действующих отраслевых инструкций, назначение которых – учесть особенности технологии каждого направления добывающей деятельности с одновременным применением ФСБУ, уточняющихся с переходом на МСФО и исключая регулирование ситуаций, не характерных для классического бухгалтерского учета путем ссылки на отраслевые стандарты;

- разработка учетных стандартов для каждого направления добывающей сферы бизнеса, учитывающих его особенности деятельности, с одновременным применением действующих ФСБУ;

- уточнение применяемых в настоящее время ФСБУ в части возможности их использования во всех секторах экономики с одновременной разработкой специальных стандартов, направленных на решение вопросов, не подпадающих под действие нормативных документов, регулирующих вопросы учета всех видов экономической деятельности.

В диссертационном исследовании поставлена и решалась задача разработки комплексного подхода к развитию учета ресурсов применительно к лесозаготовкам как к направлению добывающей промышленности с использованием теории и практики применения отечественной учетной науки и международных стандартов отчетности. Достигнутые результаты исследования могут быть использованы для совершенствования российских отраслевых учетных стандартов.

Развитие методологии учета, ориентированного на конкурентные рыночные условия хозяйствования, невозможно без изучения специфики добывающего вида деятельности и современных технологических особенностей лесозаготовительного производства.

Согласно Общероссийскому классификатору видов экономической деятельности (ОКВЭД) 2021 года продукция, получаемая в результате лесозаготовок (код ОКВЭД 02.20), может иметь вид бревен или дров [36].

Технологически лесозаготовительный процесс - это совокупность всех производственных (основных и вспомогательных) операций по заготовке древесины, результатом которых являются полученные лесоматериалы.

Основными работами считаются организационные лесозаготовительные работы (организация погрузочных площадок для временного склада и отгрузки древесины, монтаж лесозаготовительного оборудования, сооружение временных дорог, строительство временных бытовок для работников), собственно лесосечные работы, осуществляемые с помощью технических средств и лесозаготовительной техники, погрузка заготовленной древесины на транспорт, вывозка, очистка участков рубки от отходов лесозаготовки.

К вспомогательным работам при лесозаготовке традиционно относят обслуживание и ремонт оборудования, снабжение, содержание бытовых и обогревательных пунктов.

Существует несколько технологий лесозаготовки, суть которых - разная методика трелевки, а названия этих технологий связаны с видом вывозимой из леса древесины. Таким образом, в настоящее время лесозаготовка может осуществляться тремя способами:

- деревьями – технология с заготовкой целыми деревьями, которая постепенно, но незаслуженно уходит в прошлое, поскольку этот процесс на момент его применения в СССР хоть и использовался на самых передовых предприятиях, но оказался весьма трудоемок и непроизводителен, а также не востребован в силу отсутствия возможности полезно использовать крону деревьев; в настоящее же время развитие биоэнергетики, как отмечает В.С. Суханов, «открывает дорогу технологии вывозки древесины деревьями» [194];

- хлыстами (называется «канадской технологией», поскольку она распространена в Северной Америке – в Канаде составляет около 80%, а в США – 50%, но является исключительно российским изобретением, как и заготовка деревьями, активно внедряемым в нашей стране с середины 50-х годов, но потом в связи с перестроечными процессами признанным «устаревшим», хотя во всем мире считается перспективным и непрерывно совершенствуется) - метод с применением валочно-пакетирующих машин, трелевочных тракторов и сучкорезных машин, преимуществом которого помимо его более низкой (по сравнению с сортиментным способом заготовки) себестоимости, является возможность быстрого восстановления вырубленного леса, а также возможности более полной переработки всего заготавливаемого древесного сырья;

- сортиментами (скандинавская технология, разработанная в Швеции и Финляндии) – метод, который начинает преобладать и в российской практике лесозаготовок, поскольку обладает повышенной производительностью заготовки древесины. Его основное отличие заключается в том, что прямо в лесу (у пня)

происходит раскряжевка стволов и сортировка древесины в зависимости от дальнейших целей ее использования. Этот метод требует применения мощной и дорогостоящей лесозаготовительной техники зарубежного производства - форвардеров и харвестеров. Огромный минус сортиментного метода заключается в его высокой отходности (до 35%).

Непосредственно сам производственный процесс (без учета организационных работ) технологически делится на отдельные комплексы операций, которые объединяются в фазы по признаку места выполнения работ. При любом способе заготовки в технологическом процессе всегда присутствуют работы:

- на лесосеке, которые состоят из операций на самой делянке, трелевки и операций на верхнем складе;

- по вывозке леса, к которым относятся погрузка, движение груженого транспорта с верхнего склада до места назначения и обратный порожний пробег;

- на нижнем складе (добавляются при заготовке деревьями и хлыстами), состоящие из работ по разгрузке лесовозного транспорта, обрубке и дообрубке сучьев, раскряжевке хлыстов, разделке сортиментов, сортировке и штабелевке, но они в настоящее время присутствуют не так часто, поскольку повсеместно начинает использоваться сортиментная технология заготовки.

Себестоимость продукции лесозаготовок согласно Методическим рекомендациям (инструкции) по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции лесопромышленного комплекса [25], хоть и носящим в настоящее время рекомендательный характер, но выступающим в роли действующего отраслевого стандарта, должна складываться из затрат на всех стадиях. Вышеописанные особенности технологии лесозаготовок обусловили невозможность применения позаказного и попередельного (в чистом виде) методов учета данного вида деятельности, поэтому в отраслевой инструкции закреплено, что в лесозаготовительном производстве должен применяться попроцессный метод учета затрат. Согласно данному нормативному документу

планирование, учет затрат и калькулирование при попроцессном методе учета лесозаготовок должны вестись по производственному процессу в целом, без калькулирования себестоимости на каждой фазе производства. Сущность попроцессного метода заключается в том, что прямые и косвенные затраты планируются и учитываются по статьям калькуляции на весь выпуск продукции. В связи с этим среднюю себестоимость единицы продукции (работы, услуги) нужно определять делением суммы всех затрат (в целом по итогу по каждой статье) на количество готовой продукции.

Указанные разработки в области отраслевого учета затрат, применимые к использованию в организациях и в настоящее время, следует признать безусловными достижениями советской бухгалтерской науки.

Однако всё больше исследователей выясняет, что на практике попроцессный метод учета затрат превращается по сути в «котловой» способ [62; 79], который хоть и прост в обслуживании, но отнюдь не способствует достоверному представлению успешности деятельности субъекта добывающей промышленности на рынке, а также качественному управлению ресурсами внутри компании. Такого рода обезличенный учет приводит лишь к отрицательному воздействию на объективность оценки эффективности экономической деятельности внутренними и внешними пользователями бухгалтерской финансовой отчетности. Ситуация усугубляется тем, что руководство лесозаготовительных организаций осуществляет принятие решений в основном на базе информации бухгалтерского учета. Например, в результате исследования, проведенного Л.В. Сластихиной и И.В. Лотоцкой [76] у лесозаготовителей Республики Коми, выяснилось, что обследованные организации не имеют системы управленческого учета, а только используют некоторые его элементы. На всех обследуемых предприятиях управленческий учет сводится только к учету производственных затрат.

В настоящее время у менеджмента возникла настоятельная потребность пересмотреть устоявшиеся учетные подходы в части расчета прибыльности

организаций как не отвечающие требованиям жесткой конкурентной среды. Однако зачастую лесозаготовители не имеют достаточных возможностей для привлечения высокопрофессиональных специалистов в области экономики, способных проявить компетентно - творческий подход к организации учета затрат исходя из потребностей в информации для менеджмента экономического субъекта. Отсутствие комплексного подхода к обеспечению запросов пользователей учетной информации и ограниченность аналитичности сведений снижают качественные характеристики формируемых финансовых показателей. В 21 веке появились немногочисленные исследования, направленные на выявление влияния на учет особенностей технологии лесозаготовительного производства и разработку предложений по совершенствованию отраслевого учета. Е.А. Шумилова и Э.Ю. Свиридов признают весьма актуальными в настоящее время разработки таких отечественных специалистов, как Б.В. Алахов, В.Б. Кемтер, Г.Н. Николаева, которые в 70-е годы прошлого столетия после отказа от пофазного калькулирования себестоимости отмечали необходимость ввести организацию учета затрат лесозаготовительного производства по отдельным фазам (переделам).

Считаем обоснованным мнение Е.А. Шумиловой, Э.Ю. Свиридова, Е.В. Морозовой, Е.И. Нефёдовой и других исследователей, что одним из основных недостатков применяемого в лесозаготовках попроцессного метода является «потеря контроля за формированием затрат производства по отдельным переделам» [230]. Под переделом в данном случае указанными исследователями понимается фаза осуществляемых работ. Это «роднит» его с попередельным методом учета затрат в лесозаготовках. Когда Е.А. Шумиловой [85] обозначается необходимость калькулирования себестоимости полуфабрикатов, то имеется в виду древесина в различной стадии обработки при хлыстовой заготовке в связи с участвовавшей их продажей на сторону.

Необходимо признать, что технологический процесс лесозаготовок, действительно, обладает такой особенностью, что при осуществлении различных

комплексов его работ не меняется ни качество, ни форма исходного предмета труда, и поэтому вроде бы отсутствует необходимость калькулировать себестоимость продукта после каждой фазы, т.к., по сути, не возникает нового полуфабриката. Древесина просто приобретает более подготовленный для дальнейшего использования вид. Соответственно, на первый взгляд, нет смысла обобщать затраты отдельно по каждой из них. Однако, в современных условиях хозяйствования, когда заключаются договоры на поставку различного вида продукции с разными условиями сделки, удобными контрагентам, учет затрат в разрезе выделенных производственных фаз, по нашему мнению, будет способствовать повышению как точности при расчете себестоимости калькуляционной единицы, так и позволит обеспечить контроль за движением ресурсов на каждом этапе. Это устранил, по сути, равнозначность между признанным пригодным в силу технологической специфики и используемым в настоящее время попроцессным методом и «котловым» вариантом учета затрат, что на практике приводит к существенному искажению подсчета себестоимости продукции.

На наш взгляд, в целях надежного представления о характере лесозаготовительной деятельности следует принимать во внимание общие рекомендации МСФО относительно раздельного учета ресурсов на каждой стадии работы добывающих компаний. Ценными считаем результаты диссертационной работы Е.В. Морозовой, исследующей этапы лесозаготовительной деятельности с точки зрения природопользования в целом [62]. Также необходимо учитывать установки отечественной отраслевой инструкции, несмотря на необходимость пересмотра положений Методических рекомендаций. В частности, в силу:

- их несоответствия правилам ФСБУ для учета возникающих затрат на стадии подготовки лесных ресурсов к освоению, касающихся строительства временных сооружений в лесу и временных лесовозных дорог (Е.В. Морозова, Е.А. Шуилова);

- в силу их непригодности для эффективного управления организацией из-за универсального, а, следовательно, обобщенного и упрощенного подхода к формированию затрат (Е.А. Шумилова, Э.Ю. Свиридов).

После обозначения направлений совершенствования объекта учета затрат в лесозаготовках, т.е. производственного процесса, необходимо выявить проблемные моменты и предлагаемые пути их решения, касающиеся объектов калькулирования.

Лесоматериалы, полученные в результате лесозаготовки и являющиеся сырьем для производства основных видов продукции других направлений лесной промышленности (деревообрабатывающей, целлюлозно-бумажной и лесохимической) могут представлять собой сортименты, древесное сырье для технологических нужд и дрова. Основную продукцию лесозаготовки (деловую древесину) при вывозке из леса сортируют по длине, по породам (хвойные и лиственные) и по тому, как ее будут использовать (пиловочник – для лесопиления, балансы – в целлюлозно-бумажной промышленности и т.д.)

Методические рекомендации предусматривают порядок учета затрат и калькулирование себестоимости только по круглой древесине и дровам. Объектом калькулирования при этом признается 1 куб. м обезличенной древесины. Такой порядок оправдывает себя при заготовке хлыстовым методом и целыми деревьями, когда до окончания работ на фазе нижнего склада неизвестно, какая продукция будет выходом из заготовленного дерева или хлыста. Появление и повсеместное распространение сортиментной заготовки приводит к тому, что уже на верхнем складе известно точное количество и виды заготовленной древесины. И то, что она частично может быть предназначена на продажу, а частично выступать сырьем для нужд собственного дальнейшего производства обуславливает необходимость как можно более точной оценки ее стоимости уже на верхнем складе. Поэтому рекомендованный в отраслевой инструкции подход, несмотря на прописанную в стандарте возможность определения себестоимости отдельных сортиментов путем дифференциации обезличенной себестоимости



через ценностные коэффициенты и ведения их отдельного учета, неоднократно подвергался критике и попыткам совершенствования со стороны исследователей проблем калькулирования в лесозаготовках. Например, Л.В. Сластихина в 1983 году в своем исследовании высказывала мнение, что уровень потребительной стоимости древесины можно поставить в зависимость от длины древесного волокна, поэтому именно данный показатель целесообразно заложить в основу исчисления себестоимости лесопродукции [77]. Однако, на наш взгляд, такой вариант определения себестоимости будет очень сложен в практическом применении, поскольку напрямую зависит от климатических условий.

В настоящее время ценностные коэффициенты отраслевой инструкцией до сих пор допускается определять как отношение цен продажи сортиментов к цене пиловочника хвойных пород. Этот подход «подсказан» самой практикой производственно-хозяйственной деятельности в лесозаготовках: качественные характеристики пиловочника гораздо выше по сравнению с другими видами заготавливаемого сырья. Соответственно, и ценности для дальнейшего процесса обработки он представляет больше (особенно при условии относительной проблемности его заготовления), что должно обуславливать и самую высокую себестоимость, поскольку ее можно покрыть продажной ценой, которая на пиловочник тоже выше.

Тем не менее, действующей отраслевой инструкцией разрешается определять ценностные коэффициенты и согласно любой другой базе по выбору лесозаготовителя.

Такой вариант калькулирования себестоимости продукции лесозаготовок, когда необходимо определить сначала стоимость обезличенной продукции, а потом возможна ее дифференциация, обусловлен особенностью исследуемого процесса добычи – комплексностью производства. Эта характеристика подразумевает выход из одного технологического процесса нескольких видов однотипных лесоматериалов (балансы, хвойный и лиственный пиловочник, березовый фанерный кряж и другие) и нет возможности точно и прямым путем

определить стоимость затраченных на производство каждого вида изделия ресурсов.

Э. Ю. Свиридов в свою очередь предлагает применение в качестве базы для распределения издержек по объектам калькулирования следующие критерии:

- размер лесных податей (арендной платы);
- весовые коэффициенты ценности породы;
- весовые коэффициенты трудоемкости работ.

Критический анализ данных предложений выявляет несостоятельность при сортиментной заготовке третьего варианта, т.к. трудоемкость при нем минимальна в силу полной механизации процесса. Следовательно, при его применении будет нарушаться принцип пропорциональности. Второй подход дублирует положения отраслевой инструкции. А применение первого подхода в качестве основы для разделения затрат может привести к тому, что большую их сумму придется отнести на менее доходный вид древесины, если она будет преобладать на участке заготовления.

Е.А. Шумилова в своем исследовании отмечает, что «проблема учета затрат в разрезе отдельных видов продукции напрямую зависит от выбранной технологии» [85, с. 35]. Она указывает, что поскольку при сортиментной заготовке леса раскряжевка леса производится на верхнем складе в отличие от хлыстового варианта заготовки, когда сортименты можно получить только на нижнем складе, то все затраты после первой фазы «в ходе дальнейшего производственного процесса можно учитывать в разрезе отдельных видов продукции» [85, с. 35]. На наш взгляд, на специализированном лесозаготовительном производстве сделать это будет проблематично, т.к. затраты на транспортировку в данном случае будут приходиться также на весь объем вывозимой древесины. В организации, занимающейся не только лесозаготовкой, решение проблемы будет проще при условии правильно организованной аналитики бухгалтерского учета, поскольку стоимость затраченных ресурсов на стадии вывозки будет напрямую относиться на себестоимость только того сырья,

которое заготовлено для собственных нужд и доставляется на свой собственный склад сырья.

Традиционными усовершенствованиями калькуляционных расчетов Э. Ю. Свиридовым признаны предложения по определению себестоимости не только 1 куб. м обезличенной древесины, но и 1 куб. м вывезенной обезличенной древесины, а также обезличенного кубометра древесины, законченного обработкой на нижнем складе [187]. С этим можно легко согласиться, т.к. расчет данных показателей будет учитывать лишь затраты по фазам, но не будет отражать стоимость, пусть и условную, каждого вида продукции. Со своей стороны он предлагает организовать учет по четырем уровням калькуляционных объектов:

- 1 уровень - обезличенная древесина;
- 2 уровень - деловая и дровяная древесина;
- 3 уровень - порода;
- 4 уровень - размер.

В данное предложение, на наш взгляд, следует внести существенную корректировку, связанную с тем, что, например, дровяную древесину уже бессмысленно делить по породам и размерам, поскольку цена на нее не зависит от того, из какой породы и размера дерева получился этот лесоматериал. Поэтому не нужно по отношению к ней организовывать 3 и 4 уровни калькуляционных расчетов. Они должны быть применимы только к деловой древесине. Кроме того, при калькулировании себестоимости дровяной древесины следует учитывать, что она всегда предназначена для продажи. Общую же совокупность заготовленной деловой древесины, действительно, целесообразно далее делить по породам, учитывая при этом, что часть ее (ненужная для собственного производства) подлежит продаже на сторону и, следовательно, ее себестоимость должна формироваться из издержек, возникших только на стадии лесосечных работ. А вот 4 уровень для калькулирования себестоимости целесообразно применять только на тех производственных комплексах, которые занимаются помимо

лесозаготовок ещё и лесопилением. И делать это нужно исключительно для той части заготовленной деловой древесины, которая нужна для собственного производства, а именно пиловочника, т.к. только из этого вида древесного сырья можно напилить доски разного размера. А размер диаметра, например, балансовой древесины никак не повлияет на его ценность.

Помимо основного древесного сырья, которое в результате производимых работ получают лесозаготовители на отведенном им лесосечном фонде, образуется сырье дополнительное, которое не используется из-за низкой товарности, признается отходами и выбрасывается. Согласно официальной терминологии отходы лесозаготовок – это лесосечные и лесоскладочные древесные остатки, образующиеся при валке деревьев, очистке их от сучьев, раскряжевке хлыстов, разделке долготья и окорке сортиментов [37]. Таким образом, отходами лесозаготовки становятся вершинная часть ствола, крона, сучья и ветви, кора, хвоя, листья, щепка, опилки и пни. «Количество таких отходов лесозаготовок колеблется от 30% до 50% в общей биомассе» [64]. Одной из важнейших задач, стоящих перед российскими лесозаготовителями уже долгое время, является целесообразное использование отходов. Проблема комплексной переработки сырья широко обсуждается в специальной литературе. Ранее, как отмечает Е.А. Шумилова, ее решение тормозилось отсутствием интереса со стороны лесозаготовителей, поскольку их подавляющее большинство было представлено малыми предприятиями, предпочитающими заниматься быстрым зарабатыванием денег, а не комплексной переработкой сырья. В настоящее же время при применении современных форм организации и интеграции лесного бизнеса использование лесосечных отходов может иметь большое практическое значение. Как показывают расчеты сотрудников Северного научно-исследовательского института лесного хозяйства, высокой коммерческой привлекательностью и быстрой окупаемостью инвестиций отличается организация сбора и переработки лесозаготовительных отходов на делянке для производства щепы и дров [153].

Например, считается, что выход древесины при использовании одних только корней и пней может повыситься на 15-20% [64], поскольку существует теоретическая возможность использования корневой и пневой древесины для изготовления древесноволокнистых и древесностружечных плит. И это при условии, что пневая часть вместе с вершинной частью, по приведенным С. Г. Сеницыным данным, составляет всего 10-12 % дерева. А, кроме того, 7-9% общего запаса древесины в насаждении составляет ещё кора на ликвидной стволовой древесине, на сучья и корни приходится 20-26% [75]. По этим данным можно увидеть, какое огромное количество неиспользуемых резервов имеется для повышения эффективности процесса лесозаготовки, но оно скрыто в комплексном использовании древесного сырья, поэтому, как справедливо отмечает Е.В. Морозова в своем исследовании, данная проблема никогда не теряла своей актуальности [62].

Однако для целей ведения бухгалтерского учета она, к сожалению, усугубляется дополнительно тем, что Методическими рекомендациями, применяемыми для учета лесозаготовительной деятельности, не предусмотрено методики ведения учета отходов и их комплексному использованию. Как отмечает Е.А. Шумилова, «действующая система учета затрат и калькулирования себестоимости продукции лесозаготовок не предусматривает учет и оценку дополнительного сырья. Складывается ситуация, что такого сырья не существует совсем, тогда как оно возникает при любой технологии лесозаготовок, может использоваться для дальнейшей переработки, обладает потребительной стоимостью, следовательно, должно получать экономически обоснованную стоимостную оценку, снижая тем самым затраты, которые по действующему положению полностью относятся на основную продукцию лесозаготовок, тем самым искажая ее себестоимость» [85].

По мнению Е.В. Морозовой информация о количестве и стоимости лесосечных отходов не находит отражения в системе бухгалтерского учета, т.к. объект не отвечает критериям признания активов [62].

Однако, на наш взгляд, оценку и учет такого вида сырья можно организовать через изначальное признание в учете запасов лесных ресурсов на отведенном для разработки участке активами организации и соответствующую организацию их учета.

Выводы.

1. Лесозаготовка является направлением добывающего сектора экономики, вопросы учета и отчетности в целом по которому не имеют на российском и международном уровне единого комплексного руководства, учитывающего специфику деятельности по добыче природных ресурсов. Данное обстоятельство с целью выработки единообразных правил, закрепленных в специальном стандарте и позволяющих представлять пользователям надежные сведения высокого качества о производимой добычной деятельности, обуславливает необходимость дальнейшего развития методологии отраслевого учета ресурсов и операций с ними на основе наработанного отечественного опыта в русле гармонизации с МСФО, но с учетом особенностей современной российской экономики и действующего законодательства. Проведенное исследование позволяет объединить в две группы проблемы учета ресурсов в лесозаготовках, требующие своего решения:

- обусловленные влиянием особенностей данного вида добывающей деятельности;
- обусловленные влиянием технологических особенностей заготовки леса.

2. В процесс лесозаготовления вовлечены не только ресурсы, созданные человеком и используемые традиционным для всех видов экономической деятельности способом, но и являющиеся продуктами природы и используемые в уникальном варианте, не присущем больше ни одному виду деятельности. Непосредственным предметом труда в лесозаготовках выступают такие природные ресурсы как древесина на корню. Запасы этих используемых ресурсов, выделенных в распоряжение лесозаготовителям, в отечественном бухгалтерском учете не признаются активами, несмотря на то, что именно с их помощью

извлекается доход на протяжении всего периода заготовки леса. Данный фактор ведет к формированию в учете и отчетности показателей, не полностью соответствующих специфике добычи и не представляющих надежно ее деятельность для всех категорий пользователей. Соответственно, отсутствие в настоящее время в бухгалтерском балансе лесозаготовителя запасов используемого сырья является и серьезным препятствием для создания необходимой прозрачной информационной базы партнерского учета древесины на корню как общеединой ценности для государства, представляющего интересы общества и природы, и лесозаготовительного бизнеса, осуществляющего использование и восстановление лесных древесных ресурсов в интересах всех субъектов лесных отношений.

3. Огромная роль добывающего сектора экономики (в том числе и лесозаготовок) в отечественной экономике и ее стратегическая переориентация, тесная связь с мировыми рынками капитала, наличие проблем с корректным отражением в учете и отчетности используемых ресурсов в условиях современных пользовательских запросов требуют разработки унифицированной модели бухгалтерского представления данного вида хозяйственной деятельности. По нашему мнению, основой данной модели, применяемой для всего добывающего сектора, должны стать стадии, рекомендуемые МСФО, которые для конкретного направления добычи необходимо скомбинировать со спецификой природопользования и этапами организуемого технологического процесса. Это обеспечит сопоставимость вырабатываемых данных, повысит их точность и достоверность. При этом считаем, что определяющим в вопросе отнесения стоимости использованных ресурсов к каждому конкретному этапу должен стать фактор существенной результативности. Данный подход, описанный в п. 3.2 в некоторой степени поможет решить и сложившуюся в лесозаготовках проблему котлового учета затрат, не позволяющую эффективно управлять ресурсами.

4. В решении нуждается и проблема определения себестоимости единицы каждого вида лесопродукции, а также проблема учета отходов и их возможной комплексной переработки. Но качественное решение этих сложных моментов в учете возможно только в комплексе с решением принципиальных вопросов по учету запасов лесных ресурсов в качестве специфических активов, а также применения унифицированной модели бухгалтерского представления добывающей деятельности.

Таким образом, проведенный анализ теоретико – методологических аспектов формирования учетной информации о производственном процессе и используемых ресурсах в лесозаготовках выявил «узкие места» в методологии учета лесозаготовок, не позволяющие достигать:

- полной и надежной учетной картины, раскрывающей специфику и результаты работы любой лесозаготовительной компании;
- стратегических целей государственной лесной политики, реализующей новый подход целостного и взаимосвязанного восприятия лесохозяйственной и лесопромышленной частей лесного сектора экономики.

### **1.3 Особенности нормативно-правового регулирования учетной политики лесозаготовительных организаций**

Отечественные организации при формировании учетной политики с целью отражения в учете и представления в бухгалтерской финансовой отчетности своей хозяйственной деятельности и применяемых в ней ресурсов используют всю совокупность действующих нормативных документов и российских законодательных актов. Однако их содержание имеет внутреннюю противоречивость и внешние разногласия, не внося ясность в организацию учетного процесса.

В настоящее время основным условием получения юридическим лицом лесного участка для лесозаготовки согласно п. 8 ст. 29 Лесного Кодекса РФ



является заключение договора аренды [1], поскольку леса в РФ являются государственной собственностью и продажа их запрещена. В результате положительного решения проведенного аукциона организация-лесозаготовитель получает право распоряжения и пользования природным ресурсом (лесом) на определенном участке, при этом сам лесной участок весь период аренды должен оставаться в собственности у государства. Право собственности у лесозаготовителя появляется только на заготовленную древесину. На практике указанная ситуация порождает следующие вопросы:

- с одной стороны, предметом труда является древесина на корню, которая служит сырьем для изготовления лесоматериалов, т.е. является вещественной основой создания новой готовой продукции;

- с другой стороны, выделенный лесосечный фонд поступает под контроль компании по договору, который предполагает согласно гражданскому законодательству (п. 1 ст. 607 ч. 2 ГК РФ) передачу только непотребляемых вещей [2].

Ответом на все возникающие вопросы служат разъяснения официально действующей методологии бухгалтерского учета специалистами аудиторских и консалтинговых фирм [219], [228], [229] и публикации [202], [217], [220]. Анализ этих материалов с одновременным исследованием положений документов системы нормативного регулирования бухгалтерского учета [19], [25] показывает, что в настоящее время выработанные методологические подходы к отражению в учете поступления запасов лесных ресурсов для лесозаготовки по договору аренды не предполагают их отражения на бухгалтерских счетах. Хотя произошла смена документального оформления исследуемого факта хозяйственной жизни.

В условиях плановой экономики основным и единственным документом, дающим право лесозаготовителю на разработку лесосеки, выделенной ему на основании государственного плана по отводу лесосечного фонда, являлся лесорубочный билет. В настоящее время, как отмечалось выше, лесозаготовители получают лесосеку для разработки по договору аренды лесного участка.

Выявление взаимосвязи сути экономических отношений между государством и лесозаготовителем с вариантом их юридической фиксации, а также степени соответствия друг другу представлено в табл. 9.

Таблица 9 – Соответствие экономического содержания отношений между государством и лесозаготовителем их документальному оформлению

Плановая экономика СССР		Рыночная экономика РФ	
1		2	
Документальное оформление и его отличительные характеристики	Экономическая суть отношений	Документальное оформление и его отличительные характеристики	Экономическая суть отношений
Лесорубочный билет – это специальный документ, разрешающий вырубку и вывоз определенного количества древесины и удостоверяющий исключительно только это право краткосрочного пользования лесными ресурсами. В пользование предоставляется <b>лесосечный фонд</b> , образующийся из запасов спелых и перестойных древостоев, плата за который привязана к объему изъятия и обязанность по восстановлению которого за лесозаготовителем не закреплена.	Появлялось право осуществления лесосечных работ на выделенном участке в течение 1 календарного года	Договор аренды лесного участка – документ, выражающий соглашение между государством и лесозаготовителем о предоставлении во временное пользование <b>лесного участка</b> для целей осуществления на нем определенного объема заготовок древесины, к которому привязано взимание арендной платы и который предусмотрено постепенно воспроизвести для возврата государству по истечении срока аренды.	Лесной участок принимается во временное пользование (от 10 до 49 лет)
	За выделенный лесосечный фонд одним платежом за год вперед уплачивалась попенная плата, назначаемая по действующим таксовым ценам на определенный вид древесины		По срокам уплачивается арендная плата, привязанная согласно ст. 73 ЛК РФ к объему изъятия лесных ресурсов и устанавливаемая на основе минимальных ставок с учетом аукционной надбавки
	На лесосеке необходимо было проводить только подготовительные работы, работы очистного характера и соблюдать ряд лесохозяйственных требований, направленных на содействие естественному возобновлению леса		Помимо всего комплекса работ по заготовке леса лесозаготовителю необходимо осуществлять ещё и работы лесовосстановительного характера

1	2
<p>Предмет экономических отношений – лесозаготовка как добыча (изъятие из природы) древесины – полностью подтвержден титулом права на соответствующий вид лесопользования</p>	<p>Предмет экономических отношений – лесозаготовка как добыча (изъятие из природы) древесины.</p> <p>Предмет договора – лесной участок, переданный в аренду для изъятия с него имеющихся запасов древесного сырья и последующего восстановления на нем древесных лесных ресурсов.</p> <p>Право на осуществление коммерческой лесозаготовительной деятельности можно реализовать только в условиях аренды лесного участка.</p> <p>Титул права лесопользования не в полной мере подтверждает и характеризует экономическую суть отношений.</p>

Как становится очевидным по данным табл. 9, в рыночной экономике произошли изменения сути отношений между государством и лесозаготовителями:

- владелец лесорубочного билета получал право на осуществление лесозаготовительной деятельности, а арендатор в современных экономических условиях для получения возможности изъятия древесины принимает хоть и во временное, но свое собственное долгосрочное пользование весь выделенный ему лесной участок;

- плата за возможность изъятия древесины привязана к предназначенному для заготовки объему, но ранее она вносилась авансовым годовым платежом и не имела никаких надбавок; в настоящее время платежи осуществляются по определенным срокам и содержат в себе аукционную составляющую;

- лесозаготовитель в современных экономических условиях обязан на вверенном ему лесном участке восстановить и вернуть государству изъятый из природы объем древесины вместе с земельной площадью, содержащей растительность.

Трансформация характера взаимоотношений между субъектами и потребовала смены их документального оформления – лесорубочный билет

уступил место договору аренды. Однако новый вариант юридического закрепления экономической сути отношений не учел, на наш взгляд, такую особенность его предмета как двойственность. Первая составляющая предмета договора аренды, к которой применим в классическом варианте институт аренды, – это земля лесного фонда, располагающая необходимым древостоем. Вторая составляющая – сама древесина на корню – хоть и является тем, что принадлежит выделенной под лесозаготовку земельной площади участка леса, но представляет собой именно тот объект, ради потребления которого между государством и лесозаготовителем фиксируются арендные отношения. По справедливому замечанию профессора В.Н. Петрова аксиоматична невозможность аренды полностью потребляемых вещей [233], что подкреплено и положениями российского гражданского законодательства. В нашем случае полностью потребляется эксплуатируемый в виде изъятия из природы древесный запас. Соответственно, в отличие от участка земли лесного фонда, он не может быть передан на условиях аренды, поскольку в процессе лесозаготовки фактически уничтожается. Таким образом, получается, что действующая юридическая форма вправе подтвердить только одну часть отношений, возникающих по поводу заготовки леса, – передачу в аренду части земель лесного фонда. Вторая часть отношений имеет другую экономическую сущность, не вписывающуюся в используемую форму. Логично предположить, что данное обстоятельство может служить причиной некорректного учетного представления тех природных ресурсов, которые получает от государства лесозаготовитель. Нарушение целостности и односторонность интерпретации реальных экономических отношений, игнорирование экономической сущности их части приводит к потере существенной информации в бухгалтерском учете. Запасов лесных ресурсов, переданных государством для заготовки и подлежащих возврату после проведенного лесовосстановления, на балансе у лесозаготовителей для проведения эффективных управленческих мероприятий и достоверного представления пользователям экономической действительности по располагаемой

ресурсной базе природного происхождения нет. Действующая российская методология учета по договору аренды предписывает арендатору арендованное имущество учитывать обособленно от собственных активов. Поэтому в силу юридической трактовки заключенного договора лесной участок отражается за балансом на счете 001 «Арендованные основные средства» в оценке по кадастровой стоимости, по которой он числился у передающей стороны. Это соответствует ПБУ 1/2008 и ФСБУ 6/2020, а также Приказу МФ РФ от 31.10.2000 № 94н.

Дальнейшему учету подлежит плата за используемые ресурсы леса, методика отражения которой регулируется непосредственно отраслевой инструкцией [25] и неоднократно, как показало проведенное исследование, вызывала вопросы практических работников и подвергалась критике со стороны исследователей. Кроме того, по мере совершенствования российской учетной методологии и продолжающегося процесса гармонизации с международными стандартами, ее положения все в меньшей мере удовлетворяют международным принципам формирования надежной информации, поскольку нарушаются правдивость и полезность формируемых данных, а также требованиям ПБУ 1/2008 – в результате снижения свойств полноты и достоверности получаемых показателей. Помимо указанного несоответствия, положения отраслевой инструкции находятся в диссонансе с предписаниями федеральных стандартов. В связи с этим было признано целесообразным проведение оценки влияния действующих методических рекомендаций на качество формируемых учетных и отчетных данных, результаты которой представлены в табл. 10.

Таблица 10 – Формирование в бухгалтерском учете информации об использовании лесных ресурсов при осуществлении лесозаготовительной деятельности

Элементы оценки	Бухгалтерские записи по отражению платы за лесозаготовку	
	Инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции лесопромышленного комплекса	ПБУ 10/99, Приказ МФ РФ от 29.07.1998 № 34 н
Рекомендуемая корреспонденция счетов	Дебет счета 97 «Расходы будущих периодов» - Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» Дебет счета 20 «Основное производство» - Кредит счета 97 «Расходы будущих периодов»	Дебет счета 20 «Основное производство» - Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
Формируемый объект и его экономическая сущность	Актив с неопределенными свойствами, стоимость которого списывается на производственные затраты	Затраты на производство лесозаготовительной продукции
Соответствие применяемому юридическому оформлению	Не соответствует, поскольку отражение арендных платежей через счет 97 «Расходы будущих периодов» не предусмотрено	Соответствует методике отражения арендных платежей
Соответствие действующей концепции бухгалтерского учета	Не соответствует, поскольку объекты учета, признаваемые расходами, должны быть направлены на сопоставление с текущими доходами	Не соответствует, так как экономический ресурс (запасы леса), контролируемый организацией в результате прошлых событий и обладающий потенциалом создания экономических выгод должен признаваться активом организации
Практическое использование и получаемые результаты	Применяется, искажая величину и содержание активов, а также способствуя ошибочному расчету и представлению показателя расходов по обычному виду деятельности и фальсифицируя финансовый результат	Применяется, искажая величину и содержание активов, а также способствуя ошибочному расчету и представлению показателя расходов по обычному виду деятельности и фальсифицируя финансовый результат
Вывод	Требуется дальнейшее развитие методологии учета платежей за использование лесных ресурсов в виде лесозаготовок, максимально соответствующей юридическому оформлению и отражающей экономическую сущность отношений между государством и лесозаготовителями	

Информация, представленная в табл. 10, позволяет утверждать, что ни один из предлагаемых действующей нормативной базой вариантов учета платы за заготовку древесины, не позволяет достоверно отразить в учете и, соответственно, надежно представить в бухгалтерской финансовой отчетности всем категориям пользователей важный для принятия решений объект - вовлекаемые в хозяйственный оборот древесные ресурсы леса. Историческая актуализация отношений, действовавших между государством и лесозаготовителями в советское время, демонстрирует, что подход, предлагаемый отраслевой инструкцией, соответствует учетному отражению действий, закрепленных лесорубочным билетом: годовая сумма попенной платы, вносимая авансовым платежом в бюджет за право заготовки древесины, отражается единоразово с последующим списанием. Соответственно, данный набор бухгалтерских записей не может представлять экономическую сущность современных отношений по поводу лесозаготовления и их юридическое оформление. Кроме того, в настоящее время п. 65 Положения № 34н предусмотрено все затраты, произведенные организацией в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, квалифицировать как активы [24]. Однако четкое юридическое прочтение договора аренды вкупе с трактовкой природных ресурсов как основных средств [18] позволяют организациям в практической деятельности проводить отражение платы за лесозаготовку только как арендный платеж за используемую государственную собственность. Соответственно, как показывают проведенные практические исследования, часть лесозаготовителей выполняет требования инструкции, а часть из них постепенно относит величину арендной платы на счет 20 «Основное производство» в корреспонденции со счетом 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" по мере наступления очередного срока платежа. Производится указанная бухгалтерская запись как на сумму в пределах, так и сверх применяемых минимальных ставок за единицу заготовленной древесины. В результате теряется "сырьевая" сущность платежа за заготавливаемый лес, как это было предусмотрено и действовало в условиях

плановой экономики, поскольку попенную плату требовалось включать в производственные затраты по мере фактической вырубки лесосечного фонда.

Отражение в учете лишь задолженности по аренде ориентирует менеджеров только на важность уплаты данных платежей по срокам, а внешних пользователей бухгалтерской финансовой отчетности может дезинформировать о величине материальных затрат, поскольку арендную плату за основные средства не предусмотрено отражать в этом элементе.

Указанный порядок влечет проблему, возникающую с применением предписаний ПБУ 10/99 «Расходы организации» [19]. Согласно данному документу использование в текущем отчетном периоде ресурсов, учтенное в качестве расходов, необходимо классифицировать на составляющие, связанные с обычным видом деятельности и прочим видом деятельности. В свою очередь расходы по обычным видам деятельности (в нашем случае - по лесозаготовкам) предполагается группировать по элементам, назначением которых является информирование пользователей:

- о стоимости потраченных в связи с осуществлением своего основного направления работы материальных ресурсов;
- о стоимости привлеченных для функционирования компании трудовых ресурсов;
- о величине начислений на оплату труда, подлежащих перечислению в дальнейшем в социальные внебюджетные фонды в виде финансовых ресурсов;
- о величине амортизации длительно действующих активов, участвующих в организации производственного процесса;
- о стоимости прочих ресурсов, необходимых для успешной деятельности организации и привлеченных для взаимодействия с основными ресурсами, перечисленными выше.

При этом в п.7 ПБУ 10/99 «Расходы организации» указано, что совокупность расходов по обычным видам деятельности формируется из стоимости сырья, материалов и других МПЗ, а также расходов, возникающих в



процессе переработки этих МПЗ в целях производства и продажи готовой продукции. Таким образом, данная формулировка подчеркивает, что элемент «Материальные затраты» для большинства видов промышленного производства является базовым в создаваемом информационном поле об элементах затрат, произведенных с целью выпуска новой продукции.

Принципиальной основой, закладываемой в классификационный признак группировки всей совокупности затрат на экономические элементы является однородность их экономического содержания, отсутствие возможности дальнейшего деления на составные части. Для материальных ресурсов такой характерной чертой служит изменение материально-вещественной формы исходного ресурса при полном его потреблении в течение одного операционного цикла, сопровождающееся, соответственно, включением стоимости этого ресурса в производственные затраты.

В случае с лесозаготовками своеобразным сырьем для изготовления лесоматериалов, пригодных для дальнейшего использования, выступает древесина на корню. Следовательно, совершенно логично предположить, что стоимость именно этого ресурса должна выступать базой себестоимости изготавливаемой продукции и именно к ней следует присоединять стоимостные оценки других ресурсов, привлеченных в технологический процесс.

Состав затрат, особенно материальных, при осуществлении разных видов экономической деятельности существенно различается. Поэтому для основных направлений и сфер функционирования разработаны методические указания и нормативные документы, позволяющие обоснованно классифицировать расходы по экономическим элементам. Как уже указывалось в диссертационном исследовании в лесозаготовках для этой цели используются Отраслевые особенности состава затрат, включаемых в себестоимость продукции на предприятиях лесопромышленного комплекса.

Следует отметить, что в отраслевой инструкции имеется подробное указание состава экономических элементов, однако на практике вызывает

затруднение применение некоторых ее положений, касающихся исследуемого объекта в предлагаемом законодательством варианте классификации. С одной стороны, п. 14 документа гласит о том, что в элементе "Материальные затраты" должна отражаться стоимость природного сырья, в том числе плата за древесину, отпускаемую на корню. С другой стороны, согласно п. 20 к элементу "Прочие затраты" следует относить плату за аренду объектов основных средств, к которым согласно ФСБУ 6/2020 относятся и природные ресурсы. В результате вызывает сомнение сопоставимость показателей расходов, формируемых разными лесозаготовительными организациями по элементам, поскольку воспользоваться для включения в общую сумму затрат стоимости запасов природных ресурсов можно как одним, так и другим пунктом отраслевой инструкции.

Выводы.

1. Лесозаготовка является деятельностью, смыкающей лесохозяйственную и лесопромышленную части лесного комплекса посредством возникновения в ней отношений между государством и лесозаготовителем по поводу предоставления, использования, восстановления и возврата запасов лесных ресурсов (древесины на корню). Сложившаяся современная ситуация, характеризующаяся нарушением целостности и однобокостью интерпретации реальных экономических взаимосвязей между субъектами этих отношений с игнорированием экономической сущности их части приводит к потере важной для принятия экономических решений информации. В бухгалтерском учете и финансовой отчетности лесозаготовителя отсутствует стоимостное выражение тех запасов лесных ресурсов, которые были переданы ему государством для заготовки и которые подлежат возврату после проведенного лесовосстановления. Считаем, что данное обстоятельство служит первопричиной некорректных положений учетной политики, которые не позволяют качественно раскрыть для всех пользователей вовлеченные в хозяйственный оборот природные ресурсы, процесс их использования и восстановления. Для устранения выявленной негативной ситуации при соблюдении предписаний законодательства и

соответствия вышестоящим документам системы нормативного регулирования бухгалтерского финансового учета необходимо применение профессионального суждения бухгалтера.

2. Предлагаемые действующей нормативной базой варианты учета платы за заготовку древесины позволяют сотрудникам экономических подразделений в лесозаготовках определять ее только как арендный платеж за используемую государственную собственность или формировать актив с неопределенными свойствами, стоимость которого относится на производственные затраты по мере уплаты начисленного арендного платежа. Данная ситуация, на наш взгляд, возникает вследствие изначальной не соответствующей действительности бухгалтерской трактовки природных ресурсов при появлении их в распоряжении лесозаготовителя. Это затрудняет достоверное отражение в учете и, соответственно, надежное раскрытие в бухгалтерской финансовой отчетности пользователям информации о вовлекаемых в хозяйственный оборот древесных ресурсах леса как объекта, важного для принятия решений и осуществления контроля за состоянием природопользования. Обозначенная проблема может быть решена путем пересмотра подходов к определению объекта «ресурсы» и их признанию в российском бухгалтерском учете, а также уточненного теоретического обоснования принятия используемых природных ресурсов к учету и их квалификации, которые станут основой разработки новой методики учета платежей за использование запасов лесных ресурсов.

Проведенное исследование организации учетной политики лесозаготовительных организаций в части учета использования природных ресурсов показало, что имеются практические затруднения ее корректного составления для подачи полезных сведений пользователям в силу действия следующих причин:

- несоответствия экономической сути юридическому оформлению отношений, возникающих между лесозаготовителем и государством;

- квалификации запасов лесных ресурсов для целей бухгалтерского учета с нарушением их сырьевой сущности.

Это обуславливает необходимость дальнейшего развития вопросов учетного отражения лесозаготовительной деятельности с применением профессионального суждения бухгалтера в части трактовки предмета договора аренды лесного участка и квалификации древесины на корню, поступающей в распоряжение лесозаготовителя по этому договору.

#### **1.4 Оценка системы учета ресурсов лесозаготовительной деятельности**

Вопросы информационного несоответствия формируемых бухгалтерским учетом отчетных данных запросам внешних и внутренних пользователей в современных экономических условиях уже долгое время не теряют своей актуальности, но до сих пор остаются глубоко дискуссионными. Выводы многих проводимых исследований сводятся к тому, что действующая российская методология бухгалтерского учета не позволяет представлять заинтересованным сторонам реальную экономическую деятельность в изменившемся подходе к хозяйствованию.

М.Л. Пятов отмечает сформировавшееся у экономических субъектов недоверие к финансовой отчетности и связывает его с существованием «проблемы соответствия реализуемой в настоящее время методологии бухгалтерского учета современному состоянию теоретической мысли в области экономики и реалиям хозяйственной практики» [182, с. 57]. В.В. Говдя с соавторами отмечают, что наблюдается отставание учетной практики от новых требований к качеству учетной информации, что предопределяет переосмысление бухгалтерской методологии [106, с. 992]. В.В. Приображенская предлагает неоклассический подход к структурированию бухгалтерского знания, обосновывая необходимость выделения методологии в отдельную сферу единого научно организованного бухгалтерского учета, традиционно состоящего из

теории и практики [177]. Приведенные выводы авторов подчеркивают научную и практическую значимость проведения во всех областях экономической деятельности оценки действующей в настоящее время российской методологии учета ресурсов на предмет ее соответствия потребностям пользователей, поскольку ресурсы являются главным объектом, представляющим интерес для всех экономических субъектов в условиях рыночной экономики.

В лесозаготовках указанная необходимость, на наш взгляд, дополнительно усиливается следующими факторами:

- выявленным кризисным финансовым состоянием организаций, осуществляющих данный вид деятельности;
- повышенным вниманием общественности к выполнению требований неистощительного лесопользования;
- отмечаемым отсутствием на российском и на международном уровне должного внимания к учетной сфере лесозаготовительного направления добывающего сектора, характеризующегося значительной спецификой своей деятельности.

Проведенные исследования показывают, что в настоящее время имеются немногочисленные и достаточно разрозненные работы, направленные на решение обозначенной проблемы в бухгалтерском учете лесозаготовления. Недостаточная изученность вопросов формирования надежной информации о лесозаготовках при возрастающем интересе к учетной сфере в добычном хозяйстве на мировом уровне, обуславливает необходимость проведения исследований в данной области.

Следует определить «узкие» места, ведущие к информационным ограничениям интересов пользователей, выявить направления их преодоления для разработки комплексного подхода к бухгалтерскому учету ресурсов заготовительного производства.

Анализ нормативных документов по регулированию отраслевого учета в лесозаготовках, обобщение предложений исследователей, занимающихся

развитием методологических установок в этой области хозяйствования, выявление тенденций развития данного сектора экономики, а также систематизация эмпирических данных позволили выявить в учете ресурсов лесозаготовительного производства круг проблем, обусловленных влиянием вида деятельности и применяемой технологии производства.

Для последующей разработки комплекса мер, которые позволят предоставлять пользователям надежные сведения об используемых в лесозаготовках ресурсах, необходимо оценить последствия информационного обмена между экономическими субъектами. Результаты взаимосвязей наличия учетных проблем в отражении ресурсов лесозаготовок, вызванных особенностями данного вида деятельности, с уровнем информированности пользователей представлены в табл.11.

Таблица 11 – Проблемы учета ресурсов, обусловленные особенностями лесозаготовительного вида деятельности, и их влияние на информированность пользователей

Методологически несовершенные положения по учету ресурсов	Неудовлетворенные действующей российской методологией информационные запросы пользователей	Группы пользователей, заинтересованных в подаче качественно новой информации	Вектор развития методологии
1	2	3	4
Отсутствие в составе активов древесины на корню, отражение в учете только арендной платы за лесной участок	Возможность отражать объект управления в финансовом учете	Руководство	Признание лесных ресурсов, изымаемых лесозаготовителями из природы, их активами
	Возможность оценить инвестиционную привлекательность и конкурентоспособность конкретного лесозаготовительного бизнеса	Инвесторы и партнеры	
	Возможность выявить соблюдение требований лесного и природоохранного законодательства	Общество, государственные органы	

1	2	3	4
Отсутствие единых принципов учета добычной деятельности на каждой стадии работ	Возможность ориентироваться в бизнес-процессах с целью эффективного использования ресурсов	Руководство	Разработка единой для добычной деятельности учетной модели лесозаготовок, соответствующей международным требованиям, и порядка учетной квалификации движения ресурсов на каждом этапе осуществляемой деятельности
	Возможность видеть сопоставимую информацию лесозаготовительного бизнеса и проводить качественный анализ осуществляемой деятельности	Инвесторы и партнеры	
	Возможность определить состояние используемых лесных ресурсов и оценить стоимость лесовосстановительных работ	Общество, государственные органы	

Как видно по данным табл.11, в результате методологических проблем в учете ресурсов, обусловленных влиянием особенностей лесозаготовительного вида деятельности, возникает искаженный поток отчетной бухгалтерской информации, который препятствует достоверной оценке пользователями эффективности деятельности лесозаготовителей. Решению выявленных проблем будет способствовать:

1. Признание выделенной государством к заготовке древесины на корню запасами организации, необходимость включения которых в состав активов представлена в диссертации. Считаем также, что выявленные проблемы практической работы лесозаготовителей, представленные в табл. 7 (Приложение 3), являются базой для выработки нового ракурса, с позиций которого следует рассматривать в бухгалтерском учете современную действительность арендных лесных отношений и оценивать ее направленность на соответствие запросам как

самых участников, так и других пользователей бухгалтерской финансовой отчетности.

Представленные проблемы вскрывают первопричину – непризнание активами в бухгалтерском учете запасов лесных ресурсов, получаемых для лесозаготовок от государства в аренду, и их исчезновение из информационного поля заинтересованных пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности. Это обстоятельство верифицирует выдвигаемую нами и доказываемую с помощью междисциплинарного подхода в последующих разделах гипотезу о том, что лесосечный фонд – это природное сырье для арендаторов – лесозаготовителей, подлежащее обязательному отражению в системе бухгалтерского финансового учета. Нами также установлены следующие негативные моменты:

- несостоятельность методологического подхода в расценивании всех природных ресурсов в бухгалтерском учете как объектов основных средств;

- некорректность определения экономической сущности современных отношений лесозаготовителей и государства;

- несоответствие содержания факта передачи лесного участка его юридическому оформлению;

- противоречия в нормативном регулировании отражения в учете платы за изъятие древесины на корню.

Замкнутая причинно-следственная связь, возникающая в результате пересечения проблем практики с вышеуказанными методологическими учетными проблемами, показана на рис. 1.



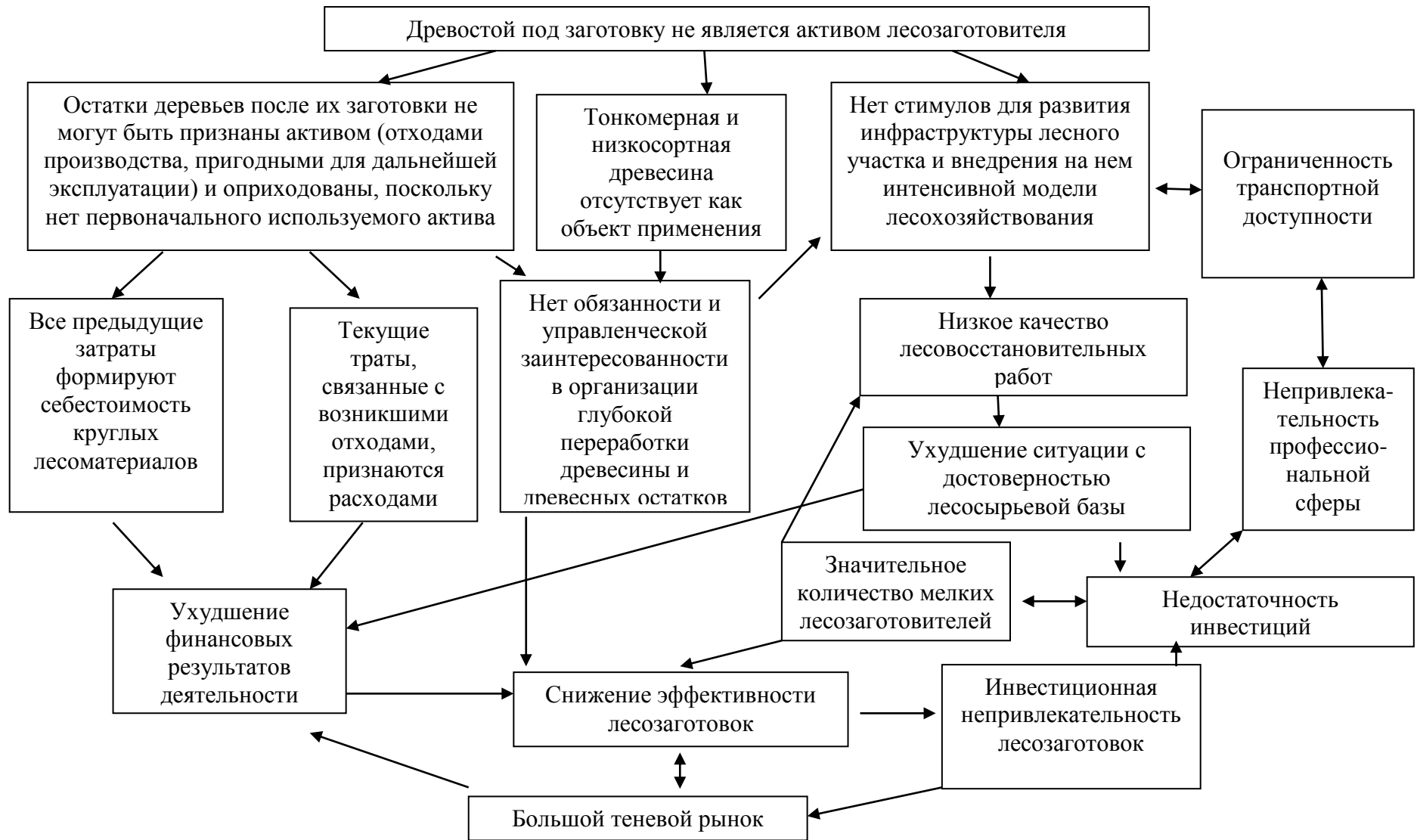


Рисунок 1 - Взаимосвязь учетных и производственных проблем в лесозаготовках

Выход из создавшихся проблем заложен, на наш взгляд, в признании отношений государства и лесозаготовителя партнерскими, а заключаемого договора аренды, согласно которому происходит передача ценности во временное пользование (лесных участков) – инструментом, связывающим партнеров, на которых с момента его заключения лежит солидарная ответственность за сохранение лесов как общего достояния. В рамках этого договора аренды лесного участка для лесозаготовки необходимо достижение компромисса, позволяющего учесть в бухгалтерском отражении поступающие объекты лесных ресурсов без нарушения действующего законодательства, но достигая более адекватного представления реальной действительности. Стоимость леса, списанного с государственного баланса, должна отражаться на балансе лесозаготовителя. Это необходимо для создания максимально открытой для всех пользователей информационной базы о привлеченных в хозяйственный процесс ресурсах леса и организации прозрачного обмена достоверными сведениями между государством и бизнесом, что положительно скажется на удовлетворенности экологических запросов общества. Бухгалтерский баланс лесозаготовительной организации, который будет включать стоимость запасов лесного сырья, полученных по договору аренды от государства, следует признать партнерским, поскольку он содержит активы, являющиеся общеценностными ресурсами природы и переданные для использования, восстановления и возврата собственнику в результате частно – государственных партнерских отношений.

На наш взгляд, требуется разработка методики взаимосвязанного и взаимодополняющего учета: запасов лесных ресурсов, потребляемых в процессе экономической деятельности и подлежащих восстановлению, с лесными участками, содержащими переданный государством лесозаготовителю лесосечный фонд. Учет, на наш взгляд, целесообразно организовать на отдельном балансовом и связанном с ним специальном забалансовом счете, предназначенном для аккумуляции информации об арендованных лесных участках.

Считаем, что появление реального актива в учете и бухгалтерской финансовой отчетности должно положительно сказаться на заинтересованности управленческого персонала по его полному использованию для извлечения дохода, что будет способствовать рационализации лесозаготовительной деятельности. Предложения основаны на комплексном подходе и ориентированы на переход к интенсивной модели лесопользования.

2. Использование модели лесозаготовительной деятельности в учетном пространстве с определением для каждого этапа добычных работ связи между стоимостью используемых ресурсов и получаемыми текущими или будущими экономическими выгодами. Метод способствует решению проблем лесного комплекса (Приложение 2) и обеспечит развитие лесного сектора экономики (Приложение 1).

Единая учетная модель лесозаготовок, соответствующая международным принципам, обеспечит формирование отчетных показателей, понятных партнерам, что в совокупности с появлением в балансе запасов лесных ресурсов как реальных активов лесозаготовителей является немаловажным фактором в повышении инвестиционной привлекательности исследуемого направления деятельности. Необходима разработка методики бухгалтерского учета движения ресурсов на каждом из 4 выделяемых этапов: предразведывательная деятельность, оценочная деятельность, добычная деятельность и лесовосстановительная деятельность.

Обязательное отделение этапов лесозаготовительной деятельности друг от друга позволит не только четко разделить все осуществляемые операции на лесопромышленные и лесохозяйственные, но и связать эти части воедино на уровне отдельной организации. Выделение отдельного этапа по лесовосстановлению будет способствовать организации сбора информации о затратах, осуществленных в связи с обязанностью лесозаготовителей по обновлению запасов лесных ресурсов на переданном им участке леса. По этим данным всем пользователям можно будет оценить степень выполнения

организацией возложенных на нее экологических обязательств, связанных с сохранением лесных массивов. А.Э. Мельгуй с соавторами отмечают, что одной из проблем экологического бухгалтерского учета является недостаточно разработанная методика учета экологических затрат, приводящая к их потере в структуре расходов организации, поскольку ее трудно идентифицировать в общих информационных потоках [149].

Как показало проведенное исследование лесозаготовителей Республики Коми, в настоящее время система отраслевого финансового учета данную информацию отдельно не формирует. Стоимость ресурсов, потраченных на восстановление изъятого древостоя, отражается в осуществленных затратах и списывается на расходы, что деформирует финансовые результаты.

Как отмечают Л.А. Ахметова, А.М. Губачиков и Ж.Б. Абанокова, для устранения экологических последствий производственной деятельности возникает необходимость резервировать средства, однако ни на международном, ни на национальном уровне не разработаны стандарты бухгалтерского учета экологических обязательств, в связи с чем авторы рекомендуют создавать резервы на оздоровление природной среды [90].

По нашему мнению, для решения задачи обобщения затрат лесозаготовителей на лесовосстановление наиболее целесообразно использовать счет 96 «Резервы предстоящих расходов». Именно этот счет бухгалтерского учета предназначен п. 8 ПБУ 8/2010 [20] для учета оценочных обязательств, к которым, по своей сути, относятся обязательства у лесозаготовителей по лесовосстановлению, обозначенные ст. 62 Лесного Кодекса РФ. Несмотря на отсутствие в ПБУ 8/2010 прямых указаний на возможную вероятность возникновения оценочного обязательства, оно следует из норм федерального стандарта.

Проблема применения в учете лесозаготовок счета 96 «Резервы предстоящих расходов» заключается в том, что из всех предлагаемых ПБУ 8/2010 вариантов отнесения величины признаваемого оценочного обязательства

(расходы по обычным видам деятельности, прочие расходы и стоимость актива) отражающим экономическую суть операции может быть признано только включение рассчитанной суммы обязательства в стоимость запасов природного сырья, поскольку содержанием операции является аккумуляция средств на будущее восстановление леса. Следует отметить, что согласно Инструкции по применению Плана счетов счет 96 «Резервы предстоящих расходов» может корреспондировать по кредиту со счетами 08 «Вложения во внеоборотные активы», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу», 97 «Расходы будущих периодов». Кроме того, он методологически рассчитан для равномерного включения зарезервированных расходов в затраты на производство и расходы на продажу. В то же время оценочное обязательство должно быть признано в бухгалтерском учете организации единовременно в полной сумме, отражающей наиболее достоверную денежную оценку расходов, необходимых для расчетов по этому обязательству (п. 15 ПБУ 8/2010). Для решения данной проблемы требуется разработка методики бухгалтерского учета создаваемого резерва на проведение мероприятий, направленных на сохранение лесов, с применением счета 96 «Резервы предстоящих расходов» для отражения оценочных обязательств.

Результаты установленных взаимосвязей между наличием учетных проблем в отражении ресурсов лесозаготовок, вызванных влиянием их технологических особенностей, и уровнем информированности пользователей представлены в табл.12.

Из данных, представленных в табл. 12, следует, что имеющиеся методологические проблемы в учете ресурсов, обусловленные влиянием технологических особенностей лесозаготовок, ограничивают содержание релевантной отчетной бухгалтерской информации. Это обстоятельство препятствует достоверной оценке результатов работы лесозаготовителей и

ограничивает возможности внутренних пользователей в принятии обоснованных управленческих решений.

Таблица 12 – Проблемы учета ресурсов, обусловленные технологическими особенностями лесозаготовительной деятельности, и их влияние на информированность пользователей

Методологически несовременные положения по учету ресурсов	Неудовлетворенные действующей российской методологией информационные запросы пользователей	Группы пользователей, заинтересованных в подаче качественно новой информации	Вектор развития методологии
1	2	3	4
Применение по процессному методу учета затрат	Обеспечение контроля движения и использования ресурсов на каждой фазе производственного процесса, выявление надежных показателей себестоимости и финансовых результатов	Руководство, управленческий персонал всех уровней	Переход на применение пофазного метода учета затрат
	Обеспечение надежной оценки эффективности лесозаготовительной деятельности	Инвесторы, собственники, партнеры, общество, государственные органы	
Применение в качестве объекта калькулирования 1 куб. м обезличенной древесины	Возможность прямого отнесения стоимости израсходованных ресурсов на себестоимость конкретного вида лесопроductии, определение достоверного финансового результата. Возможность принятия обоснованных управленческих решений, направленных на повышение конкурентоспособности	Руководство, управленческий персонал всех уровней	Переход на дифференцированные объекты калькулирования в зависимости от технологии заготовки (сортиментная, хлыстовая, целыми деревьями) и типа организации (специализированная или комплексная)

1	2	3	4
Применение унифицированного перечня калькуляционных статей	Возможность учета специфики структурных подразделений организации и оценки их вклада в формирование себестоимости готовой продукции	Руководство, управленческий персонал всех уровней	Разукрупнение и разработка для каждой фазы производственной фазы индивидуального состава статей калькуляции

Преодоление негативного влияния проблем, выявленных в п. 1.2, предполагается посредством замещения попроцессного метода учета затрат на его пофазный вариант с разработкой для каждой фазы состава статей и расчета себестоимости различных объектов калькулирования, дифференцированных в зависимости от технологии заготовки и типа организации.

Для целей управления Положением 10/99 «Расходы организации» всем организациям рекомендуется самостоятельная разработка и установление состава статей затрат и организация учета расходов по обычным видам деятельности. В лесозаготовках основой для разработки постатейного разреза себестоимости лесоматериалов является типовая классификация статей затрат, по которым распределяются использованные на лесозаготовительное производство ресурсы:

- плата за древесину, отпускаемую на корню;
- стоимость покупной древесины;
- оплата труда производственных рабочих;
- отчисления на социальные нужды производственных рабочих;
- расходы на подготовку и освоение производства;
- 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);

- коммерческие расходы.

Перечень калькуляционных статей неоднократно подвергался критике и попыткам совершенствования отдельными исследователями. Анализ и обобщение предложений различных авторов позволили выявить следующие направления развития учета:

1. Необходимость корректного отражения в учете лесных ресурсов, используемых в процессе лесозаготовительного производства специфическим способом, не присущим более ни одному виду деятельности, предусматривающим отражение их изъятия с лесного участка на основе договора аренды, заключенного с собственником природных ресурсов (государством) и разрешающего лесопользование в виде лесозаготовок. Е.А. Шумилова отмечает, что полученный в эксплуатацию лесосечный фонд как стоимость сырья не включается в себестоимость продукции, однако, в составе статей калькуляции присутствует такая специфическая статья как «плата за древесину, отпускаемую на корню», размер которой зависит от ряда факторов: объема заготовок, лесотаксового района, пояса, породы древесины, расстояния вывозки [85]. В эту статью согласно отраслевой инструкции должны включаться лесные подати и плата за аренду, которые методически первоначально рекомендовано учитывать на счете 97 «Расходы будущих периодов», а затем ежемесячно списывать на счет 20 «Основное производство» по мере фактической вырубki лесосечного фонда. Однако, как показало проведенное исследование, в большинстве случаев бухгалтеры осуществляют привязку платежей за используемые лесные ресурсы не к фактическим объемам заготовки, а к срокам их уплаты, содержащимся в приложении к договору аренды, на основании которого осуществляются лесозаготовки. Выявленное обстоятельство указывает на то, что платежи за заготовленную древесину лесозаготовители квалифицируют как арендные платежи, подлежащие уплате по срокам, а не как плату за получаемое от природы сырье, призванное составлять физическую основу готовой продукции. По мнению



Е.А. Шумиловой, такой «способ учета платы за древесину на корню не обеспечивает надлежащий контроль за формированием затрат» [85, с. 97].

Ещё одним недостатком данного варианта учета, по замечанию Е.В. Морозовой, является то, что методика учета аренды в принципе «не предполагает отражение арендных платежей в составе расходов будущих периодов». Кроме того, «услуга по аренде предоставляется в течение всего действия договора, а не раз в год» [62, с. 90]. Оценивая предложения исследователей по развитию учета использования лесного участка на условиях аренды, следует отметить отсутствие в учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности информации о запасах лесных ресурсов на основе их содержания.

2. Необходимость особого внимания к отражению в бухгалтерском учете и раскрытию в бухгалтерской (финансовой) отчетности информации о ресурсах и расходах, связанных с подготовкой лесного участка к промышленной эксплуатации. В настоящее время отраслевой инструкцией возникающие на стадии организационных лесозаготовительных работ расходы по строительству лесовозных дорог, временных сооружений в лесу и т. п. предусмотрено учитывать в составе расходов будущих периодов как расходы на подготовку и освоение производства. П. 65 Положения № 34н, наоборот, предписывает затраты, произведенные организацией в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражать в бухгалтерском балансе в соответствии с условиями признания активов и списывать в порядке, установленном для списания стоимости активов данного вида. Актуальными остаются рекомендации, данные Е.В. Морозовой, Е.А. Шумиловой и др., по учету затрат на создание вышеуказанных объектов исходя из их экономической сути и связи с получением доходов. Ещё до внесения изменений в Положение № 34н относительно учета расходов будущих периодов, предложения данных авторов состояли в том, что если срок службы временных сооружений или дорог признается более 12 месяцев, то их следует зачислить в состав основных средств, если менее 12 месяцев, то признавать оборотными активами. Однако, на наш взгляд, если такой подход

может быть оправдан в отношении временных сооружений, поскольку стоимость домиков, лесоспусков и т.д. не существенна в случае их службы менее 12 месяцев, то решение относительно дорог может касаться только стоимости их сезонного варианта. Что касается магистралей, веток и усов, то нам представляется целесообразным рассматривать их в соответствии с ФСБУ 6/2020 «Основные средства», т.е. как самостоятельные части (соответственно, и самостоятельные инвентарные объекты, имеющие разный срок полезного использования) всего комплекса лесовозной дороги. Это должно существенно «разгрузить» себестоимость заготавливаемых лесоматериалов, а также соответствует практике, поскольку в настоящее время на лесозаготовителей возложены ещё лесохозяйственные работы и сооруженные дороги приходится использовать неоднократно и не только в период осуществления лесозаготовок.

3. Модификация структуры и состава статей калькуляции с целью повышения качества и аналитических возможностей генерируемой управленческой информации. Основным недостатком применяемой типовой номенклатуры статей затрат в ЛПК является ее унифицированность, что удобно при составлении отчетных сведений. Для целей управления информация, сформированная указанным методом непригодна, т. к. в силу укрупненности не отражает специфики и вклада в формирование себестоимости готовой продукции каждого объекта учета затрат (структурного подразделения, этапа работ и т. д.). Э.Ю. Свиридов, занимаясь исследованием калькуляционных расчетов в лесозаготовке, отмечает, что «правильный выбор состава калькуляционных статей позволяет определить цели расходования ресурсов организации» [74, с. 43]. В частности, по его мнению, для каждого комплекса работ необходимо разработать собственный разукрупненный перечень статей затрат [187]. Е.А. Шумилова также указывает, что «перечень калькуляционных статей, применяемый в соответствии с Методическими рекомендациями, является укрупненным и не отвечает современным условиям деятельности лесозаготовительных предприятий» [85, с. 112]. По ее мнению, особого уточнения требует статья «Плата за древесину,

отпускаемую на корню», а вкупе с Э.Ю. Свиридовым они считают, что статью «Услуги лесовозного транспорта на вывозке и расходы по содержанию лесовозных дорог» следует разделить, поскольку в нее входят разнородные по своей экономической сути расходы:

- расходы по содержанию лесовозных дорог, которые состоят из нескольких частей (магистраль, ветка, усы) и могут быть как круглогодичного использования, так и сезонные, поэтому требуют обособленного учета в целом и по выделенным участкам;

- расходы по строительству лесовозных дорог, которые формируют первоначальную стоимость объектов основных средств и не являются текущими расходами;

- услуги лесовозного транспорта на вывозке, включающие расходы на содержание машин, оборудования и иные расходы.

Е.В. Морозова обращает внимание на то, что эксплуатация запасов природных лесных ресурсов связана с обязательствами по восстановлению окружающей среды и поэтому список калькуляционных статей должен дополниться статьей «Лесохозяйственные работы» для отражения резерва по обязательствам на выполнение лесохозяйственных работ [62].

Изложенные выше разработки следует признать полезными, но имеющими ограниченный характер, не раскрывающими специфику использования ресурсов в лесозексплуатации. Следует заметить, предложения указанных авторов касаются в основном совершенствования специфических и технологических составляющих использования ресурсов в типологии затрат. Выявленная тенденция позволяет сделать вывод, что особенности, присущие исследуемому виду деятельности в современных экономических условиях, недостаточно отражены в предлагаемой нормативными документами классификации статей затрат.

На наш взгляд решение обозначенных проблем следует осуществлять в последовательности, перечисленной выше, так как ценность информации аналитических уровней учета затрат может не потребоваться при изначальной

неадекватной трактовке сущности и назначения используемого ресурса и его принадлежности к определенному этапу работ.

Наряду с обязательностью комплексного подхода к решению названных проблем, необходимо отметить, что повышение качества информированности пользователей по второму блоку может быть достигнуто при устранении ограничений действующей методологии, вызванных особенностями лесозаготовительной деятельности. Например, нет смысла разукрупнять статьи калькуляции по фазам, если вместо стоимости природных ресурсов в их составе будет присутствовать арендная плата за лесной участок, выделенный под лесозаготовку.

Выявленные «узкие места» методологии учета ресурсов в лесозаготовках позволяют утверждать, что действующий ее вариант не в состоянии создать для своих пользователей информацию, наполненную релевантными сведениями. Частично или полностью дезинформированными остаются все члены бизнес – сообщества и государство.

По мнению В.В. Приображенской «несовершенство методологии есть своего рода отражение несовершенства синхронизации потребностей практики с проблемами научных поисков», поэтому по своей природе методология дуалистична и на ней лежит важнейшая функция «оперативной реакции на потребности практики» [177]. Теоретическая область бухгалтерского учета, действительно, не всегда способна своевременно отвечать на новые вызовы практики, которые формируются под влиянием динамичного развития экономической среды.

На наш взгляд, развитие методологических вопросов, касающихся первого блока проблем в учете ресурсов, используемых в лесозаготовительной деятельности (и не только в ней), невозможно без внесения соответствующих изменений в базовые нормативные документы по бухгалтерскому учету ресурсов. По нашему мнению, в порядок формирования учетной информации о деятельности организаций лесного сектора, предусмотренный современными

нормативными документами, необходимо внести изменения в части определения объектов учета и элементов бухгалтерской финансовой отчетности.

Выводы.

1. Оценка влияния выявленных проблем в учете ресурсов на информационный обмен между экономическими субъектами показала, что запросы пользователей при действующей бухгалтерской методологии остается неудовлетворенными, что существенно сдерживает развитие лесозаготовок. Без внесения требуемых современной экономической действительностью изменений в учетный инструментарий не будет создано качественной информационной системы, обеспечивающей принятие обоснованных решений.
2. Сопоставление условий экономической деятельности, характеризующейся усилением партнерства государства и лесозаготовителей в сфере лесопользования, и возникающих в связи с этим запросов специалистов с «узкими» местами учетной методологии, не позволяющей пользователям определить запасы лесных ресурсов как реальный актив и организовать их комплексную переработку, позволило сделать вывод о необходимости разработки взаимосвязанного и взаимодополняющего учета запасов лесных ресурсов и лесных участков. Для этого следует активировать балансовый счет и соответствующий забалансовый счет, а бухгалтерский баланс, включающий стоимость деревьев, являющихся общеценностными ресурсами природы, необходимо признать партнерским.
3. Достижение стратегических целей развития лесного сектора экономики невозможно без разработки учетной методики бухгалтерского отражения движения ресурсов на каждом из предлагаемых этапов, сближающих национальную систему учета с международными принципами, и методики учета затрат на восстановление лесов.

4. Формирование надежной информации о расходах лесозаготовительных организаций целесообразно осуществлять на основе пофазного варианта попроцессного метода учета, позволяющего на основе индивидуального перечня статей определить себестоимость объектов калькулирования, дифференцированных в зависимости от технологии заготовки и типа предприятия.

5. Внесение изменений в методологическую базу учета ресурсов в лесозаготовках необходимо осуществлять в обозначенной последовательности:

- корректировка теоретических бухгалтерских основ посредством признания ресурсов объектом бухгалтерского учета и расширение применения профессионального суждения;
- представление добычной лесозаготовительной деятельности в бухгалтерском учете как 4-х последовательно – взаимосвязанных рабочих этапов и отражения на начальной стадии добычи в момент снабжения запасов лесных ресурсов как активов лесозаготовителя;
- применение уточненного перечня статей затрат для каждой фазы лесозаготовительных работ, учитывающего потребность пользователей в информации различной аналитичности.

Считаем, что соблюдение указанного алгоритма подготовки бухгалтерской информации обеспечит принятие обоснованных решений и будет способствовать экономическому росту лесного сектора экономики.

## **ГЛАВА 2. ЗАПАСЫ ЛЕСНЫХ РЕСУРСОВ КАК ОБЪЕКТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ЭЛЕМЕНТ ОТЧЕТНОСТИ ЛЕСОЗАГОТОВИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ**

### **2.1 Международный и отечественный подходы к определению ресурсов организаций**

Фундаментом для функционирования любого экономического субъекта являются ресурсы, которые всегда были объектом пристального внимания как отечественных, так и зарубежных ученых. Сущностью, классификацией и их рациональным использованием занимались в своё время такие именитые экономисты как Ж.Б. Сэй [78], А. Маршалл [60], Дж. Б. Кларк [54], К.Р. Макконелл [57] и многие другие. В настоящее время под влиянием происходящих изменений в практической деятельности организаций и их теоретического осмысления, а также трансформации мировоззренческой парадигмы эти вопросы не потеряли своей актуальности.

В переводе с французского термин «ресурсы» означает «источник». Большой экономический словарь определяет данную категорию как фундаментальное понятие экономической теории, означающее, в общем, источники, средства обеспечения производства [218].

Таким образом, становится понятно, что сущность исследуемого объекта в целом и его отдельных частей при изучении экономического пространства и происходящих в нем процессов подробно и глубоко должна раскрываться экономической теорией.

Тем не менее, понятие ресурсов не является абсолютно новым и для своего представления в бухгалтерском финансовом учете и отчетности, поскольку для решения всевозможных задач любой бизнес всегда использует комплекс разнообразных по своему назначению ресурсов: природных, материальных, трудовых и финансовых. Однако в российской бухгалтерской практике данная категория непосредственно не использовалась, несмотря на то, что с движения

ресурсов начинается и ими же заканчивается любой экономический процесс. Но, как указывает профессор Е.А. Мизиковский, «в бухгалтерском учете каждый хозяйственный факт отражает реальные экономические процессы, имеет определенный экономический смысл» [61], поэтому закономерен вывод, что положения и достижения одной области экономических наук обязательно должны находить свое применение в другой смежной области.

По мере привлечения различных ресурсов к участию в функционировании конкретной организации в качестве факторов производства они должны отражаться в бухгалтерском учете в стоимостном выражении. Закономерно возникают учетные эквиваленты поступления и использования задействованных организацией ресурсов, отражаемые такими категориями как «затраты», «расходы», «себестоимость» и «издержки». Следует отметить, что в самом порядке применения этих ключевых для определения финансового положения и результата понятий отсутствует должная ясность, поскольку, как показывают проведенные исследования, даже в действующем нормативно – правовом обеспечении российского бухгалтерского учета они используются как слова-синонимы. Обзор научных публикаций по проблеме выработки однозначной концепции понимания сущности, взаимосвязи и соотношения указанных понятий (И.Е. Мизиковский [151], С.В. Шебек [247], С.А. Николаева [84], Л.И. Хоружий [250], З.Х. Шогенцукова [214], В.К. Складенко [188], Т.Ю. Дружиловская [114], А.И. Касимова [124], О.А. Жигунова [117] и другие [50, 103, 122, 133]) выявляет, что сохраняется открытость и дискуссионность в вопросах трактовки содержания и соотношения указанных затратных категорий. Объединяет большинство позиций в единое целое лишь то, что всеми авторами указанные затратные категории однозначно признаются обозначением экономических ресурсов на разных стадиях их движения в организации.

Исследование российской учебной литературы [43, 65] выявляет, что она до сих пор использует термин «ресурсы» только лишь для того, чтобы определить



вышеуказанные затратные понятия и в дальнейшем оперирует исключительно ими.

Однако с момента начала интеграции Российской Федерации в мировую экономику и гармонизации национальных учетных стандартов с международными стандартами учета и отчетности возрос научный и практический интерес к проблемам оценки и отражения в бухгалтерском учете различных видов используемых ресурсов, поскольку именно они составляют основу и перспективу деятельности любой коммерческой организации. В научных публикациях широко обсуждаются вопросы формирования надежной, полной и достоверной учетной и отчетной информации, а также ее максимального соответствия запросам субъектов бизнеса [98, 130]. На первый план в дискуссиях данного направления выдвигается проблема полезности для пользователей в изменившихся экономических условиях информации по ресурсам организации, представляемых, в частности, в качестве активов бухгалтерского баланса [168]. Например, профессор М.Л. Пятов считает, что «период в истории бухгалтерского учета с конца XX в. по настоящее время можно охарактеризовать снижением доверия к финансовой отчетности компаний» [182, с. 57]. В своих исследованиях он выдвигает «гипотезу о несоответствии методов бухгалтерского учета, направленных на формирование баланса, информационным потребностям пользователей отчетности, принимающих решения в условиях современной экономики» [182, с. 58]. Выходом из положения ему представляется проведение исследований информационных запросов пользователей бухгалтерской отчетности, не находящих удовлетворения в современной хозяйственной практике, а также границ используемых учетных моделей фирмы, требующих преодоления [182]. По мнению Н.Н. Карзаевой также наблюдается увеличение разрыва потребностей пользователей в информации от содержания предоставляемых данных в рамках бухгалтерской отчетности, в связи с чем она отмечает, что «принцип релевантности информации является основополагающим в организации процесса формирования бухгалтерской отчетности, так как именно

он позволяет достигнуть цели бухгалтерского учета по представлению информации, необходимой ее пользователям. История развития бухгалтерской отчетности подтверждает определяющую роль интересов пользователей в этом эволюционном процессе» [52, с. 603].

Для приведения методологии учета в соответствие с экономическими реалиями и запросами практики, для устранения множества их несоответствий в настоящее время российскими учеными переосмысливаются устоявшиеся теоретические подходы.

Публикуемые предложения по совершенствованию процесса учета, а также надежному и корректному представлению в отчетности ресурсов, которые могут, по мнению исследователей, представлять интерес для своих пользователей, разнородны и разнонаправлены. Как отмечает С.Ф. Легенчук, в бухгалтерских научных исследованиях присутствует достаточная хаотизация уже в той мере, что настоятельно требует своего снижения путем «разработки правил и общей модели модификации бухгалтерского учета» [136].

Обобщение результатов анализа современных научных публикаций, связанных с вопросами формирования учетной и отчетной финансовой информации о различных ресурсах в составе активов бухгалтерского баланса, позволяет выявить две тенденции в попытках ученых создать информационную базу для принятия решений, соответствующую по полноте и достоверности запросам экономических субъектов:

1. Бухгалтерская мысль, которая в основу решения проблемы закладывает максимально возможное расширение границ баланса с представлением в нем используемых для извлечения выгоды ресурсов, которые либо совсем не представлены в финансовом учете и отчетности, либо вариант их представления на взгляд авторов требует своего совершенствования. Например, по мнению В.Г. Когденко и М.В. Мельник «расширенная трактовка капитала предполагает определенную модернизацию состава активов» [126, с. 29]. П.П. Баранов и Я.И. Устинова, занимаясь проблемой достоверного представления

такого специфического ресурса компаний как деловая репутация, отмечают, что «следование концепции достоверности в первую очередь предполагает необходимость научного обоснования существования, оценки и механизмов трансформации активов и пассивов, вовлеченных в хозяйственную жизнь организации [91, с. 39]. Т.Н. Обущенко свое обоснование методики учета и отражения в отчетности человеческих ресурсов начинает с того, что «человеческий актив может быть идентифицирован» [165, с. 4]. Н.С. Тонкошкурова при разработке развития учета интеллектуальных ресурсов отмечает, что «несмотря на то, что знание является наиболее ценным активом в деятельности любого хозяйствующего в современных условиях предприятия, пользователи финансовой отчетности не могут получить достоверную информацию о наличии, стоимости и составе данного ресурса» [197, с.115]. Т.О. Графова указывает, что сторонники учета человеческого капитала считают отражение человеческих ресурсов в составе активов его неотъемлемым элементом [109]. Многие авторы, разрабатывая и обосновывая свои идеи относительно учета различных ресурсов, доказывают, что в хозяйственной жизни любой организации, действительно, присутствует множество ресурсов, которые вовлечены в её деятельность, но в финансовом учете и отчетности не представлены совсем или отражены некорректно. Однако следует отметить, что при этом отдельные теоретические конструкции по развитию учета ресурсов не находят своего применения на практике и продолжают оставаться в стадии предложений. На наш взгляд, главной причиной тому служит несоответствие вырабатываемых подходов действующему в Российской Федерации бухгалтерскому законодательству.

2. Бухгалтерская мысль, которая основой создания надежной отчетной информации финансового характера видит четкое следование нормам документов, регулирующих бухгалтерский финансовый учет. Например, И.Е. Мизиковский и А.А. Баженов указывают, что «принципы достоверности и полноты БФО должны реализовываться через правила, установленные действующими нормативными актами по бухгалтерскому учету» [152, с. 71].

Такой подход является весомым аргументом противников включения в актив баланса максимально возможного перечня ресурсов, поскольку финансовая часть учета в РФ является законодательно регламентируемой. Обоснованным в этой связи выглядит и мнение О.А. Агеевой о том, что человеческие ресурсы не могут быть представлены в активе бухгалтерского баланса организаций, поскольку люди свободны, нет контроля над этими ресурсами [87]. Кроме того, сторонники данного подхода отмечают, что признать человеческий капитал объектом бухгалтерского учета очень трудно, поскольку для начала необходимо хотя бы попытаться отделить данный объект учета от других. Поэтому ни международными, ни российскими бухгалтерскими стандартами в настоящее время пока не предусмотрено отражение в бухгалтерском финансовом учете персонала как актива компании. В частности, ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» четко предусматривает, что интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду не являются нематериальными активами [21]. В Международном стандарте финансовой отчетности 38 «Нематериальные активы» также указано, что «обычно предприятие не имеет достаточного контроля над ожидаемыми будущими экономическими выгодами, возникающими в результате наличия квалифицированного персонала и его обучения, для того чтобы эти статьи отвечали определению нематериального актива» [10]. По мнению И.Е. Мизиковского и А.А. Баженова для представления пользователям качественной отчетной информации финансового характера ее необходимо контролировать по двум ключевым параметрам: отражение в бухгалтерской финансовой отчетности активов и пассивов в зависимости от их срока обращения и оценку статей бухгалтерской финансовой отчетности [152]. При этом должно выполняться полное соблюдение норм действующего бухгалтерского законодательства. За необоснованные искажения в бухгалтерской финансовой отчетности авторы предлагают ужесточить административную ответственность руководства организаций [152].

На наш взгляд оба приведенных подхода имеют достоинства и не лишены недостатков. Если разработки первого направления способны дать новую и нужную для принятия решений информацию пользователям отчетности, то иногда даже самые перспективные не могут быть применены в результате несоответствия законодательству. И это справедливо, потому что в результате бесконтрольного внедрения в практику всех предложений может произойти «перенасыщение» бухгалтерского баланса массой сведений, сформированных на основе различных методик и не приносящих заинтересованным сторонам никакой пользы при отсутствии сопоставимости. Второй подход хорош тем, что имеет под собой единую основу, применение которой позволяет пользователям эффективно использовать сформированные данные. Однако эта общность для всех видов деятельности наряду с тем, что в результате продолжающегося реформирования российского учетного законодательства в отчетности отсутствуют многие сведения о ресурсах, приводит к тому, что для пользователей отчетная информация по многим параметрам теряет свою полезность. В частности это касается показателей, характеризующих специфичность (уникальность) деятельности (имеющихся конкурентных преимуществ). Например, О.В. Сухарева, исследуя специфические проблемы бухгалтерского учета добывающего вида деятельности, отмечает, что «рыночная капитализация добывающей компании может очень сильно зависеть от подтвержденных запасов ископаемых, поэтому финансовая отчетность, в которой не содержится информация о потенциально извлекаемых запасах ископаемых, не полно отражает реальную картину бизнеса. Иногда компании в связи с этим включают в текстовые пояснения к финансовой отчетности информацию о подтвержденных геологических запасах в недрах, выраженную в неденежной форме. Но представление такой информации не регулируется бухгалтерскими стандартами, поэтому является хаотичным. К тому же неденежная информация никак не отражается на показателях финансовой отчетности» [195, с.34].

Отсутствие единого подхода к отражению ресурсов в учете и отчетности, осложненное неустойчивостью терминологического ряда, представляющего данный объект в бухгалтерском пространстве, обуславливает развитие бухгалтерской методологии учета ресурсов. Для определения единого вектора развития в совершенствовании учета различных их видов и адекватного представления в отчетности, в том числе и как актива в бухгалтерском балансе, имеют принципиальную важность и целесообразность исследование и оценка действующих концепций, закладываемых в основу представления финансовой информации, поскольку кругооборот ресурсов, используемых внутри организации, оказывает непосредственное влияние:

- на ее финансовое состояние - в силу того, что определяемая стоимость ресурсов, отражаясь в финансовом учете в качестве затрат, поступает при заполнении финансовой отчетности в актив бухгалтерского баланса для формирования данных о финансовом положении; тем самым удовлетворяется запрос пользователей о наличествующем ресурсном потенциале, предназначенном принести экономическую выгоду организации в будущем;

- на результаты экономической деятельности - в связи с тем, что если ресурс не способен принести компании доход в будущем, то понесенные на его получение в хозяйственной деятельности расходы списываются для определения финансового результата в текущем отчетном периоде; это действие находит свое отражение в отчете о финансовых результатах для возможности определения пользователями отчетности эффективности руководства организации по использованию имеющихся в распоряжении ресурсов.

Основные концепции учета и отчетности представлены:

- в международной практике - в Концептуальных основах представления финансовых отчетов, разработанных СМСФО [8];

- в российском учетном пространстве – в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России, одобренной Методологическим советом по бухгалтерскому учету при МФ РФ и Президентским советом ИПБ [9].

Анализ этих документов, проведенный с целью оценки влияния их применяемых положений на качественное представление в учете и отчетности используемых в хозяйственной деятельности организации ресурсов, представлен в табл. 13 (Приложение 4).

Результаты анализа показывают, что понятие «ресурсы» является ключевым моментом в международной учетной концепции. Использование данного понятия позволяет сформулировать цель создания отчетной информации и удовлетворение информационной потребности пользователей, а также содержание и основные элементы формируемой финансовой информации (активы, обязательства, расходы) и является фундаментом концептуального подхода, сложившегося в мировой учетной практике. В Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России обозначенный термин встречается лишь дважды – при выявлении интереса органов власти в формируемой бухгалтерской информации и в контексте оценки информации о финансовых результатах. При этом можно отметить, что в нормативных документах, регулирующих бухгалтерский учет, категория «ресурсы» встречается в целом не так уж и часто. Например, в Положении № 34н [24] данное понятие используется трижды:

- при обозначении в качестве одной из задач бухгалтерского учета - обеспечение пользователей информацией для осуществления ими контроля за использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов;
- при определении правил оценки таких статей отчетности как сырье, материалы и готовая продукция;
- при указании на то, что природные ресурсы, находящиеся в собственности организации, должны относиться к ее основным средствам.

ФСБУ 6/2020 не содержит прямую ссылку на понятие «ресурсы», но оперирует информацией о том, что объекты природопользования не подлежат амортизации как основные средства, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются [18]. Следовательно, природные ресурсы – это

структурная часть в составе основных средств. Еще один федеральный стандарт, использующий понятие «ресурсы» и тоже для обозначения их природной составляющей - это ПБУ 24/2011 [17]. Данное положение по бухгалтерскому учету призвано регулировать учет затрат на освоение природных ресурсов, но сразу сужает круг ответов на вопросы до стадии оценки и разведки, а также ограничивается только месторождениями невозобновляемых природных ресурсов, а именно полезными ископаемыми, залегающими в недрах.

Тем не менее, в Концептуальных основах представления финансовых отчетов, которые официально действуют на территории РФ и на которые ориентируются при разработке как международных стандартов, так и при развитии методологии национального учета, дано четкое указание на то, что всем заинтересованным пользователям для оценки перспектив работы конкретной организации необходима информация о располагаемых ею ресурсах и о том, насколько рационально и эффективно руководство компании выполнило свои обязанности по использованию этих ресурсов [8].

Между тем только один из двух проанализированных концептуальных документов содержит пояснение сущности ключевого для предоставления полезной бухгалтерской информации понятия. Документ международного значения определяет экономический ресурс для целей бухгалтерского учета как право, обладающее потенциалом создания экономических выгод. В свою очередь активом согласно концепции МСФО признается лишь экономический ресурс, контролируемый организацией в результате прошлых событий. Следовательно, ресурсами для целей их представления пользователям в активе баланса считаются, как справедливо отмечают С.Н. Николаева и С.В. Шебек, полезные объекты, ценные и интересные для инвесторов и менеджеров [84]. Я.В. Соколов пояснял, что согласно американскому правилу Ганта, заложенному в идею МСФО и гласящему: «Все, что с пользой администрация предприятия потратила в данном отчетном периоде, составляет его затраты», активом может быть признан только тот объект (ресурс), который способен приносить доход (т.е. пользу).



Соответственно в этой конструкции понятие "ресурсы" вытесняет термины "имущество" и "средства" и потенциально предполагает отказ от введения в состав активов только тех объектов, которые составляют собственность компании. Вместо этого предполагается, что актив включает в себя объекты, которые находятся под контролем администрации организации [191]. В свою очередь С.Н. Николаева и С.В. Шебек подвергают и такой подход критике, отмечая, что:

- во-первых, для того чтобы пользоваться ресурсом, совсем не обязательно его контролировать;
- во-вторых, объективное наличие ресурса не должно ставиться в зависимость от субъективного отношения менеджеров к способности данного ресурса создавать экономические выгоды [84].

По их мнению «заложенные в МСФО требования носят откровенно дискриминирующий характер», а такие «методологические ограничения тянут за собой «стратегические» ограничения: тормозят развитие предприятия, исключают возможность использования некоторых видов ресурсов для получения конкурентных преимуществ» [84, с. 39]. С точки зрения указанных исследователей «ресурсы – это всё, что может быть использовано организацией для достижения своих целей, для удовлетворения собственных потребностей и потребностей субъектов внешней среды» [84, с. 42].

В российской концепции понятие ресурсов для целей бухгалтерского учета нельзя вывести даже «обратным» путем - исходя из определения актива, поскольку там указано, что активами считаются хозяйственные средства, контроль над которыми организация получила в результате свершившихся фактов ее хозяйственной деятельности и которые должны принести ей экономические выгоды в будущем. При этом первой из основ организации российского бухгалтерского учета в Концепции указано допущение имущественной обособленности организации, которое означает, что имущество и обязательства каждой конкретной организации должны учитываться обособленно от имущества

и обязательств всех остальных организаций. Однако, если воспользоваться определением актива из экономического словаря, которое определяет активы как ресурсы, получаемые или контролируемые конкретным хозяйствующим субъектом, возникшие в результате совершенных в прошлом операций или событий и являющиеся источником предполагаемых экономических выгод в будущем [249], то получится, что в активе российского бухгалтерского баланса следует показывать ресурсы (материальные, трудовые и финансовые, как указано в Положении № 34н), представляющие собой хозяйственные средства, принадлежащие организации на праве собственности. Я.В. Соколов отмечал, что слово "средства" по сравнению со словом "имущество" существенно улучшает терминологию и расширяет при применении инвентарного подхода понятие актива, который в этом случае трактуется уже не как имущество, находящееся в собственности предприятия, а как сумма основных, оборотных и отвлеченных (изъятые, но учитываемое имущество) средств [191]. Но, тем не менее, и такой вариант не решает всех проблем, в частности, проблему с отражением в балансе расходов будущих периодов, которая до сих пор в российском бухгалтерском учете не урегулирована. В свою очередь профессор В.Ф. Палий ещё в начале нынешнего столетия также писал: «Устоявшееся у нас отождествление актива с имуществом хозяйства устарело, не соответствует современному пониманию данной категории» [67, с. 7]. Однако, на наш взгляд, не следует стремиться исключать, как это предусмотрено методологией МСФО, из состава активов и списывать на расходы организации те объекты, которые принадлежат ей на праве собственности, но временно по каким-либо причинам, обстоятельствам или мнению управленческого персонала не приносят доход. Если ими не утрачена внутренняя потенциальная возможность выгодного применения исходя из имеющихся функциональных свойств, ради которых эти ресурсы были когда-то приобретены, то менеджерам компании как раз стоит направить максимум усилий для получения дохода от имеющихся ценностей такого характера. Это позволит

пользователям увидеть и более объективно оценить результат их управленческой работы.

Исследование российской концепции учета показало, что ее положениями предусмотрено текущее отражение информации о движении активов, которые позволяют произвести выплаты контрагентам. Можно заключить, что российский концептуальный документ видит основную потребность пользователей как интерес к возможности организации погасить свои долги. На расширение предоставляемой информационной базы он не нацелен. Концептуальный документ международного назначения, напротив, направлен на удовлетворение полезной информацией как можно большего числа пользователей, отношения с которыми планируются и на перспективу с привлечением от них в деятельность организации дополнительных ресурсов, поэтому производится максимально интересное с точки зрения полезности для всех информирование о положении организации на рынке.

Кроме того, в российской учетной практике по сравнению с международным подходом к составлению отчетности действия бухгалтера нормативно ограничены. Для применения профессионального суждения относительно предоставления качественной информации в нужном аспекте остается немного возможностей.

Выводы.

1. Несмотря на то, что ресурсы составляют основу и перспективу деятельности любой организации, их сущность как объекта бухгалтерского учета не раскрыта ни в учебной литературе, ни в научных публикациях, ни в российском концептуальном документе, определяющем основы российского бухгалтерского учета в рыночной экономике. Руководствуясь требованием Концептуальных основ представления финансовых отчетов, которые действуют на территории Российской Федерации и предписывают необходимость подачи всем заинтересованным пользователям информации о располагаемых ресурсах и эффективности их использования, а также тем обстоятельством, что ресурсы как

объект в целом и как комплекс, состоящий из отдельных частей в российской экономической науке более подробно и глубоко исследовались экономической теорией, предлагаем именно через ее положения дать определение ключевому для качественного ведения учета и составления полезной бухгалтерской отчетности понятию. Это будет достаточно емко и универсально, поскольку учтет одновременно всё многообразие видов, вариантов возникновения и движения ресурсов внутри организации. В целом данный вариант будет соответствовать и действующему в настоящее время, но официально не закрепленному методологическому учетному подходу в Российской Федерации. После проведенного анализа различных подходов к определению исследуемого понятия и обобщения в табл. 14 (Приложение 5) полученных результатов можно заключить, что ресурсами для целей бухгалтерского учета должны считаться все объекты материального, нематериального, трудового, природного, финансового и иного характера, которые на основании подтвержденных прав задействованы в каком-либо бизнесе и используются для достижения его цели.

2. Непрерывное движение (кругооборот) экономических ресурсов в организации, оказывающее непосредственное влияние на ее финансовое состояние и результаты работы, представляет собой саму хозяйственную деятельность, являющуюся предметом бухгалтерского учета. Поэтому принципиально важен действующий подход, закладываемый в основу их учета и представления в отчетности. Тем не менее, применение стоимостных эквивалентов, которыми представлены ресурсы в бухгалтерском учете, не сведено в единую систему. В то же время общеизвестно, что «наука основывается на понятийном консенсусе научного сообщества» [95]. На наш взгляд, объединение большинства позиций в единое целое и установление логической взаимосвязи между понятиями «затраты», «расходы», «издержки» и «себестоимость» в бухгалтерском пространстве можно осуществить и выстроить через используемую в международной практике категорию «ресурсы». Поскольку понятие «ресурсы» в экономической действительности является первичным, то

именно

оно

и должно стать центральным объектом бухгалтерского учета, а затратные термины - лишь обслуживающими его в качестве соответствующих оценок на разных стадиях движения ресурсов в организации. Для продолжения совершенствования российских правил учета ресурсов и представления их в отчетности с целью формирования для пользователей финансовой информации высокого качества необходимо свести в единую прозрачную систему практику применения затратных терминов, используя установки МСФО и положения отечественных нормативных документов, регулирующих бухгалтерский учет.

3. Актуальность корректного отражения в финансовом учете и качественного представления для пользователей в отчетности различных видов ресурсов вызывает множество подходов к решению данной проблемы. Считаем, что разработки по развитию учета ресурсов необходимо осуществлять с обязательной ориентацией на особенности различных видов деятельности. Как показывают проведенные практические и теоретические исследования, именно учетным работникам организаций, работающих в специфических видах деятельности, труднее всего, пользуясь общими подходами бухгалтерского финансового учета, составить отчетность, правдиво характеризующую особенности работы организации и ресурсную базу, на основании которой планируется извлечение экономической выгоды. Главным требованием, являющимся ограничителем потока научной мысли для целей развития финансового учета ресурсов, должно стать соблюдение нормативных положений. Это обеспечит применимость идей на практике с одновременным развитием отраслевого регулирования бухгалтерского финансового учета и формирования отчетных данных, полно и качественно характеризующих особенности работы хозяйствующего субъекта и сравнимый по конкретному виду деятельности ресурсный потенциал, из которого организация планирует извлекать экономическую выгоду.

4. Решение проблемы формирования качественной и надежной отчетной информации о ресурсах, обладающей не абсолютной, но приближенной к ней, сопоставимостью, а также соответствующей запросам бизнес – сообщества, возможно посредством корректировки понятия «актив» в российской концепции учета. Опираясь на мнение профессора В.Ф. Паля о бесполезности для развития современного бухгалтерского учета исторических исследований и о том, что у учетных предшественников нужно использовать только полезные наработки, а также учитывая то, что понятие «ресурсы» по сравнению с категориями «имущество» и «средства» охватывает наибольший перечень интересных для пользователей объектов и доказало свою эффективную применимость в международной учетной практике, предлагаем понятие актива в российской концепции привести в соответствие с МСФО и также обозначить на основании понятия ресурсы. Этот шаг даст возможность применения профессионального бухгалтерского мнения для представления в балансе помимо объектов, принадлежащих организации на праве собственности, необходимых для пользователей ресурсов, которые специфичны для конкретного вида деятельности, удовлетворяют критериям признания актива и помогают оценить конкурентные преимущества, но не предусмотрены в настоящее время нормативными документами к отражению в бухгалтерском учете и отчетности. Тем самым повысится информативность показателей отчетности, т.к. они будут служить не только для оценки прошлых событий, но и открывать будущие перспективы работы организации.

## **2.2 Систематизация и раскрытие информации о природных ресурсах в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности**

Предпосылкой эффективного управления используемыми ресурсами является их обоснованная классификация, однако в случае с лесными ресурсами, выделенными под заготовку, в сложившейся на данный момент ситуации не

наблюдается никакого наличия объекта управления, кроме арендной платы. Внешним пользователям финансовой информации в силу отсутствия у них доступа к учетной политике лесозаготовительной организации также непонятно, например, в составе какого элемента затрат находится плата за аренду леса – в материальных или в прочих затратах.

Соответственно, совершенно закономерен вывод о том, что необходимо дальнейшее развитие принципиальных подходов, закладываемых в основу подготовки информации о разделении расходов на различные виды ресурсов, используемых в лесозаготовках. Базисом этого развития, по нашему мнению, должно выступать единство научного знания. Выводами и результатами предыдущих рассуждений явились заключения о том, что:

- ресурсы в силу необходимости реализации пользовательских запросов следует признать центральным объектом бухгалтерского учета, а затратные термины – лишь обслуживающими его в качестве соответствующих оценок на разных стадиях движения ресурсов в организации, что будет соответствовать экономической деятельности и ее моделированию в бухгалтерском учете;

- сущность ресурсов как объекта в целом и его отдельных частей в российском подходе к изучению экономического пространства наиболее подробно представлена экономической теорией, а вопросы назначения и характера использования природных ресурсов исследовались экономикой природопользования.

Эти суждения при объединении их с выводом Н. Д. Врублевского о том, что входящая бухгалтерская информация объединяет показатели о ресурсах и имуществе организации, которые были приобретены, имеются в наличии и должны в будущем принести доходы, а выходящая бухгалтерская информация представляет собой данные о ресурсах организации, израсходованных в производстве для получения доходов [47], дают основания полагать, что придание четкости методическому обеспечению однородности формируемых элементов затрат возможно на основе создания взаимосвязи между классификацией

привлеченных в производство ресурсов (входящая информация) и классификацией затрат на них (выходящая информация).

Для достижения цели правдивого представления лесных ресурсов в применяемой учетом классификации по экономическим элементам считаем целесообразным обратиться к достижениям экономики природопользования в части классификации природных ресурсов для создания достоверной входящей бухгалтерской информации. Для классификации природных ресурсов используются различные признаки, среди которых А. А. Кисленок и И. А. Галанина приводят степень возобновимости и характер использования [53]. По степени возобновимости или экологической классификации все природные ресурсы делятся на возобновимые и невозобновимые, а признак характера использования предполагает разбивать всю совокупность ресурсов природы на средства и предметы труда.

Для определения принципиального места природных ресурсов в системе всей совокупности экономических ресурсов, считаем необходимым использовать постулаты экономической теории как основы экономических наук. Однако, как выяснилось при исследовании экономической литературы, в работах различных авторов система ресурсов представлена по-разному. Варианты классификации экономических ресурсов, предлагаемые в работах российских и зарубежных исследователей экономической теории, представлены в табл. 15 (Приложение б).

Как видно по данным, представленным в табл. 15, вследствие отсутствия единого подхода авторов к классификации ресурсов в макроэкономическом аспекте однозначно определить место природных ресурсов в совокупности экономических ресурсов не представляется невозможным. В одних классификациях они представлены в составе материальных ресурсов, но не капитала (Кэмпбелл Р. Макконелл, Стенли Л. Брю), у других специалистов материальными ресурсами признаются только объекты, созданные руками человека (А. Е. Чистяков, Т.С. Силюк и др.) и, следовательно, природные ресурсы



представляют собой обособленную группу. Тем не менее, последний коллектив авторов разделяет капитал на две составляющие: основные и оборотные фонды. Характеристики этих составляющих, нашедшие применение в бухгалтерском учете (в частности, при формировании актива баланса), совпадают с классификацией природных ресурсов по характеру их использования на средства и предметы труда, которая приведена у А.А. Кисленок и И.А. Галаниной.

В соответствии с действующим законодательством для целей формирования отчетных показателей бухгалтерского финансового учета активный капитал (ресурсы, отражаемые в активе баланса) принято разделять на внеоборотные и оборотные, в составе которых обязаны числиться также все средства и предметы труда: как «рукотворного», так и «нерукотворного» содержания. Отсюда следует закономерный вывод, что качественным представлением в учете и отчетности ресурсов природы может считаться лишь их отражение в соответствии с разработанными классификациями, предполагающими соблюдение сущности и назначения каждого вида таких ресурсов. Данный фактор, на наш взгляд, при отражении природных ресурсов в учете не может быть отделен, кроме того, в своем применении от разделения процесса самого природопользования на различные виды. Например, по направлению «ресурсопотребление» в экономике природопользования выделяются следующие виды хозяйственного воздействия на природу: добыча (изъятие природных ресурсов) и использование ресурсов без изъятия [53]. В связи с этим для применения в бухгалтерском учете необходима разработка классификации ресурсов природы, охватывающей все характеристики данного объекта и процесса и предполагающая дифференцированный подход к их квалификации, отражающий назначение и вариант вовлечения в хозяйственную деятельность. Исходя из всего вышеизложенного, предлагается к использованию в учете подход, представленный на рис. 2.

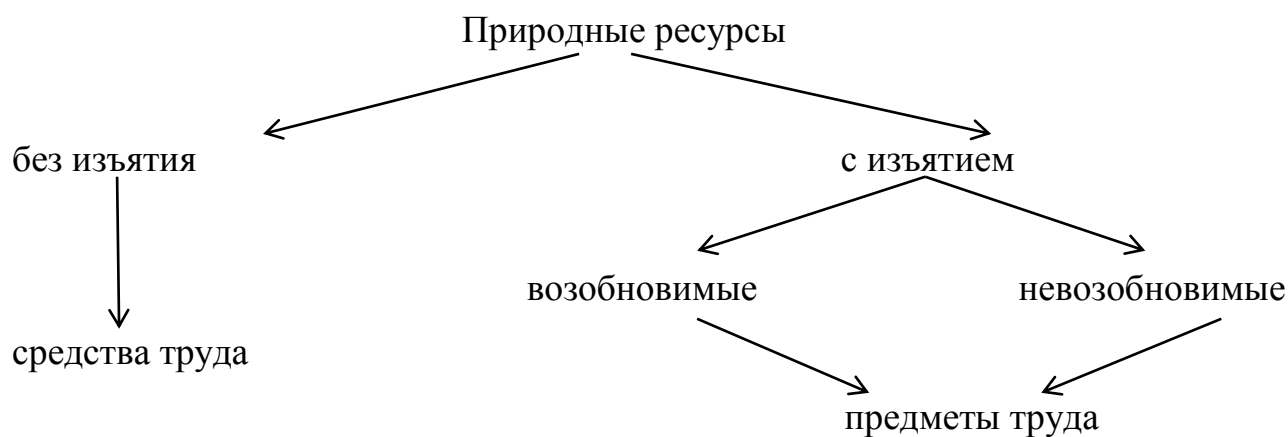


Рисунок 2 - Классификация природных ресурсов для их надежного представления в бухгалтерском учете и отчетности

В отличие от однозначного отнесения всех объектов природопользования к основным средствам, действующего в настоящее время, предлагаемая разработка по классификации природных ресурсов для целей ее применения в бухгалтерском учете существенно повысит информированность о варианте их вовлечения в хозяйственную деятельность организации. Это должно, со своей стороны, помочь более надежно квалифицировать данный объект учета для пользователей, имеющих в первую очередь прямую финансовую заинтересованность в функционировании добывающей организации, которая задействуют продукты природы уникальным способом. Кроме того, данный подход будет способствовать развитию в отношении учета природных ресурсов такого принципа как «приоритет содержания над формой» и являться обоснованием для проявления бухгалтерскими специалистами своего профессионального суждения в необходимых случаях. Нам представляется, что в данной ситуации не будет наблюдаться и нарушения принципа имущественной обособленности, потому что в любом случае у организации всегда имеются оформленные должным образом на ее фирменное название документы, которые бухгалтерской службе нужно лишь экономически правильно квалифицировать.

Нами было отмечено, что, несмотря на поступление природных ресурсов на стадии заготовления в распоряжение организации, использование их в процессе производства, создание из них или с их помощью новых продуктов, бухгалтерский учет изымаемых ресурсных запасов нормативно не урегулирован. Такое положение может иметь объяснение как с позиции сохранения за государством права собственности на имеющиеся в стране природные ресурсы, так и с позиции отсутствия методики оценки предоставленных для извлечения запасов, созданных природой. Но в связи с тем, что для освоения природных ресурсов по различным договорным формам природопользования они передаются в распоряжение организациям, то, соответственно, методология учета данного вида ресурсов требует дальнейшего развития.

В настоящее время при появлении природных ресурсов в распоряжении организации российским бухгалтерским законодательством предлагается воспользоваться нормами ФСБУ 6/2020 «Основные средства». Именно этим стандартом регулируется учет объектов природопользования, где отмечается, что объекты природопользования не подлежат амортизации, поскольку их потребительские свойства с течением времени не изменяются [18].

Такой подход можно признать не совсем корректным и очень общим, поскольку и природопользование, и сами природные ресурсы бывают различных видов. Официальное определение понятия «природные ресурсы» дано в федеральном законе № 7 – ФЗ «Об охране окружающей среды» от 10.01.2002 г. [3]. Данная дефиниция определяется в качестве компонентов природной среды, природных объектов и природно-антропогенных объектов, которые используются или могут быть использованы при осуществлении хозяйственной и иной деятельности в качестве источников энергии, продуктов производства и предметов потребления и имеют потребительскую ценность.

Сопоставление приведенного определения с обозначенным в этом же законе определением природной среды позволяет сделать вывод, что это та же самая природа, но уже представляющая потребительский интерес для человека.

Определение природопользованию в законе не содержится, но обозначено то, что считается использованием природных ресурсов. Полагаем, что эти понятия должны быть синонимичны. Данный вывод позволяет заключить, что объектом природопользования может являться любая часть природы. Эксплуатироваться, вовлекаться в хозяйственный оборот и подвергаться различным видам воздействия могут как компоненты природной среды, так природные и природно-антропогенные объекты.

Природные ресурсы в принципе могут участвовать в экономической деятельности любого субъекта, но функциональный вклад их будет различен. Как правило, для основной массы производственных организаций они выступают в качестве операционной основы производства, т.е. представляют собой непосредственную территорию, на которой размещены производственные сооружения. В сельском хозяйстве они являются объектами производственной деятельности. В добывающей промышленности природные богатства всегда выступали источником сырья, которое составляло вещественную основу готовой продукции. Таким образом, природопользование при разных видах экономической деятельности, действительно, может осуществляться либо без изъятия природных ресурсов, либо с их изъятием. Первый вариант может присутствовать абсолютно во всех видах деятельности. Второй в обязательном порядке присутствует при добыче полезных ископаемых. Основным различием между двумя вариантами природопользования, существенным с точки зрения их влияния на учет, может быть признано то, что природопользование без изъятия природных ресурсов позволяет им остаться недвижимыми объектами, а вовлечение в хозяйственный оборот природных ресурсов с их изъятием по своему характеру переводит их часть, подлежащую изъятию, в движимые вещи.

При применении такого подхода получается, что лесозаготовка, являясь одним из направлений добывающего сектора экономики, вовлекает в хозяйственный процесс древесину на корню как компонент природы именно путем ее изъятия из природной среды, в соответствии с которым ее необходимо

признать продуктом природы, обладающим свойствами движимых вещей. И поэтому в соответствии с предлагаемой нами классификацией природных ресурсов для целей бухгалтерского учета запасы лесных ресурсов должны рассматриваться как специфический предмет труда, характерный только для лесозаготовительной деятельности.

В результате вышеуказанные требования ФСБУ 6/2020 становятся сложны для практической реализации в организациях, осуществляющих данный вид деятельности. Непонятно, как добываемые ресурсы при их использовании должны переносить свою стоимость на вновь производимый продукт, если они вещественно составляют его основу, но признаются не материально-производственными запасами, а основными средствами, причем исключенными из состава амортизируемого имущества?

Как показывает проводимое исследование, проблемным вопросом, требующим своего оптимального решения, является признание запасов лесных ресурсов в качестве актива и выбор варианта их учета. Именно этот ресурс предоставляет лесозаготовительным организациям уникальные конкурентные преимущества и является, по сути, их основным активом, от которого ожидается получение дохода на протяжении всего периода использования выделенного лесосечного фонда. Рекомендации российских авторов (Е.В. Морозова [62], И.В. Шувалова [248]) не совпадают, например, с мнениями украинских исследователей обозначенной проблемы (И.В. Замула, Е.В. Шавурская [118], Т.И. Вовчук, М.Ю. Чик [206]). Да и сами по себе они построены на различных подходах и носят диаметрально противоположный характер. Кроме того, они находятся в диссонансе с официально представленной в нормативных документах методологией отраслевого учета. Эти обстоятельства на фоне нерешенности проблем на международном уровне и реформирования отечественного учетного законодательства с отсутствующим на данный момент руководством по отражению в учете и отчетности лесозаготовительных организаций запасов лесных ресурсов требуют проведения критического анализа имеющихся точек

зрения. Это необходимо для дальнейшего развития предложенных подходов с целью выработки однозначного решения, основанного на едином понимании сущности исследуемого объекта учета.

Как было выяснено в ходе проводимого исследования в настоящее время в учете предполагается отражение операций по аренде с одновременным забалансовым учетом находящегося в аренде лесного участка как арендованного объекта основных средств. Такой подход вполне объясним с классических позиций методологии бухгалтерского учета, действующей для промышленных производственных компаний. Однако его недостатком является отсутствие возможности для внутренних и внешних пользователей учетной информации лесозаготовителя оценить используемый им актив, приносящий доход в добычной деятельности. На наш взгляд, данное обстоятельство есть следствие:

- прямого применения норм ФСБУ 6/2020 [18] без учета особенностей вида деятельности, трактующего любые природные ресурсы как объекты основных средств без учета особенностей их назначения и варианта природопользования (с изъятием или без изъятия);

- отражения в учете юридического содержания договора аренды без интерпретации его экономической сути применительно к изымаемой древесине.

В попытке преодолеть этот существенный с точки зрения предоставления учетом качественной учетной и отчетной финансовой информации, соответствующей специфике лесозаготовок, пробел Е.В. Морозова, выявляя в договоре лесопользования признаки финансовой аренды, предлагает квалифицировать лесные ресурсы как самостоятельный вид внеоборотных активов и учитывать их на свободном счете 06 «Запасы природных ресурсов». По дебету предлагается отражать первоначальную стоимость лесного участка в размере причитающихся платежей за осуществляемую лесозаготовку, а по кредиту - процесс истощения лесных запасов на сумму фактической заготовки леса [62]. Такое предложение, опираясь на общепринятые стандарты бухгалтерского учета США (US GAAP), было выработано на основании того, что

освоение лесных, как и других природных, ресурсов требует длительного срока и у них имеются общие с основными средствами свойства. Однако, несмотря на наше согласие с тем, что запасы лесных ресурсов, предоставленные государством лесозаготовителям для изъятия, необходимо признать активами организации, мы не можем полностью разделить данную точку зрения. Ранее нами обосновано, что длительным сроком использования обладает только выделенный под лесозаготовку земельный участок лесного фонда. Лес, расположенный на указанной в документах лесной площади, следует квалифицировать как сырье, имеющее специфический характер в силу того, что хранится оно не на складе, а в лесу в первозданном виде. Кроме того, в данном предложении, на наш взгляд, при квалификации объекта учета не была учтена такая отличительная черта внеоборотных активов как возможность их функционирования длительное время в неизменном виде. Технологический процесс лесозаготовки подразумевает изменение внешней формы деревьев под воздействием человека. Кроме того, свою стоимость на стоимость вновь выпускаемой продукции они переносят полностью (в размере платы за заготовленную древесину). Это тоже характеризует их исключительно как оборотные, а не внеоборотные активы, которые переносят свою стоимость на вновь изготавливаемый продукт в течение длительного времени. Ещё одним минусом данного предложения можно считать то, что оно противоречит действующему бухгалтерскому законодательству:

- нарушает положения российской отраслевой инструкции в части отражения платы за заготавливаемую древесину;

- не соответствует положениям МСФО (IAS) 16 «Основные средства» [11], которое введено в действие на территории РФ, т.к. природные ресурсы исключены из сферы его регулирования.

Как вариант выхода из возникшей проблемной ситуации нам больше импонирует предложение И.В. Шуваловой, предлагающей с учетом экономической сути операции поступление лесных насаждений отражать по дебету счета 10 «Материалы» в разрезе субсчетов «Деловая древесина» и

«Дровяная древесина» в корреспонденции с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Затем, по мере вырубki, суммы платы (в размере арендных платежей, приходящихся на заготовленный объем) включать в затраты лесозаготовительного производства бухгалтерской записью по дебету счета 20 «Основное производство» в корреспонденции с субсчетами к счету 10 «Материалы» [248]. Однако данное предложение по аналогии с первым идет в разрез с отраслевой инструкцией и действующими ФСБУ 6/2020 [18] и ФСБУ 5/2019 [16]. Кроме того, полагаем, что отражение на одном бухгалтерском счете сырья, созданного природой, хранящегося в естественных природных условиях и поступающего в распоряжение организации по договору аренды, совместно с теми материалами, которые созданы человеческим трудом, хранятся на складе и поступают согласно договорным отношениям, имеющим совершенно иной характер и подразумевающим переход права собственности, будет некорректно. Существенным плюсом данного подхода можно считать его некоторое соответствие МСФО (IAS) 2 «Запасы», которое полагает учитывать в составе запасов активы в виде сырья и разрешает отчасти учитывать в их составе полезные ископаемые (как и лесные, являющиеся природными ресурсами) [12].

Интересным является решение данного вопроса украинскими специалистами. Их предложения по совершенствованию бухгалтерского учета лесных ресурсов основываются на действующем в Украине Положении (стандарте) бухгалтерского учета (П(С)БУ) 30 «Биологические активы», которое квалифицирует деревья в лесу (лесной массив) как долгосрочные биологические активы, а заготовленную древесину как собранный урожай [38]. В этом есть определенная логика, если лесозаготовки будут признаны частью биохозяйства, что, в принципе, наблюдается и в российском варианте представления статистических данных. Согласно ОКВЭД [36] деятельность по заготовке леса отнесена к группе 02.20 класса 02 «Лесоводство и лесозаготовки» такого вида деятельности как «СЕЛЬСКОЕ, ЛЕСНОЕ ХОЗЯЙСТВО, ОХОТА, РЫБОЛОВСТВО И РЫБОВОДСТВО». Но предложения украинских



исследователей пока не могут быть применимы в учете РФ, поскольку его реформирование производится в соответствии с МСФО, а в мировой учетной практике в сферу регулирования МСФО 41 «Сельское хозяйство» лесозаготовка не попадает [14]. Согласно данному стандарту, который применяется в настоящее время и на территории РФ, к сельскохозяйственной деятельности наряду с животноводством, выращиванием сельскохозяйственных культур и другими подобными направлениями работ, связанными с биотрансформацией природных ресурсов, относится только лесоводство. Поэтому данный подход приемлем для тех субъектов хозяйственной деятельности, которые в соответствии со ст. 42 ЛК РФ [1] создают лесные плантации и занимаются их эксплуатацией в целях выращивания лесных насаждений определенных (возможно, целевых) пород. Для субъектов, кто получает участки леса исключительно для коммерческой заготовки древесины по договору аренды от государства, положения МСФО 41 «Сельское хозяйство» для формирования качественной учетной и отчетной информации, соответствующей достоверному представлению для пользователей осуществляемого вида деятельности, применены быть не могут.

Как было выяснено, вариант природопользования, присущий добычной деятельности, связан с изъятием ресурсов из природной среды, что обуславливает квалификацию их экономической сущности как предмета труда, в отличие от действующей бухгалтерской методологии, которая предлагает учитывать все природные ресурсы как средства труда.

Для обоснования квалификации в учете природных ресурсов при различных видах природопользования целесообразно провести сравнение предъявляемых критериев к основным средствам и запасам как к активам, подлежащим отражению в бухгалтерском балансе организации. Результаты сравнения представлены в табл. 16 и табл. 17.

Таблица 16 – Проверка выполнимости критериев на признание природных ресурсов и объектов природопользования объектами основных средств

Критерии для признания активов	Объекты учета	
	Объект природопользования без изъятия природных ресурсов	Изымаемые природные ресурсы
Объект имеет материально-вещественную форму	«+»	«+»
Объект предназначен для использования организацией в ходе обычной деятельности при производстве и (или) продаже ею продукции (товаров), при выполнении работ или оказании услуг, для охраны окружающей среды, для предоставления за плату во временное пользование, для управленческих нужд, либо для использования в деятельности некоммерческой организации, направленной на достижение целей, ради которых она создана	«+»	«+/-»
Объект предназначен для использования организацией в течение периода более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев	«+»	«-»
Объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем (обеспечить достижение некоммерческой организацией целей, ради которых она создана)	«+»	«+»

Поскольку ПБУ 6/2020 требует одновременного выполнения всех указанных условий для признания актива (ресурса) в качестве основного средства, то по данным табл. 16 однозначно и уверенно можно признать лишь объект природопользования без его частичного изъятия из природной среды. По изымаемым природным ресурсам перечень критериев полностью применен с положительным эффектом быть не может.

Таблица 17 – Проверка применимости критериев на признание природных ресурсов и объектов природопользования запасами

Критерии для признания активов	Объекты учета	
	Объект природопользования без изъятия природных ресурсов	Изымаемые природные ресурсы
Потребляемые или продаваемые в рамках обычного операционного цикла организации, либо используемые в течение периода не более 12 месяцев	«-»	«+»
Затраты, понесенные в связи с приобретением или созданием запасов, обеспечат получение в будущем экономических выгод организацией	«+»	«+»
Определена сумма затрат, понесенных в связи с приобретением или созданием запасов, или приравненная к ней величина	«+»	«+»

Данные табл. 17 показывают, что изымаемые природные ресурсы удовлетворяют всем критериям признания их в качестве запасов.

Отсюда следует вывод, что в бухгалтерском учете к квалификации природных ресурсов как к объектам различного природопользования в момент их поступления в распоряжение организации должен применяться дифференцированный подход. В зависимости от варианта их эксплуатации для организации учета объектов природопользования должны применяться не только нормы ФСБУ 6/2020, но и нормы ФСБУ 5/2019. Однако это тоже не представляется возможным, поскольку в отличие от обычных материальных ресурсов, созданных трудом человека и хранящихся на складе, природные ресурсы являются сырьем, созданным природой и хранящимся в естественных природных условиях. В результате информация по вовлекаемым в процесс добычи природным ресурсам в системном бухгалтерском учете и в основных формах бухгалтерской отчетности добывающих компаний практически полностью отсутствует.

По действующей в настоящее время методологии информацию по собственным объектам природопользования, удовлетворяющим критериям

признания их в качестве основных средств, в финансовой отчетности можно увидеть в статье «Основные средства» раздела «Внеоборотные активы» Бухгалтерского баланса. По объектам природопользования, не принадлежащим организации, – в разделе 2.4 «Иное использование основных средств» Пояснений к Бухгалтерскому балансу и Отчету о финансовых результатах. Кроме того, вся дополнительная информация по основным средствам должна содержаться в разделе 2 «Основные средства» Пояснений к Бухгалтерскому балансу и Отчету о финансовых результатах.

Считаем, что для добывающих организаций такое представление о располагаемой ресурсной базе не соответствует реальной экономической ситуации и поэтому не полностью выполняет свою информативную функцию. На наш взгляд, для повышения достоверности формируемых показателей при наличии достаточно надежного варианта оценки в момент ресурсообеспечения на стадии заготовления запасы природных ресурсов, подлежащие изъятию, должны быть признаны в качестве актива. В финансовой отчетности должна быть представлена информация по ним как по располагаемым и используемым природным ресурсам, удовлетворяющим критериям признания их в качестве самостоятельного вида запасов. Она должна представляться в Бухгалтерском балансе в разделе «Оборотные активы» по статье «Запасы». Подробную расшифровку данного вида ресурсов следует приводить в одноименном разделе Пояснений к Бухгалтерскому балансу и Отчету о финансовых результатах, но отдельно от сведений по наличию и движению запасов, традиционных для всех остальных видов деятельности.

Исходя из результатов сравнения характера отношений между государством и лесозаготовителем, считаем, что арендную плату за осуществляемую заготовку следует признавать в учете не просто платой за пользование лесом. Для целей формирования надежной и полезной для принятия решений информации в современных условиях она должна выступать в качестве оценки затрат на поступление лесных ресурсов в распоряжение экономического субъекта. Ее

размер, рассчитанный по минимальным ставкам за единицу возможного для заготовки объема древесины, в виде оттока денежных ресурсов на стадии заготовления призван формировать фактическую себестоимость появляющегося ресурса - запасов лесного сырья.

Кроме того, было выяснено, что используемая в настоящее время форма юридического оформления отношений между государством и организацией по поводу заготовки лесных ресурсов не соответствует их экономическому содержанию и, соответственно, требует своего приведения в максимально возможное соответствие. Для дальнейшего развития учета и качественного представления в отчетности лесозаготовителя как представителя добывающей промышленности запасов лесных ресурсов, поступивших в распоряжение компании для заготовки древесины по договору аренды, на наш взгляд, целесообразно расценивать их как взятое в займы на условиях аренды лесного участка движимое имущество природного характера. Обозначенный подход к идентификации будет как нельзя лучше отражать экономическую суть исследуемого объекта. К тому же в его рамках отсутствуют препятствия признать запасы лесных ресурсов активом: древесина на корню экономически подконтрольна лесозаготовителю, поскольку имеется договор лесопользования на ее заготовку, и нет сомнений, что основной источник дохода ожидается в будущем к поступлению именно от использования полученных лесоматериалов.

Таким образом, исследование показывает, что изымаемые природные ресурсы (древесина) возможно и целесообразно квалифицировать как запасы, как в наибольшей степени удовлетворяющие критериям их признания в качестве запасов, нежели в качестве основных средств. В связи с этим предлагаем для отражения природных ресурсов активировать свободный бухгалтерский счет 12 из раздела «Производственные запасы» Плана счетов бухгалтерского учета, который может быть использован всеми добывающими организациями, с присвоением ему названия «Запасы природного сырья». По субсчетам, открываемым к счету можно организовать учет различных видов природных

ресурсов, вовлекаемых в производственную деятельность путем изъятия, и сумм, формирующих их стоимость, а в аналитическом разрезе – внутри каждого вида по классификационным признакам, необходимым менеджменту для оперативного управления. Считаем, что в случае с лесными ресурсами к данному активному счету должен быть открыт субсчет «Древесина на корню». Отражая стоимость появившихся в распоряжении организации древесных ресурсов в оценке по минимальным ставкам, указанным в договоре аренды, корреспондировать этот субсчет по дебету должен не с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», как предлагает И.В. Шувалова, а с кредитом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Это позволит учесть специфичность появления данного вида активов у экономического субъекта, а именно то, что он поступает в результате использования объекта природопользования по договору аренды.

Помимо того, что данное предложение учитывает особенности вида деятельности и отражает экономическую сущность факта хозяйственной жизни по поступлению запасов лесных ресурсов в распоряжение лесозаготовителя, его положительными характеристиками можно считать следующее:

1) соответствие:

- МСФО 2 «Запасы», которое полагает учитывать в составе запасов активы в виде сырья и разрешает учитывать в их составе полезные ископаемые [12];
- МСФО 41 «Сельское хозяйство», которое указывает, что применяется исключительно для учета сельскохозяйственной продукции (т.е. продукции, полученной от биологических активов) и только в момент ее получения (сбора), а для последующего учета этой продукции применяется МСФО (IAS) 2 «Запасы» или иной применимый стандарт [14];
- МСФО 16 «Основные средства», согласно которому не предполагается учитывать природные ресурсы в составе основных средств [11];

2) отсутствие:

- противоречий нормам ПБУ 6/2020 [18], поскольку арендованный земельный участок под выделенным лесным фондом будет квалифицироваться как объект основных средств, не принадлежащий лесозаготовителю, и числиться за балансом;
- противоречий нормам ФСБУ 5/2019 [16], полагающим принимать к бухгалтерскому учету и показывать в отчетности активы, используемые в качестве сырья, как запасы, а также действующей методологии по учету вещей, поступающих по договору займа, согласно которой поступившие активы следует принять на баланс;

3) выполнение положений российской отраслевой инструкции в части отражения арендной платы за заготавливаемую древесину, поскольку стоимость лесных ресурсов, учитываемых на счете 12 «Запасы природного сырья» предполагается формировать в целях сопоставимости данных исходя из минимальных ставок за единицу объема древесины лесных насаждений, установленных на федеральном уровне; цена, которая уплачивается по результатам аукциона выше минимальных ставок и которая может существенно отличаться в зависимости от места расположения и условий доступности лесного участка, должна, по-прежнему, признаваться платой за его аренду и учитываться напрямую в составе себестоимости заготовок.

Применение данного подхода к отражению запасов лесных ресурсов должно положительно сказаться на качественных характеристиках учетной и отчетной информации. Благодаря появлению на балансе активов, характерных для лесозаготовки, отчетность будет предоставлять релевантные для принятия решений сведения, характеризующие специфику осуществляемого вида деятельности. Без надежных знаний об используемых природных ресурсах внешние пользователи не смогут правильно оценить риски и перспективы, связанные с этим видом добычи. В свою очередь у менеджеров организации

появится реальный объект для управления в отличие от сроков уплаты арендной платы, благодаря которому можно воздействовать на повышение инвестиционной привлекательности и конкурентоспособности лесозаготовок.

Безусловно, необходимость развития вопросов признания и отражения в учете и отчетности запасов природных ресурсов не является единственной проблемой, возникающей при трансформации взглядов на методологию бухгалтерского учета ресурсов. Своего решения требуют и исследуются с различных позиций многие актуальные вопросы, касающиеся учета как других материальных производственных ресурсов (основного и оборотного капитала), так и привлеченных к хозяйственному процессу человеческих ресурсов, которые в настоящее время не отражаются в активе баланса, а присутствуют только в его пассиве как кредиторская задолженность по оплате труда. Под пристальным вниманием исследователей находятся и ресурсы нематериального характера. Однако решение исследуемых вопросов приведет к развитию качественных характеристик учета и отчетности организаций, поскольку бухгалтерская методология едина для всех видов экономической деятельности. В то же время отсутствие в современной системе учета и отчетности правил по отражению запасов природных ресурсов приводит к тому, что она не раскрывает в полной мере особенности деятельности и финансовое состояние добывающей, в т. ч. и лесозаготовительной, организации.

Предполагаемая схема учета на счете 12 «Запасы природного сырья» субсчет «Древесина на корню» представлена на рис. 3, который показывает, что в лесозаготовках по дебету счета 12 «Запасы природного сырья» будут отражаться суммы, формирующие стоимость имеющегося в распоряжении древесного сырья и его отходов. Кредитовые обороты покажут стоимость заготовленного сырья, включаемого в себестоимость лесоматериалов, и стоимость отходов, списанных в дальнейшую переработку. Результатом произведенных бухгалтерских записей за отчетный период станет выведение дебетового сальдо, демонстрирующего стоимость остатка природного ресурса.



Дебет	Счет 12 «Запасы природного сырья» субсчет «Древесина на корню»	Кредит
Кредит счета 76	Отражена фактическая стоимость находящихся в распоряжении организации древесных ресурсов в оценке по минимальным ставкам, указанным в договоре аренды, в том числе стоимость задатка.	Списана стоимость заготовленного сырья по минимальным ставкам на себестоимость изготавливаемых лесоматериалов Дебет счета 20
Кредит различных счетов (76, 96 и др.)	Учтены суммы, увеличивающие стоимость древесного сырья	Списаны на себестоимость лесоматериалов суммы, относящиеся к стоимости древесного сырья, в части, приходящейся на его стоимость по минимальным ставкам Дебет счета 20
Кредит счета 20	Учтена стоимость отходов древесного сырья	Списана в производство стоимость отходов древесного сырья Дебет счета 20

Рисунок 3 - Схема бухгалтерских записей на счете 12 «Запасы природного сырья» в лесозаготовках

Обобщая полученные результаты можно сделать следующие выводы:

1. Методология бухгалтерского учета природных ресурсов требует дальнейшего развития для устранения имеющихся значительных сложностей и

расхождений в практике своего применения, что снижает информативность и нарушает сопоставимость формируемых учетных и отчетных показателей. Разработка нового единого подхода к учету природных ресурсов, учитывающего как их виды, так и виды их эксплуатации, обеспечит единство учета и отчетности в добывающих организациях, а также унифицирует учет каждого вида добывающей деятельности. Это, в свою очередь, повысит полезность информации для принятия решений всеми группами пользователей на основе надежности качественных характеристик.

2. Применение положений отраслевой инструкции и ФСБУ не позволяют сформировать в учете и отчетности важные и нужные для пользователей сведения об активе, характеризующем особенности лесозаготовок. Первый документ полагает отражать в учете лишь арендную плату, а благодаря федеральным учетным стандартам используемый лесной участок с изымаемыми природными ресурсами отражается за балансом. Считаем, что к учету запасов древесины на корню не может быть применимо общее правило признания природных ресурсов объектами основных средств, принятое в ФСБУ 6/2020.

3. Актуальность отражения в финансовом учете и качественного представления для пользователей в отчетности добывающей организации запасов имеющихся в распоряжении и вовлекаемых в производство природных ресурсов вызывает различные предложения к решению данной проблемы, основанные на разных доказательных подходах. Анализ предлагаемых как российскими, так и зарубежными авторами разработок по отражению в учете лесных ресурсов и их проверка на соответствие действующему российскому учетному законодательству, позволили выявить в каждом направлении достоинства и недостатки. Со своей стороны считаем, что в момент ресурсообеспечения необходимо производить квалификацию объектов природопользования в зависимости от вида хозяйственного воздействия на природу - с изъятием природных ресурсов или без изъятия.

4. Было выяснено, что изымаемые природные ресурсы в большей степени удовлетворяют критериям их признания в качестве запасов, нежели в качестве основных средств. Однако применение норм ФСБУ 5/2019 к квалификации, оценке и учету предоставленных для изъятия запасов природных ресурсов тоже не представляется возможным, поскольку в отличие от обычных материальных ресурсов, созданных трудом человека и хранящихся на складе организации, природные ресурсы являются сырьем, созданным природой и хранящимся в естественных природных условиях.

5. Обобщение положительных и отрицательных результатов предыдущих научных исследований с упором на раскрытие сущности факта хозяйственной жизни по поступлению запасов лесных ресурсов в распоряжение лесозаготовителя и, соответственно, с применением принципа приоритета экономического содержания над юридической формой позволило выработать авторский подход к отражению в учете главного актива, приносящего доход лесозаготовкам. Предложено лесные ресурсы, выделенные под лесозаготовку и предназначенные для изъятия, квалифицировать в бухгалтерском учете как специфические запасы. Оценивать их следует по минимальным ставкам за единицу возможного для заготовки объема древесины и отражать на свободном в настоящее время счете 12 с присвоением ему названия «Запасы природного сырья» в целях отделения от запасов, созданных человеческим трудом. Данный подход к развитию учета запасов лесных ресурсов не противоречит действующим нормам законодательства, а применение его на практике позволит унифицировать формируемые данные и повысить их достоверность. В конечном итоге, это поможет пользователям обладать более надежной информацией, полно и качественно характеризующей особенности работы лесозаготовительной организации и сравнимый природно-ресурсный потенциал, из которого организация в дальнейшем планирует извлекать экономическую выгоду.

6. Современная специфика отношений при осуществлении лесозаготовительной деятельности в РФ обуславливает бухгалтерскую трактовку

экономической сути заключаемого договора аренды лесного участка как имущественного займа древесины на корню для целей ее коммерческой заготовки в условиях аренды земли государственного лесного фонда. Нам представляется, что впоследствии для достижения соответствия юридического оформления экономической сути исследованных отношений ее целесообразно закрепить официально. По нашему мнению, экономическое содержание специфики осуществления лесозаготовительной деятельности в современных условиях хозяйствования наилучшим образом отражает договор имущественного займа древесины на корню для целей лесозаготовки в условиях аренды лесного участка.

### **2.3 Природные ресурсы как элемент интегрированной отчетности лесозаготовительных организаций**

Гораздо больше возможностей для представления результатов взаимодействия организации и природы в отличие от нормативно регламентируемых финансовых показателей имеются у отчетности, обогащающей традиционный вариант картины ведения бизнеса раскрытием нефинансовой стороны этого процесса. Как результат работы над качеством поставляемой в условиях новой экономики пользователям информации для проведения ими комплексной оценки эффективности деятельности организации на международном уровне был предложен инструмент интегрированной отчетности, фокусирующийся на ресурсах, имеющихся в распоряжении компании вне зависимости от их статуса и принадлежности.

В международном стандарте интегрированной отчетности все используемые и подвергаемые влиянию организации ресурсы именуется капиталом. Согласно стандарту, разработанному МСИО, «капитал – это запас стоимости, который увеличивается, уменьшается или трансформируется вследствие деятельности организации и результатов этой деятельности» [226]. При этом для целей составления интегрированной отчетности, которая, в отличие от финансовой

отчетности, носит пока рекомендательный характер в вопросе представления и оценки эффективности функционирования организаций, выделяются несколько видов капиталов: финансовый, производственный, интеллектуальный, человеческий, социально-репутационный и природный. Из приведенной категоризации видно, что природные ресурсы (капитал) являются обязательным раскрываемым элементом при удовлетворении информационных запросов заинтересованных сторон с соблюдением принципов интегрированного видения, целостности и связности отчетной информации. В состав данного вида капитала входят отдельным элементом леса, являющиеся значимыми в краткосрочной и долгосрочной перспективе ресурсами по воздействию и взаимодействию с лесозаготовительными компаниями в процессе создания ими стоимости для себя и для общества в целом. Эта часть природного капитала является глобальной ценностью для развития всего человечества, поэтому на организации лежит серьезная ответственность за разумное управление использованием в процессе лесозаготовок и дальнейшим восстановлением древесных ресурсов. В соответствии с МСИО информацию о запасах леса, вовлеченных в заготовительную деятельность, следует признать существенным фактором, характеризующим лесозаготовки как вид хозяйственной деятельности, что обуславливает необходимость ее достоверного и полного раскрытия заинтересованным сторонам для обеспечения сопоставимого сравнения по всем аналогичным компаниям. Считаем, что до момента преодоления коммуникационной ограниченности российской бухгалтерской отчетности (а в перспективе – полной взаимосвязанности всех учетных и отчетных данных) все предлагаемые нами разработки через систему управленческого учета способны служить целям формирования интегрированной отчетности в части характеристики работы с таким ключевым для лесозаготовок ресурсом как запасы древесины на лесном участке. Данный ресурс и вариант его уникального хозяйственного использования могут быть признаны источниками отличительной

особенности лесозаготовительной деятельности, поскольку имеют следующее воздействие:

- являются существенными для понимания прочности и устойчивости используемой бизнес-модели;

- оказывают существенное воздействие на способность создавать стоимость в краткосрочном, среднесрочном и долгосрочном периодах, независимо от того, принадлежит лесной капитал данной конкретной организации или нет.

Следует отметить, что, несмотря на пристальное внимание к вопросам применения интегрированной отчетности и их активное обсуждение в научной литературе с самого начала внедрения в практику принципов интегрированного мышления (В.Г. Когденко, М.В. Мельник, Р.А. Алборов, Н.Г. Сапожникова, В.Г. Гетьман, Н.В. Малиновская, В.В. Плотникова, О.С. Еремеева и др.), представление в ней природного капитала и, в частности, лесных ресурсов, до сих пор не имеет законченного формата. Считаем, что для его определения необходимо выполнить следующие действия:

- выявить сущность категории «природный капитал» в целях ее применения при процессе формирования и подачи отчетной информации для принятия экономических решений;

- проанализировать авторские взгляды на представление природного капитала в конкретных отчетных показателях и пояснениях;

- оценить возможности действующей статистической и специализированной «лесной» отчетности в отношении их соответствия интегрированному мышлению и содействия в его развитии;

- разработать вариант отчетной характеристики использования природных древесных ресурсов при лесозаготовке и процесса эффективности лесовосстановления путем выбора показателей из уже предлагаемых с добавлением специфических, характеризующих именно этот вид деятельности.

Как показало исследование Н.В. Малиновской, для целей составления интегрированного отчета дефиниции всех категорий капитала, кроме финансового

капитала, как в научной среде, так и в практической, понимаются неоднозначно и значительно отличаются друг от друга, что не содействует сопоставимости и полезности создаваемой отчетной информации. Необходима выработка единого подхода к «определению понятия капиталов для единообразного формирования информации о них в интегрированной отчетности» [141, с. 703].

Приведенные в табл. 18 предлагаемые различными авторами определения исследуемого нами природного капитала также свидетельствуют об отсутствии его единого понимания, но ни в одном из источников, несмотря на разные трактовки, нет сомнения, что понятие «природный капитал» имеет 2 основы своего происхождения - экологическую (природный) и экономическую (капитал) сферы.

Таблица 18 – Природный капитал как дефиниция

Автор / Источник 1	Определение 2
М. В. Мельник, В. Г. Когденко [150]	Природный капитал является областью пересечения экономической и экологической подсистем, то есть частью и той, и другой, представляя собой природные ресурсы и землю; природный капитал – это часть экологических активов, природные ресурсы и процессы, которые вовлечены в хозяйственную деятельность компании, используются в ее бизнес-процессах в качестве сырья, энергии, территории и способствуют созданию фундаментальной стоимости.
Стандарт МСИО [226]	Природный капитал - все возобновляемые и невозобновляемые природные ресурсы и процессы, которые позволяют создавать товары или услуги, поддерживающие прошлое, настоящее или будущее процветание организации. Он включает: <ul style="list-style-type: none"> <li>• воздух, воду, землю, полезные ископаемые и леса;</li> <li>• биологическое разнообразие и здоровье экосистемы</li> </ul>
Н.В. Малиновская [141]	Природный капитал включает воздух, воду, землю, полезные ископаемые, леса; биологическое разнообразие и здоровье экосистемы. Полное согласие со стандартом МСИО.
Г.Д. Титова [196]	Природный капитал в современной системе знаний понимается как совокупность природных активов, представляющих человеку природные ресурсы (природное сырье) и услуги экосистем.
С. Н. Бобылев [42]	Природный капитал - это капитал, дающий выгоды/доходы, связанные с эксплуатацией/сохранением природной среды
У.М. Пухова [180]	Природный капитал - это запасы/активы природной среды, дающие поток ценных товаров и услуг в будущем.
Р. Констанца, Г. Дэйли [216]	Природный капитал - это все природные ресурсы, которые используются (или могут быть использованы) в производственных целях, включая почву, воду, воздух, полезные ископаемые

1	2
М. Л. Белая [93]	Природный капитал - это запасы или совокупность активов, предоставляющих человечеству ресурсы и экологические услуги (водообеспечение, ассимиляция отходов, регулирование климата, рекреация и т. д.)
Д.А. Дарбалаева [113]	Природный капитал - это только часть природных ресурсов, фактически вовлеченная в хозяйственный оборот, являющаяся экономическим активом в процессе общественного воспроизводства и соответствующая его признакам. Природные ресурсы становятся природным капиталом только в случае вовлечения их в хозяйственный оборот и принесения дохода своему собственнику. Таким образом, природный капитал — это наиболее узкое понятие из следующих терминов: «природная среда», «природный потенциал», «природные ресурсы», «природный капитал», имеет двойственную природу, являясь частью экономической подсистемы как экономическая категория и одновременно частью экологической подсистемы по своему происхождению.

Из данных табл. 18 видно, что имеются разночтения в объеме, степени задействованности и разряде важности входящих в него природных ресурсов для каждого уровня управленческой вертикали, что позволяет предположить наличие широкого и узкого восприятия исследуемой дефиниции. Для нашего исследования, проводимого в одном из направлений добывающего сектора экономики, будет не совсем достаточно узкого взгляда, когда под природным капиталом можно понимать лишь используемые человеком для своих нужд экологические ресурсы. Но и нет необходимости в широкой трактовке, охватывающей, например, незадействованные или латентные природные позиции, важные в совокупности с иными ресурсами для развития всего человечества. Они могут быть лишними для пользователей и не характеризовать уникальность деятельности организации и специфику ее взаимодействия с природой. Считаем, что в свете новой зарождающейся в учете и отчетности парадигмы жизнеобеспечения [183, 184], позволяющей понять и объяснить интересы пользователей ко всей совокупности финансовых и нефинансовых показателей, отражающих эффективность деятельности компании, добывающим организациям необходима промежуточно - расширенная трактовка природного капитала. Целесообразно формировать и подавать в обязательном порядке



интегрированную информацию о ресурсах природы, которые представляют ценность как для жизни каждого отдельного человека, так и общества в целом в настоящем и в будущем, но изымаются ими из окружающей среды и реально вовлекаются в хозяйственный оборот для своего собственного текущего и перспективного процветания в виде получения доходов. Для сферы лесозаготовок ресурсом, требующим целостно – взаимосвязанного представления в качестве используемого природного капитала, являются леса, неоспоримо представляющие ценность планетарного масштаба для всего человечества. Процесс их появления в распоряжении организации, трансформации в продукты и результаты через осуществляемую деятельность, а также восстановления в силу свойства возобновимости данного ресурса должен быть представлен в отчетности количественно и качественно. Это будет информировать бизнес – сообщество, органы власти и общественность о применяемой бизнес – модели, выбранной организацией для создания стоимости и достижения своих тактических и стратегических целей. Кроме того, покажет значимость в ней природного капитала, позволит оценить правильность взаимодействия с ним, характерные особенности и разумность управления, поскольку именно он «лежит в основе всех других форм капитала, включая финансовый, ведь в конечном итоге все наше существование зависит от него» [141, с. 705]. Целесообразно отметить, что институт присяжных бухгалтеров в области управленческого учета уже достаточно продолжительное время призывает мировое экономическое сообщество отражать природный капитал в учете и отчетности организаций ради достижения единых для всех целей развития и жизнеобеспечения.

Однако, несмотря на разработку и действие стандарта по интегрированной отчетности, до настоящего времени не сформировано однозначных и общепринятых позиций по набору и содержанию сведений и ключевых показателей, характеризующих взаимное влияние бизнеса и природы, в том числе для добывающей сферы деятельности, и в частности для лесозаготовок. В.Г. Гетьман указывает, что «отражая информацию в интегрированной отчетности,

руководство компании в ходе принятия решений должно исходить из подхода, основанного на принципах профессионального суждения и выработанного на их основе» [105, с. 4]. Тем не менее, «информация должна отвечать принципам постоянства и сопоставимости» [105, с. 9]. Данное утверждение актуализирует проведение анализа авторских взглядов на представление природного капитала в конкретных отчетных показателях и пояснениях для выработки обобщенной и полной количественно – качественной характеристики, основанной на принципах интегрированного мышления и связности информации.

О.А. Любишина [140] отмечает, что основным аспектом при отражении показателей природного капитала является принцип объективности и открытости информации для внутреннего и внешнего пользования с помощью стандартизации и регламентного формирования в соответствии с действующим законодательством. Для оценки эффективности использования природного капитала важны показатели, характеризующие эффективность использования отдельных видов ресурсов, экологические свойства продукции, влияющие на здоровье и безопасность потребителя, а также сокращение негативного влияния на окружающую среду. Помимо использования традиционных финансовых показателей для представления природного капитала в составе интегрированной отчетности данный автор предлагает следующий состав нефинансовых показателей:

- объем потребления ресурсов;
- водопотребление и водоотведение, объем забора и потребления воды;
- уровень воздействия на окружающую среду (образование отходов, сброс сточных вод, выбросы парниковых газов, воздействие на почвы и др.);
- объем и структура затрат на окружающую среду;
- объем и структура платежей за негативное влияние на окружающую среду;
- штрафы и взыскания в возмещение ущерба за воздействие на окружающую среду;
- экологичность продукции;

- мероприятия в рамках охраны природных ресурсов.

Анализ, проведенный О.С. Еремеевой [49], показал, что только часть российских организаций, представляющих в настоящее интегрированную отчетность, выделяет отдельный раздел под названием «Природный капитал». У остальных организаций информация о природном капитале содержится в разделах, поясняющих экологическую политику, экологическую безопасность или воздействие на окружающую среду. При этом отчитывающиеся организации показывают «объемы загрязнения окружающей среды (по направлениям: вода, воздух, отходы), затраты на природоохранные мероприятия, целевые экологические показатели, действующие экологические программы и планируемые природоохранные мероприятия, принципы экологической политики, результаты экологического мониторинга, внутреннего экологического аудита» [49, с. 220]. Поэтому в качестве характеристик природного капитала, выбранных организациями самостоятельно, разноразно присутствуют следующие отчетные показатели:

- затраты на охрану окружающей среды в стоимостном выражении;
- минерально-сырьевая база в натуральном выражении;
- запасы угля в натуральном выражении;
- потребление электроэнергии, водопотребление, отходы в натуральных показателях.

Совершенно обоснованно О.С. Еремеева считает, что данная информация не предоставляет пользователям исчерпывающей картины бизнеса и роли в ней природного капитала, поскольку нет, во – первых, механизмов учета информации о природном капитале и раскрытия такой информации в отчетности, а, во-вторых, не отработаны механизмы расчета влияния самих нефинансовых факторов на стоимость организации. Опираясь на методику анализа природного капитала в интегрированной отчетности, разработанную М. В. Мельник и В. Г. Когденко, для полноценного ее применения на практике автор предлагает выделять в аналитическом бухгалтерском учете природоохранные (экологические) и

природоресурсные активы и предлагает организовать «получение следующей информации:

- возобновляемые материалы и невозобновляемые материалы (натуральный и стоимостной показатель),
- потребление ресурсов (по видам) (натуральный показатель),
- объемы выбросов, сбросов, отходов (натуральный показатель),
- экологические налоги и другие экологические платежи (стоимостной показатель),
- субсидии, целевое финансирование природоохранных мероприятий (стоимостной показатель),
- штрафы за несоблюдение экологического законодательства (стоимостной показатель),
- ущерб окружающей среде (стоимостной показатель),
- затраты на разведку и разработку природных ресурсов (стоимостной показатель)» [49, с. 222].

У.М. Пухова отмечает, что оценивать природный капитал в силу его мультифункциональности необходимо всесторонне, то есть с экологической, социальной и экономической позиций [180].

По мнению Л.Н. Герасимовой информация о природном капитале в интегрированной отчетности «раскрывается посредством отражения влияния деятельности компании на целостность и сохранность экологических систем в целом, отдельных водоемов, лесов и т. п.» [104, с. 80].

М. В. Мельник и В. Г. Когденко указывают, что «для обеспечения долгосрочного устойчивого развития компании, рационального природопользования необходима эффективная система управления природно-ресурсным сектором, ее эффективное информационно-аналитическое обеспечение, своевременное получение и анализ полной и достоверной информации о запасах различных видов природных ресурсов, направлениях, темпах их использования и получаемых доходах» [150, с. 80]. Для проведения

анализа и контроля они предлагают аналитические процедуры, которые будут оценивать как эффективность использования природного капитала, так и эффективность природоохранной деятельности компании в следующей совокупности показателей:

- финансовые (величина ресурсной ренты, стоимость природного капитала, природоотдача, природоемкость, расходы и инвестиции в экологические объекты и в охрану окружающей среды);

- нефинансовые (ценность экологических активов и природного капитала, включающая их объемные и качественные характеристики, потребление и истощаемость природных ресурсов).

Как можно заметить, многие показатели из предлагаемой данным коллективом авторов совокупности уже являются расчетными. Следовательно, необходима первоначальная информационная база для их появления. Решение проблемы, по предложению О.С. Еремеевой, которое является абсолютно логичным, можно и нужно искать в бухгалтерском учете, где она предлагает изначально на принципах интегрированного мышления связно между собой отражать на счетах бухгалтерского учета требуемую информацию экологического и природоресурсного плана, имеющую стратегический фокус и ориентацию на будущее [49].

Однако закономерно сомнение Л.Н. Герасимовой в том, способен ли бухгалтерский учет отражать операции нефинансового, а порой и даже нематериального характера в ответ на повышение их роли в экономике и заинтересованности в них стейкхолдеров в силу ограниченности возможностей финансовой отчетности в представлении полноценной стоимости современной компании [104].

В свою очередь В.С. Плотников и О.В. Плотникова отмечают [173], что именно стратегический фокус и ориентация на будущее как ведущий принцип интегрированной отчетности обуславливают необходимость разработки такого варианта бизнес – учета, который смог бы отразить все виды привлекаемого

капитала и их взаимодействие в процессе создания стоимости. При этом они рекомендуют для каждого этапа жизненного цикла создания стоимости выделять ключевые показатели параметров деятельности. По мнению указанных авторов, стратегическая направленность и сфокусированность на будущем четко выстроенного бизнес-учета и интегрированной отчетности определяют, по сути, новую информационную модель экономических явлений. Но для создания картины, отражающей процессы создания стоимости во времени и уложенной при этом в рамки определенной бизнес-модели, бухгалтеру при формировании профессионального суждения необходимо использовать интегрированное мышление.

Обобщение результатов обзора мнений авторов позволило схематично представить на рис. 4 концептуальную модель представления природного капитала в интегрированной отчетности. Она показывает, что основой разработки интегрированных отчетных показателей, представляющих пользователям природный капитал в стратегическом фокусе и ориентации на будущее устойчивое развитие, является обязательное применение следующих положений:

- профессиональное суждение;
- доминирующий акцент на специфику деятельности компании;
- интегрированное мышление.

На этой базе следует создавать единую совокупность финансовых и нефинансовых показателей для конкретного вида экономической деятельности, которые можно было бы представлять комбинированно со ссылками на различные отчетные данные. Для полной и качественной картины о задействованном природном капитале в учете целесообразно формировать два блока информации: по природоресурсным активам и природоохранной деятельности, но с обязательной взаимосвязанностью и оценочной мультифункциональностью. По обоим этим направлениям требуется разработка ключевых показателей параметров деятельности в разрезе имеющегося потенциала, модели его использования и результативности.

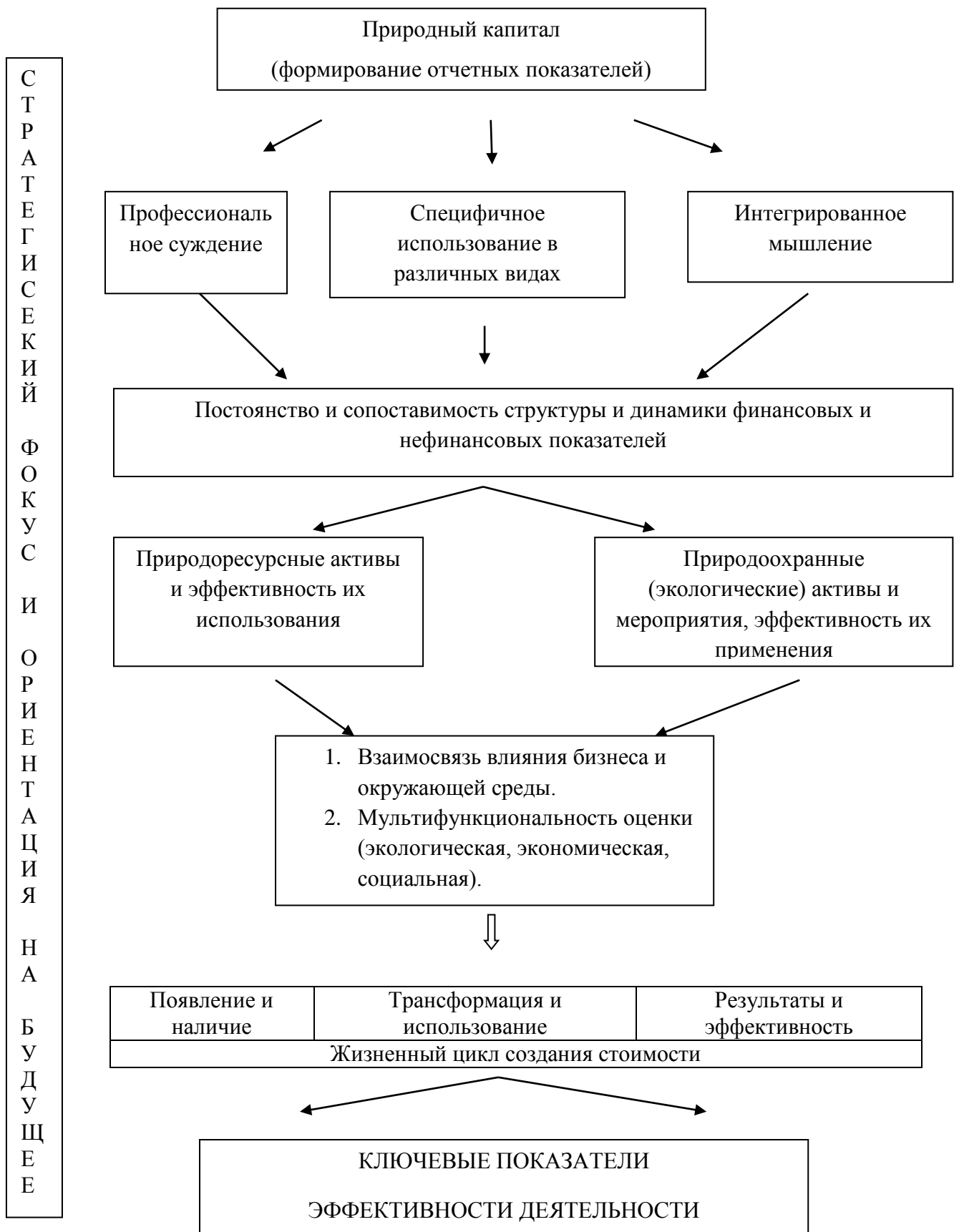


Рисунок 4 - Основы отражения природного капитала в интегрированной отчетности организации

Систематизация вышеописанных предложений авторов позволила построить их описи отдельно по каждому назначению.

В табл. 19 приведены рекомендуемые показатели, призванные охарактеризовать процесс вовлечения в бизнес, модель использования и эффективность применения ресурсов природы.

Таблица 19 – Ключевые показатели деятельности, связанной с привлечением и использованием природных ресурсов

Стадии жизненного цикла	Показатели
Ресурсы организации	<ul style="list-style-type: none"> <li>- запасы ресурсов, поступившие в распоряжение в натуральном выражении;</li> <li>- затраты на разведку природных ресурсов;</li> <li>- стоимость природного капитала.</li> </ul>
Трансформация ресурсов в процессе коммерческой деятельности	<ul style="list-style-type: none"> <li>- направления и темпы использования природных ресурсов;</li> <li>- затраты на разработку природных ресурсов;</li> <li>- объем потребления ресурсов</li> </ul>
Результативность, в том числе готовая продукция и услуги, сформированные с участием природного капитала.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- уровень воздействия на окружающую среду (отходы, сбросы, выбросы и другие виды загрязнения);</li> <li>- экологичность продукции;</li> <li>- эффективность использования ресурсов;</li> <li>- стоимость выпущенной продукции;</li> <li>- доход от продажи выпущенной продукции;</li> <li>- природоотдача;</li> <li>- природоемкость;</li> <li>- истощаемость природных ресурсов.</li> </ul>

Считаем, что это основной срез, на который можно опираться в практической работе, но данные параметры нуждаются в корректировке при создании характеристики определенного вида деятельности. Например, на наш взгляд, в перечне показателей результативности не хватает характеристики работы организации с отходами, уменьшающими их негативное воздействие на окружающую среду.

В табл. 20 сгруппированы по стадиям жизнедеятельности показатели, которые, по мнению исследователей, характеризуют природоохранную деятельность.



Таблица 20 – Ключевые показатели природоохранной деятельности организации

Стадии жизненного цикла	Показатели
Потенциал осуществления охраны природы	- перечень, стоимость и количество имеющихся природоохранных объектов; - планируемые мероприятия в рамках охраны природных ресурсов.
Фактическая природоохранная деятельность	- инвестиции в экологические объекты; - действующие экологические программы; - объем и структура затрат на охрану окружающей среды; - субсидии и целевое финансирование природоохранных мероприятий.
Результаты и эффективность природоохранной деятельности	- целевые экологические показатели; - ущерб окружающей среде; - объем и структура платежей за негативное влияние на окружающую среду (экологические налоги и другие экологические платежи); - штрафы и взыскания в возмещение ущерба за воздействие на окружающую среду, за несоблюдение экологического законодательства.

Считаем приведенный перечень также примерным и требующим уточнения для каждой конкретной специфики хозяйственного функционирования с применением профессионального суждения и интегрированного мышления. Представляется целесообразным дополнение приведенного списка данными об изношенности природоохранных объектов, уровня их инновационности, а также удельном весе природоохранных затрат в общей величине расходов организации.

Тем не менее, предлагаемые элементы интегрированной отчетности могут служить ориентационной основой для выработки решения о том, как именно следует формировать учетную информацию и представлять в интегрированной отчетности взаимодействие организации с природным капиталом, задействованным в лесозаготовительной деятельности. Однако при этом необходимо учитывать ее особенность - пересечение деятельности по непосредственной работе с самими природными ресурсами и деятельности по охране и защите природы. В основной перечень охранно-защитных мероприятий в лесном массиве, направленных на предупреждение или ликвидацию неблагоприятного воздействия на лес различных факторов (биологических,

антропогенных и др.) входят создание противопожарных просек, проведение гидромелиорации, вырубка поврежденных насаждений и сухостоя, очистка лесов от загрязнения, сплошные и выборочные санитарные рубки, лесопатологический мониторинг и иные действия по обеспечению нормального состояния лесов. Но поскольку запасы древесины на корню обладают свойством возобновимости, то лесовосстановление и лесоразведение, осуществляемые с целью минимизации ущерба природе, тоже следует признавать частью природоохранных мероприятий.

Исходя из этих установок, необходимо проанализировать совокупность сведений, формируемых в действующей статистической и «лесной» отчетности, на предмет их важности для интегрированной оценки лесозаготовок и произвести отбор показателей, которые будут полноценно характеризовать сам процесс взаимодействия лесозаготовителя с лесным капиталом, а также его эффективность и рациональность.

В настоящее время лесозаготовительные организации должны заполнять и предоставлять по установленным срокам следующие формы статистической отчетности:

- форма N 1 - ЛХ «Сведения о воспроизводстве лесов и лесоразведении», форма N 12 - ЛХ «Сведения о защите лесов», форма N 4 – ОС «Сведения о текущих затратах на охрану окружающей среды» согласно Приказу Росстата № 516 от 26.08.2021 [29];

- форма N 18 - КС «Сведения об инвестициях в основной капитал, направленных на охрану окружающей среды и рациональное использование природных ресурсов» согласно Приказу Росстата № 383 от 15.07.2020 [30].

В табл. 21 (Приложение 7) проведен анализ соответствия показателей статистической отчетности интегрированному представлению лесного капитала, используемого при лесозаготовлении, в тех параметрах, которые были разработаны и рекомендованы для применения с целью характеристики процесса эксплуатации и сохранения капитала, созданного природой. На основе

полученных результатов можно заключить, что финансовые и нефинансовые элементы отчетности, обобщенные в указанных формах, можно использовать при составлении интегрированной характеристики природоохранной деятельности, осуществляемой в лесозаготовках, в том числе касающейся восстановления и разведения лесов. Однако создание полной и логически завершенной картины требует расширения ряда контролируемых ключевых величин для описания определенных стадий. Представляется, что количественно – качественная характеристика параметров осуществляемой в лесозаготовках природоохранной деятельности для четкого описания складывающейся ситуации должна выглядеть так, как указано в табл. 22 (Приложение 8). Именно сквозное отслеживание ключевых показателей по каждой стадии с выходом на общий итог природоохранной деятельности способно аргументированно информировать пользователей интегрированной отчетности о мерах и эффективности осуществляемой в лесозаготовках охраны лесных массивов.

Помимо статистической отчетности лесозаготовительные организации отчитываются специализированной отчетностью перед органами государственной власти и органами местного самоуправления. Согласно приказам Министерства природных ресурсов и экологии Российской Федерации для этого действуют следующие отчетные формы:

- форма N 1- ИЛ «Отчет об использовании лесов» согласно Приказу от 21 августа 2017 г. N 451 [31];

- формы 1- ОЛ «Отчет об охране лесов от пожаров» и 1- ЗЛ «Отчет о защите лесов» согласно Приказу от 09 марта 2017 г. N 78 [32];

- форма N 1 - ВЛ «Отчет о воспроизводстве лесов и лесоразведении» согласно Приказу от 21 августа 2017 г. N 452 [33];

- лесная декларация согласно Приказу от 30 июля 2020 г. № 539 [34].

В табл. 23 (Приложение 9) проведен анализ соответствия показателей специализированной отчетности интегрированному представлению лесного капитала, используемого при лесозаготовлении, в тех параметрах, которые были

разработаны и рекомендованы для применения с целью характеристики процесса эксплуатации и сохранения капитала, созданного природой. На основе полученных результатов можно заключить, что формируемые «лесной» отчетностью данные способны участвовать в интегрированной характеристике как природоохранной деятельности, так и деятельности по привлечению и использованию природных ресурсов. Однако, если охрана природы с учетом показателей статистической отчетности будет представлена достаточно полно по всем трем стадиям ее жизнедеятельного цикла – потенциал осуществления охраны природы, фактическая природоохранная деятельность и результативность природоохранной деятельности, то деятельность с самими природными ресурсами с помощью всех вышеприведенных форм корпоративной отчетности, составляемой лесозаготовителями, может быть охарактеризована лишь поверхностно и только в части их использования с последующим восстановлением. Сведения, в том числе финансового характера, по первоначальному появлению ресурсов в распоряжении организации и результативности их дальнейшего применения отсутствуют. Это наглядно видно в табл. 24, где обобщены имеющиеся возможности статистической и специализированной отчетности для создания интегрированной характеристики природного капитала, вовлеченного в лесозаготовки (Приложение 10).

Считаем, что достаточно широкими возможностями для создания необходимых интегрированных данных по природному капиталу, задействованному в лесозаготовках, обладает методология бухгалтерского учета, если ее развитие будет построено на внедрении и дальнейшем углублении интегрированности экономического мышления и расширении перспектив применения профессионального суждения.

Выводы.

1. Несмотря на имеющиеся глобальные потребности и запросы практики представление природного капитала как элемента интегрированной отчетности в настоящее время не имеет законченного формата – нет

однозначного понимания самой категории, отсутствует набор характеризующих ключевых показателей, имеется проблема с их созданием в системе бухгалтерского учета и действующих формах корпоративной отчетности.

2. Считаем, что в свете появившейся новой учетной парадигмы жизнеобеспечения добывающим компаниям целесообразно применять промежуточно – расширенную трактовку самого природного капитала и производить формирование учетной и отчетной информации с его пониманием как части реально созданных природой и имеющихся в физическом наличии ресурсов, которая непосредственно участвует в производственной деятельности организации и приносит ей финансовый доход, однако является одинаково важной как для бизнеса, так и для всех отдельных индивидов и общества в целом.
3. Интегрированную картину использования древесных ресурсов в лесозаготовке следует создавать на основе разработанной концептуальной модели представления природного капитала в интегрированной отчетности и выстроенного в ее продолжение набора ключевых показателей параметров деятельности, призванных характеризовать саму природоохранную деятельность и деятельность по привлечению и использованию природных ресурсов.
4. Проведенный анализ соответствия показателей статистической и специализированной отчетности лесозаготовителей интегрированному представлению своей работы с используемым лесным капиталом показал, что наиболее полно сведениями, собираемыми в статистической и специализированной отчетности, может быть охарактеризована только деятельность по охране природных ресурсов. Входящие и исходящие параметры по самим вовлеченным в хозяйственную деятельность древесным ресурсам леса в заполняемых формах современной корпоративной отчетности лесозаготовителя полностью отсутствуют. При

этом отсутствие результативных показателей следует считать следствием отсутствия соответствующих входящих данных.

5. Перспективным решением обладает развитие методологии бухгалтерского учета, построенное на интегрированности экономического мышления, расширении перспектив применения профессионального суждения и инкорпорирования принципов «зеленой» экономики в систему подготовки учетно - отчетной информации.

## **ГЛАВА 3. ФОРМИРОВАНИЕ И РАСКРЫТИЕ УЧЕТНОЙ ИНФОРМАЦИИ О ЛЕСОЗАГОТОВИТЕЛЬНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ**

### **3.1 Профессиональное суждение в организации бухгалтерского учета арендных отношений в лесозаготовках**

Изначальная некачественная трактовка сущности и назначения вовлеченного в хозяйственный процесс ресурса природы по договору аренды лесного участка обуславливает отсутствие единства в методологическом подходе к группировке затрат по элементам в лесозаготовках, что, как выяснилось, негативно сказывается на достоверности и сравнимости поэлементных данных о затратах, вызванных производством готовой лесозаготовительной продукции. По нашему мнению, устранению недостатков действующего порядка и достижению компромисса между юридической и экономической трактовкой оформляемого документа будет способствовать правильная квалификация совершаемой операции и ее предмета, осуществляемая с применением профессионального бухгалтерского суждения.

Следует отметить, что требование «приоритета экономического содержания над юридической формой» и «допущение имущественной обособленности» — это два плохо сочетаемых на практике принципа учета, на проблему соответствия друг другу и одновременного применения которых обращали внимание многие ученые, исследователи и специалисты. В частности, профессор М.Л. Пятов отмечает, что независимо от потребностей пользователей отчетности в раскрытии как экономического, так и юридического содержания фактов хозяйственной жизни неизбежен выбор в пользу первого или второго подхода, т.к. имущество не может одновременно отражаться и на балансе, и за балансом компании [181]. Он предполагает, что перспективным решением проблемы неполного соответствия методов бухгалтерского учета, направленных на формирование баланса, где показывается совокупность ресурсов, информационным потребностям

современных пользователей отчетности может стать введение в практику N – вариантной модели представления фирмы или разработка новых, более определенных с точки зрения идентификации своих объектов, учетных моделей компаний [182].

В течение длительного времени развитие российской методологии учета осуществляется в условиях гармонизации с МСФО, построенных на идеях англо-американской учетной школы. Главной из этих идей является формирование информации, которая была бы полезна для принятия экономических решений любыми пользователями этой информации. Вынесение вердикта о полезности данных, включаемых в финансовую отчетность, отнесено к сфере профессионального мнения бухгалтера, ориентиром в принятии которого должно служить провозглашенное превалирование экономической сущности над юридической формой. Множество исследований, посвященных совершенствованию методики и методологии учета тех или иных ресурсов и направленных на появление их в качестве активов в бухгалтерском балансе, построены на утверждении, что пользователи недополучают ту или иную информацию об экономической сущности различных объектов. И это, в целом, соответствует «расстановке сил»: если имущественная обособленность в правилах ведения учета согласно п. 5 ПБУ 1/2008 «Учетная политика» [22] является лишь допущением, которое не всегда будет реализовываться к исполнению, то приоритет содержания над формой в соответствии с п. 6 этого же документа относится к обязательным требованиям. Однако, по мнению П.П. Баранова, Я.И. Устиновой и А.П. Воеводина, «трактовка одного из принципов бухгалтерского учета — приоритета экономического содержания над юридической формой — как забвение юридической природы объекта создает множественные учетные проблемы», поскольку, как выявляется на примере деловой репутации, использование ее экономического и бухгалтерского потенциала возможно лишь в связке с правовым [91, с. 40]. В связи с этим совершенно логичным представляется вывод исследований Д.В. Луговского, Е.В. Оломской и Ю.Н.



Молодцовой [139] о том, что оба подхода являются важными в одинаковой мере, потому что непринятие во внимание как одной, так и другой характеристики приводит к нарушению принципов существенности, полноты и нейтральности. Данный коллектив авторов полагает, что будущее должно быть за многофакторной отчетностью, не противопоставляющей одни характеристики другим, а объединяющей их, что избавляет от необходимости выбора приоритета и позволяет добиться соответствия формы содержанию. При этом они считают, что вопрос должен ставиться иначе: не о преобладании содержания над формой и противопоставлении их друг другу, а о соответствии юридической формы экономическому содержанию.

Последнее мнение представляется нам абсолютно логичным, потому что форма и содержание как две философские категории всегда должны быть взаимосвязанными и взаимообусловленными. И если в соответствии с изменением экономической реальности меняется суть отношений по поводу задействованных ресурсов, то и форма их документальной фиксации тоже должна быть изменена с обязательным сохранением соответствия юридического оформления экономической сути представляемых отношений. Задача научных исследований – выявлять эти изменения и подавать информацию для соответствующего внесения изменений в смежную с экономикой науку – юриспруденцию. Что касается лесозаготовок, то здесь налицо произошедшая, но неучтенная полностью в юридическом оформлении, смена экономической сути отношений государства и лесозаготовителей. Однако бухгалтерский учет как общепризнанное средство моделирования хозяйственной деятельности организации обязан представлять о ней своим пользователям качественную и полезную информацию. В связи с этим в диссертационном исследовании нами выявлена и оценена полнота сочетания таких характеристик как экономическая сущность и форма юридического оформления отношений между государством и лесозаготовителем, на основании которой необходимо далее определить пути повышения достоверности их бухгалтерского представления.

Ранее нами отмечалось, что в попытке преодолеть этот пробел с точки зрения предоставления качественной учетной и отчетной финансовой информации, соответствующей специфике лесозаготовительной деятельности, Е.В. Морозова предлагает квалифицировать лесные ресурсы как самостоятельный вид внеоборотных активов [155]. В плановой экономике попенная плата всегда представляла собой отдельную (первую по значимости) позицию статей затрат в добывающем лесозаготовительном производстве, заменяя собой статью «Сырье и материалы», поскольку имела сырьевую направленность и отражала собой «стоимость лесосечного фонда, переданного в эксплуатацию» [63] по лесорубочным билетам. В связи с этим считаем, что поскольку, как и ранее, плата за изымаемую из природы древесину привязана к объему ее заготовки, и договор аренды лесного участка заключается именно для возможности осуществления лесозаготовительной деятельности, то отношения, регулировавшиеся ранее лесорубочным билетом, присутствуют как компонент и в новых (арендных) экономических отношениях, возникающих по поводу эксплуатации лесосечного фонда. Поэтому пока наблюдается игнорирование данной их части, имеющейся в реальности, будет продолжаться диагностироваться ситуация, когда прямое применение положений нормативных документов приводит к искажению в бухгалтерском пространстве отражения фактической хозяйственной действительности, а, следовательно, будут существенно снижены надежность, правдивость и сопоставимость формируемых отчетных данных, характеризующих значимые специфические показатели добывающего бизнеса.

Следует отметить, что п.2 ПБУ 22/2010 [23] подобное отражение фактов хозяйственной деятельности (ошибок) в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности не предусмотрено. Единственная подходящая формулировка о некорректной классификации или оценке фактов хозяйственной жизни дает основания предполагать необходимость сравнения данных позиций с положениями нормативных документов, точность соблюдения которых представлена полностью.

Любое проводимое исследование, касающееся вопросов искажения (фальсификации и вуалирования) учетно-отчетных данных, связывает возможность появления ошибок с преднамеренностью или ее отсутствием в полноте и качестве соблюдения требований нормативных документов. Например, И.В. Сафонова и А.Д. Сильченко отмечают, что при вуалировании отчетности в отличие от ее фальсификации учетные методы и приемы соответствуют способам, предусмотренным нормативными документами [186]. Это условие дает основание предполагать, что при отражении в учете договора аренды лесного участка, выделенного под лесозаготовку, в полном соответствии с любым из двух представленных вариантов предписаний действующего бухгалтерского законодательства происходит вуалирование достигнутых показателей работы добывающего сектора лесного комплекса. Г.Б. Полисюк и Л.М. Корчагина относят ошибки, вызванные несовершенством системы бухгалтерского учета и действующего законодательства, наряду с ошибками по некомпетентности, халатности и невнимательности к непреднамеренным искажениям [176]. Таким образом, можно заключить, что выявленная ситуация вуалирования вызывает непреднамеренное искажение истинного ресурсного потенциала, располагаемого лесозаготовительной организацией. Однако она значительно отличается от тех моментов, которые рассматриваются исследователями в качестве факторов, вызывающих неясность конечных отчетных показателей. Обобщение содержания работ, посвященных данной тематике, позволило заключить, что разбираемые ранее завуалированные данные – это всегда результат бухгалтерских действий. В качестве примеров специалистами приводятся такие варианты конкретных манипуляций как изменение, невключение, объединение, разбивка, зачет, погашение сумм, сальдирование, сокрытие и т.п. приемы [120], [126], [169]. В изучаемом нами случае вуалирование, напротив, достигается в результате бездействия, несмотря на то, что и ПБУ [22], и МСФО [13] допускают возможные случаи получения недостоверных сведений в результате следования их

предписаниям и предоставляют для исправления ситуации соответствующий инструмент - профессиональное бухгалтерское суждение.

Представляя собой отдельный предмет научных исследований, именно профессиональное суждение, на наш взгляд, способно в обозначенной проблеме выступить способом ее эффективного решения. Синтез выводов, касающихся цели, порядка и возможности применения данного приема в условиях неурегулированности его использования, полученных большинством авторов, показывает, что оно требуется всегда, когда присутствует любого вида неопределенность (в нормативных бухгалтерских предписаниях, в среде функционирования организации) с признанием, оценкой и отражением каких-либо объектов или фактов, возникающих в хозяйственной жизни. Так, например, по мнению О.А. Давыдовой без профессионального суждения невозможно решить вопросы обеспечения объектом будущих экономических выгод и вероятности их притока, соотношение правовой формы и экономического содержания фактов и событий, а также многие другие важные моменты [112]. М.Е. Лианский отмечает, что профессиональное суждение является уникальным средством достижения итоговыми показателями в финансовой отчетности своей максимальной полезности для пользователей, поскольку на его основе возможны компромисс между всеми качественными характеристиками данных и разрешение противоречий действующих стандартов [137].

Таким образом, выявленное искажение отчетных сведений при отражении в учете лесозаготовительных компаний отношений по договору аренды лесного участка, по нашему мнению, может быть устранено, как это предполагается Рекомендацией Фонда «НРБУ «БМЦ» [241], в рамках и на основании применения действующих положений:

- нормативного регулирования методологии бухгалтерского учета в РФ (п. 7 ПБУ 1/2008);

- предписаний регламентирующих документов интернационального характера (п. 2.12 и пп. 4.59 - 4.62 Концептуальных основ представления финансовых отчетов).

Проведенный в соответствии с требованиями МСФО анализ экономической сути отношений, представляемых договором аренды между лесозаготовителем и государством, показал, что они не в полной мере соответствуют друг другу. Последствием данной ситуации является недостаточно правдивая отчетная информация о финансовом положении и достигнутых результатах добывающей деятельности в лесном секторе экономики, предоставляемая пользователям. Подобные случаи и российским учетным законодательством, и положениями МСФО расцениваются как требующие отступления от установленных частных правил и вынесения профессионального суждения для достижения главной цели финансовой отчетности – предоставления полезных сведений для всех категорий пользователей.

Решение проблемы должно предусматривать достижение компромисса в учетном отражении как экономических, так и юридических характеристик исследуемого договора. На наш взгляд, это возможно путем синтеза действующих методологических установок, которые, по сути, являются представлением в бухгалтерском пространстве структурных частей закрепленных договорных отношений. Однако синтез должен быть выполнен не простым совмещением, а на основе отечественного исторического опыта с использованием зарубежных исследований аналогичных вопросов.

Из имеющейся мировой практики сложившихся экономических систем ведения лесного хозяйства, которые напрямую зависят от формы собственности на леса, для проведения аналогии с отечественным вариантом развития лесных отношений нами была выбрана канадская система экономических взаимосвязей государства с лесозаготовителями. Основанием для этого выбора послужило то обстоятельство, что именно эта модель (модель института аренды лесов, находящихся в государственной собственности) была позаимствована для

повышения доходности российского лесного хозяйства при переходе экономики Российской Федерации на рыночные условия. Однако, как показывает практика, поверхностное копирование чужих моделей отношений без учета результатов своего собственного исторического развития ещё никогда не решало возникающих проблем. Кроме того, зарубежный опыт, хоть и доказавший свою эффективность на определенном этапе развития, нуждается в дальнейшем совершенствовании по мере эволюционирования характера процессов взаимодействия природы и человека. Глобальными тенденциями в сфере лесопользования в настоящее время общепризнанно считаются расширение участия частного сектора и усложнение взаимоотношений всех сторон, заинтересованных в ведении устойчивого лесного хозяйства и создании стабильного инвестиционного климата, что постоянно требует соответствующих изменений в лесной политике и законодательстве [86], [110]. В связи с этими обстоятельствами, например, Т. Кларк и его соавторы обосновывают необходимость реорганизации существующей системы лесопользования в провинции Онтарио [86]. Одним из факторов, ограничивающим ее способности, возможности и реакцию на рыночные изменения и выдвигаемые требования со стороны экологов, коренного народа и других заинтересованных сторон, отмечается отсутствие стимулирующей функции попенной платы, направленной на повышение ценности древесины или общей ценности лесов [110]. Дж. А. Грей [110], а впоследствии и профессор Рейно Пулкки в своем докладе на Лесном форуме [239] указывали, что лесная политика будет успешной лишь при условии разработки такой системы концессионного лесопользования, которая обеспечит выгоды всем категориям заинтересованных сторон и предоставит им стимулы к эффективному выполнению своих обязанностей и соблюдению установленных правил. В частности, предполагается, что повышение платы, взимаемой с учетом площади, способно заставить концессионеров отказаться от приобретения больших участков и стимулировать более интенсивное ведение лесного хозяйства на площадях меньшего размера.

Так же, как и в современных российских условиях, концессии участков леса предоставляют канадским лесопользователям исключительные права на заготовку древесины в государственных лесах в пределах установленной территории, но при этом не дают никаких прав на землю или иные природные ресурсы. В связи с этим нами было подвергнуто более детальному анализу не только действие в целом взаимосвязи «государство – лесозаготовитель» в Канаде, а перед проведением аналогии с российской версией данных отношений были выделены и оценены ее частные компоненты. Было выяснено, что концессионеры платят подати с учетом площади участка (земельная рента), а также попенную плату, назначаемую с учетом объема вырубленного леса. Общий платеж структурно состоит из двух частей, одна из которых предназначена для оплаты используемого, но неподконтрольного лесозаготовителю природного ресурса (площадь лесного участка), а вторая его часть оплачивает ресурс, поступающий в распоряжение лесозаготовителя, а именно запасы леса на корню на определенной лесной территории.

Положения МСФО и действующей российской учетной методологии для формирования надежной информации требуют совершенно противоположных подходов к отражению ресурсов, обладающих разными характеристиками с точки зрения получения выгоды от их использования:

- периодическая плата за арендованный у государства земельный участок, содержащий расположенную на нем лесную растительность, вследствие отсутствия его связи с будущими экономическими выгодами и неподконтрольностью лесозаготовителю должна учитываться как текущие расходы;

- плата за древесиной, предназначенный к изъятию, поскольку именно с ним связаны все будущие денежные потоки от лесозаготовки, должна формировать стоимость актива, которому предлагается присвоить название «Запасы природного сырья».

В РФ нет четкого разделения по структурным частям платы за использование лесного участка под лесозаготовку, но, как уже указывалось выше, плата за изымаемую древесину всегда была привязана к предназначенному для заготовки объему – и в плановой, и в рыночной экономике. Соответственно, соблюдение ее сырьевой экономической сущности также обуславливает квалификацию данного объекта учета как природного сырья. В свою очередь, аукционная надбавка – это плата за месторасположение и условия доступности лесного участка, уплачиваемая сверх минимальных ставок, применяемых к предполагаемым объемам заготовки. Следовательно, ее назначение позволяет признать в ней арендную плату за используемый участок земли лесного фонда, принадлежащий государству.

Оценка взаимосвязи лесозаготовителя и государства и результат ее экономической перекалфикации представлены на рис. 5. Приведенная на нем модель отношений государства с лесозаготовителями демонстрирует, что сменившая советский вариант форма их юридического оформления не в полной мере соответствует заложенной к представлению экономической сущности. Оформляемый договор аренды подтверждает ее лишь наполовину – только в отношении земельного участка, занятого лесом. Вторая половина отношений соответствует сущности вещного займа. Согласно ст. 807 ГК РФ [2] по договору займа займодавец может передать заемщику вещи, определенные родовыми признаками, а заемщик обязан возвратить займодавцу аналогичные вещи того же рода и качества. Это полностью характеризует экономическую сущность современных отношений государства и лесозаготовителя по аренде леса, предоставляемого под лесозаготовку. Лес заготавливается и используется по усмотрению организации. По окончании срока аренды подлежит возврату тот же самый участок леса. Однако содержать он будет вновь посаженные деревья, поскольку обязанность лесовосстановления возложена на экономического субъекта, осуществляющего заготовку древесины. Поэтому для приведения юридического оформления и экономического содержания отношений между



государством и организацией по поводу заготовки древесных ресурсов в возможное соответствие с целью их корректного отражения в учете необходимо применение профессионального суждения.

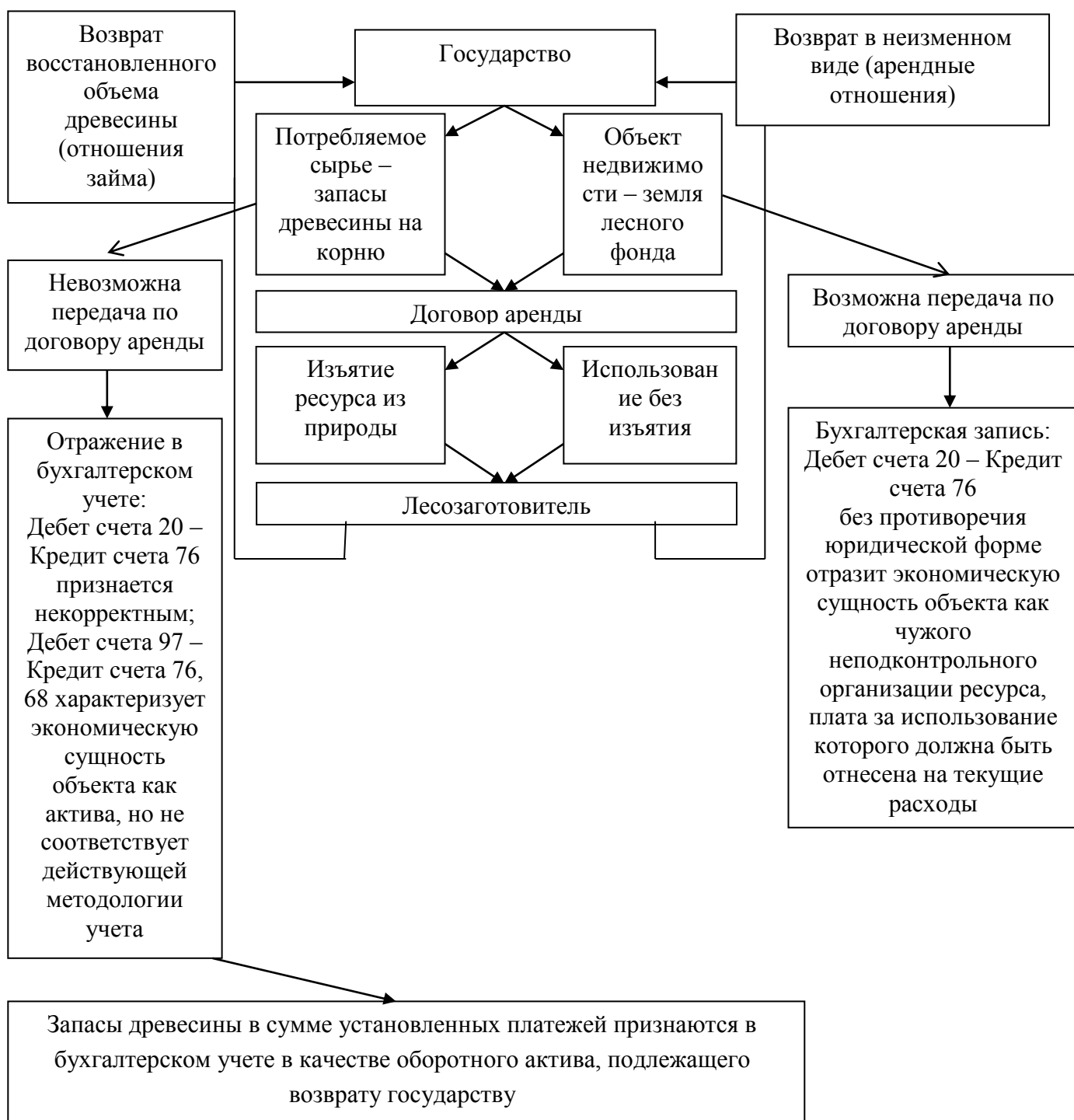


Рисунок 5 - Оценка взаимодействия государства и лесозаготовителя по договору аренды лесного участка

Передаваемый государством лесозаготовителю лесной участок должен быть квалифицирован как совокупность разных природных ресурсов, поступающих по одному договору аренды, - собственно сам непотребляемый участок земли, занятый лесом, и древесина на корню, произрастающая на этом участке. В противном случае в бухгалтерском учете при привычном для российской практики использовании допущения тождества формы и содержания не формируется должного объема полезных для пользователей сведений по ресурсу, существенному и значимому для лесозаготовительного вида деятельности. Выделенные для заготовки запасы лесных ресурсов как объект учета, отвечающий всем критериям признания актива, согласно действующей учетной методологии отсутствуют как в бухгалтерских регистрах, так и в отчетных формах. Пользователи могут оценить только кадастровую стоимость лесного участка и величину арендной платы за его использование, которая при выполнении действующих методологических положений содержит, по сути, и стоимость природного сырья. При этом последняя величина доступна далеко не всем пользователям и формируется не при любом методологическом подходе.

В связи с изложенной выше информацией, нам представляется правильным в тех случаях, когда требуется принять профессиональное решение о признании активами в бухгалтерском балансе тех ресурсов, которые используются для достижения цели бизнеса, но, согласно юридической форме, не подлежат квалификации в качестве таковых, кроме их обязательного соответствия критериям признания активов, соблюдать следующие принципы:

- включать в финансовую отчетность только те ресурсы, которые предоставляют организации уникальные конкурентные преимущества (принцип специфичности предоставляемых конкурентных преимуществ);

- использовать в бухгалтерской классификации ресурсов достижения других наук, более углубленно исследовавших сущность интересующего объекта и варианты его использования в хозяйственной деятельности (принцип

взаимосвязанного применения или непротиворечивости знаний различных областей науки);

- достигать при определении экономического содержания соответствия юридической форме (принцип соответствия содержания и формы).

Таким образом, применение междисциплинарного подхода и проведение переквалификации отношений между государством и лесозаготовителями позволяют утверждать, что в случае аренды лесного участка с произрастающими на нем деревьями, предназначенными для вырубki, земельный участок лесного фонда для целей бухгалтерского учета целесообразно признавать основным средством, а лес, расположенный на указанной в документах лесной площади, следует квалифицировать как природное сырье. Соответственно, полученная в распоряжение лесозаготовителя древесина на корню как контролируемый ресурс должна подлежать балансовому учету и при формировании отчетных данных ее стоимость призвана увеличивать величину материальных затрат. В свою очередь, лесной участок, как собственность государства, должен учитываться за балансом с отражением в системном бухгалтерском учете только суммы арендной платы за его временное использование, которую необходимо включать в элемент «Прочие затраты».

По нашему мнению, именно такая квалификация на «входе» привлеченных в хозяйственный процесс лесозаготовок лесных ресурсов способна на «выходе» представить для пользователей в элементах затрат полную и достоверную картину природопользования, охватывающую все характеристики данного объекта и процесса.

Выводы.

1. Нормативная база по бухгалтерскому учету располагает и предлагает к применению в бухгалтерском учете организациям всех видов экономической деятельности классификацию расходов ресурсов, сгруппированных по элементам затрат. Как показывает проведенное исследование, для лесозаготовок в действующих по этому признаку классификациях использованных на

производстве ресурсов недостаточно учтены уникальные особенности, присущие только данному направлению добывающей промышленности в современных экономических условиях. Поэтому подготовленная на их основе бухгалтерская информация не отвечает требованиям качества, достоверности и сопоставимости для своих пользователей.

2. Предлагаемый путь повышения точности, достоверности и реальности данных о вовлекаемых в процесс производства природных ресурсах основан на органичном внедрении для применения в бухгалтерском учете достижений смежных экономических наук. Для качественного представления природных ресурсов в бухгалтерском учете и отчетности на основе имеющихся ресурсных классификаций, которые являются результатом исследований в экономике природопользования и экономической теории, нами была разработана классификация, призванная повысить информированность о варианте промышленного использования объектов природного происхождения и способствующая их наиболее качественной квалификации.

3. Используемая форма юридического оформления отношений между государством и организацией по поводу заготовки лесных ресурсов не полностью соответствует их экономическому содержанию. Суть отношений представляет собой заимствование арендатором такого ресурса как древесина на корню на определенном участке леса, взятом в аренду, с обязательным возвратом этого участка, однако с вновь посаженными деревьями, обладающими теми же родовыми признаками. Соответственно, передаваемый государством лесозаготовителю лесной участок должен быть квалифицирован как совокупность разных природных ресурсов, поступающих по одному договору аренды, - собственно сам непотребляемый участок земли, занятый лесом, и древесина на корню, произрастающая на этом участке.

4. Надежная и достаточная картина в финансовой отчетности по располагаемым организацией ресурсам, отражающая в активе баланса их сущность с разбивкой на внеоборотные и оборотные составляющие, должна

формироваться с применением профессионального суждения. При этом необходимо использовать следующие принципы, определяющие вектор в развитии методологии учета ресурсов и расширяющие в рамках действующего российского законодательства коммуникативную функцию составляемой финансовой отчетности:

- принцип специфичности (уникальности) предоставляемых конкурентных преимуществ;
- принцип взаимосвязанного применения или непротиворечивости знаний различных областей науки;
- принцип соответствия содержания и формы.

Израсходованные организацией средства на привлечение ресурсов, которые не отвечают критериям признания активов в бухгалтерском финансовом учете на современном этапе экономического развития и не удовлетворяют вышеуказанным дополнительным принципам, должны отражаться в качестве расходов отчетного периода.

5. Проведение переквалификации отношений между государством и лесозаготовителями позволило подтвердить разработанную с применением междисциплинарного подхода уточненную классификацию израсходованных на лесозаготовительное производство ресурсов для формирования информации по элементам затрат, определив в ней четкое место каждого компонента вовлекаемых в хозяйственный процесс природных объектов, на основе выявления их экономической сущности.

### **3.2 Современные проблемы развития бухгалтерского учета лесозаготовительной деятельности**

Результаты исследования, приведенные в п. 1.2, показали, что положения действующих нормативных документов международного и российского значения ограничены и не помогают единообразно представить процесс добычного

природопользования в бухгалтерском учете. Тем не менее, большинство действий экономических субъектов, находящихся как внутри, так и за пределами конкретной организации, совершаются на основе принятия решений, обоснованных данными бухгалтерского учета и отчетности. Ситуация вполне закономерная, поскольку создаваемая бухгалтерская система данных является информационной моделью, призванной отражать экономическую суть происходящих бизнес-процессов. Однако с развитием институциональных, общественных, технических, технологических и других видов отношений меняются запросы пользователей к качеству формируемого учетом информационного фонда. В связи с этим обстоятельством попытки создать наиболее совершенную учетную модель хозяйственной деятельности не теряют актуальности. Я.И. Устинова считает моделирование основой для выработки бухгалтером своего профессионального суждения [199] и утверждает, что совершенствование и развитие теоретико-методологических основ учета осуществляется на основе моделирования [198]. По мнению Я.В. Соколова, вся история бухгалтерского учета является историей развития моделей, которые позволяли повысить эффективность управления хозяйственными процессами [190]. Соответственно, можно предположить, что решение обозначенной нами проблемы находится также в плоскости моделирования современного процесса добычи природных ресурсов.

П.В. Скородумов обозначает моделирование как процесс отражения реальной (или планируемой) деятельности организации при помощи специальной методологии, а моделированием бизнес-процессов считает отражение субъективного видения реально существующих в организации процессов при помощи графических, табличных, текстовых способов представления [189]. При этом методология представляется указанным автором как совокупность способов, при помощи которых объекты реального и связи между ними укомплектованы и демонстрируются в виде модели. О.В. Наговицына отмечает, что бухгалтерский учет выступает в роли модели системного отражения оригинала, а также

специальным видом системы, поэтому развитие теории и практики бухгалтерского учета должно происходить посредством такого инструмента как моделирование. При этом, по мнению автора, «при переходе на Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) он используется не в полной мере при обосновании методических решений в области учета и формировании финансовой отчетности. Наличие этого факта препятствует развитию теории и практики учета, поскольку существующие методики моделирования привязаны к тем особенностям, которые разъединяют существующие национальные и профессиональные стандарты систем учета» [161].

Поиск теоретической базы для обоснования основы методологических установок создания бизнес - моделей показал, что в настоящее время ведется научная дискуссия по выбору подходов в создании точной картины экономической действительности [148, 161, 189, 208]. В современных условиях, по мнению О.Ю. Щербаковой, когда бухгалтерский учет выступает компонентом экономической кибернетики, основным объектом моделирования должна являться деятельность организаций и нормативно-правовое регулирование в области учета как фактор, активно влияющий на успешность функционирования компаний [215]. И.Д. Чмиль указывает, что учетная модель должна быть таким отражением хозяйственного процесса, построенного на абстрагировании от бухгалтерских регистров, которое выявляет ключевые составляющие объекта моделирования [207]. В свою очередь, А.Е. Ковалев отмечает, что принятие управленческих решений тесно связано с прогнозированием, напрямую зависящим от структуры и полноты сформированных бухгалтерских показателей [125]. Таким образом, основным критерием качества используемой учетной информации можно считать возможность оценки на ее основе будущего развития событий для выработки оптимального решения. В этой связи перспективная цель бухгалтерского учета видится не в простом отражении ретроспективы хозяйственной деятельности, а в создании базы релевантных данных, необходимых для принятия обоснованных решений.

В российских лесозаготовках, которые в соответствии с международным определением добывающей промышленности определенно является ее частью, уже давно сложилась ситуация несоответствия формируемого бухгалтерским учетом информационного фонда запросам своих внешних и внутренних пользователей. На преодоление различных аспектов указанной проблемы в свое время были направлены работы Э.Ю. Свиридова, С.Б. Жемулина, Е.В. Морозовой и других исследователей. Становится очевидным, что в рыночных условиях хозяйствования в лесозаготовках была потеряна взаимосвязь между учетом и управлением, влияющая на качество принимаемых решений. Это обстоятельство подтверждается высказыванием Е.В. Морозовой: «Современная система бухгалтерского учета не в полной мере отражает особенности финансово-хозяйственной деятельности добывающих предприятий, в том числе лесозаготовок» [156, с. 83]. Результатом является неблагоприятное финансовое состояние исследуемого вида деятельности на общероссийском уровне. Таким образом, в условиях современных пользовательских запросов настоятельно требуются разработки единых принципов учета деятельности добывающих организаций на каждой стадии добычных работ. И бухгалтерское представление лесозаготовок тоже должно соответствовать общемировому подходу к систематизации добывающей деятельности.

Считаем, что для унификации правил ведения учета в каждом направлении добычи необходимо исследовать его особенности применительно к общеустановленному мировому подходу. А поскольку общим требованием МСФО является идентификация и отдельный учет затрат, относящихся к каждому этапу деятельности, то требуется проведение критического анализа используемого в Российской Федерации порядка представления лесозаготовительной деятельности в бухгалтерском учете и оценки возможности приведения его в соответствие с выделяемыми в международной практике этапами добычи природных ресурсов:

- предразведывательная деятельность;



- разведка и оценка запасов природных ресурсов (РиО);
- разработка месторождения и добыча ресурсов;
- закрытие месторождения и выполнение восстановительных работ.

Пользователям для оценки финансового состояния, прогнозирования перспектив работы и принятия решений необходима ясная и полная картина деятельности, связанной с заготовлением природных ресурсов. Следовательно, целью моделирования лесозаготовительного бизнеса можно считать обеспечение единого представления для однозначного понимания подготовки и осуществления процесса заготовки леса всеми пользователями учетной и отчетной информации.

В реальной российской экономической действительности процесс лесозаготовления начинается с выбора лесного участка и юридического закрепления права коммерческой рубки на определенной лесосеке. Если в международной практике предразведывательной деятельностью признаются работы, выполненные до приобретения лицензии на проведение разведочных работ, то в лесозаготовках ею можно считать мероприятия, осуществленные до момента заключения договора на лесопользование в виде лесозаготовок. Поскольку договоры аренды лесных участков заключаются по результатам проводимых аукционов, требующих подготовки к участию в них, то на этом этапе происходит использование финансовых ресурсов в виде оплаты выписок из государственного лесного реестра, оплаты юридических и консультационных услуг, связанных с подготовкой документов, необходимых для участия в лесном аукционе, перечисление задатка. Международная учетная практика полагает затраты, произведенные на предразведывательной стадии, включать в состав текущих расходов по мере их возникновения, поскольку общая сложившаяся ситуация указывает на нецелесообразность капитализации данных затрат в результате проведенных мероприятий именно на этом этапе в связи с высокой степенью неопределенности работ по добыче полезных ископаемых в будущем.

Российский учетный подход к «предразведывательным» затратам в лесозаготовках полностью соответствует принципам международных стандартов

финансовой отчетности и приближенных к ним российских стандартов бухгалтерского учёта, поскольку для учета возникающего движения ресурсов на стадии, предшествующей заключению договора лесопользования, следует руководствоваться положениями документов нормативного регулирования учета общего назначения. Никаких специальных «отраслевых» указаний на этот счет не существует ни в российской, ни в международной практике. Поэтому все вышеназванные затраты, за исключением перечисления задатка, включаются в состав общехозяйственных расходов и списываются на уменьшение финансового результата как расходы по обычным видам деятельности. Перечисленный на счет организатора лесного аукциона задаток до момента его окончания числится в составе дебиторской задолженности лесозаготовительной организации и по его результатам:

- возвращается на расчетный счет, если с данным конкретным лесозаготовителем не заключается договор аренды лесного участка;

- засчитывается в счет будущих платежей арендной платы по заключенному в результате аукционного выигрыша права на лесозаготовку.

Таким образом, на первый взгляд выбытие ресурсов на предразведывательной стадии работ лесозаготовительной организации не приводит к созданию или появлению равноценного ресурса, который следовало бы признать активом. Однако более пристальное исследование показывает, что такой документ, как, например, выписка из государственного лесного реестра, позволяет качественно и количественно оценить лесной участок, выставляемый на аукцион, получить экономическую характеристику имеющихся на нем насаждений, т. е. он помогает осуществить предварительную оценку природных ресурсов (древесины на корню), предполагаемых к разработке. А эти операции, по сути, относятся к сфере, регулируемой IFRS 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых» и ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов».

Несмотря на разницу в названиях, оба этих документа касаются регулирования финансового учета в отношении только поиска, оценки и разведки полезных ископаемых, хотя оперируют помимо данного понятия и понятием природных ресурсов, к которым, безусловно, относятся и леса.

Внесение задатка для участия в лесном аукционе может рассматриваться как использование финансовых ресурсов для обеспечения лесозаготовительной компании другим ресурсом (природного происхождения) в случае победы в конкурсе, либо как временное отвлечение денежных средств с обязательным возвратом в том же эквиваленте в случае отсутствия положительного результата.

Становится очевидным, что на стадии, предворяющей сам лесозаготовительный процесс, использование ресурсов следует соотносить с различными этапами деятельности лесозаготовительной организации и квалифицировать результат в зависимости от экономической сути получаемого для бухгалтерского учета объекта:

- финансовые ресурсы в виде оплаты юридических и консультационных услуг, связанных с подготовкой документов, необходимых для участия в лесном аукционе или для получения статуса приоритетного инвестиционного проекта – текущие расходы предразведки для предполагаемой будущей деятельности;

- финансовые ресурсы в виде перечисления задатка – предварительная оплата части стоимости появляющегося в распоряжении по результатам аукциона древесного сырья;

- финансовые ресурсы в виде оплаты выписок из государственного лесного реестра – затраты по оценке природных ресурсов на лесном участке, относящиеся к этапу РиО.

По мнению Е.В. Морозовой, второй стадии, а именно РиО «в том виде, которая характерна для добычи минеральных ресурсов, в лесозаготовках быть не может» [157, с. 26]. Действительно, «в чистом виде» на данном этапе должна тщательно исследоваться и оцениваться с помощью геологических и разведочных работ определенная географическая территория, имеющая потенциал для

разработки. В отношении лесного участка, выставяемого на аукцион, уже изначально очевидна осуществимость и целесообразность лесозаготовления, поскольку отсутствует неопределенность наличия на его территории запасов природных ресурсов. Древесина на корню располагается на поверхности земли, информация о лесах представлена в государственном лесном реестре, соответственно, отсутствует необходимость в организации специальных поисковых работ, чтобы оценить рентабельность будущего освоения выделяемой для этого лесной территории. Считается, что указанные факторы являются достаточными и позволяют специалистам делать соответствующие выводы. Однако после заключения договора аренды лесного участка на этапе подготовительных организационных работ силами лесозаготовителя разрабатывается документ под названием «Проект освоения лесов», технически и технологически уточняющий предварительную оценочную информацию о лесном участке, полученную по выписке из государственного лесного реестра. Он является, по мнению коллектива авторов во главе с Е.А. Шварцем, неким аналогом плана лесозаготовителя по ведению хозяйства на арендованном участке, то есть рационального экономического планирования на основе таксационных данных о лесах (лесоустройства) [211]. А поскольку фактические данные и данные проведенной государственной инвентаризации лесов расходятся, то «для планирования своей экономической деятельности и минимизации рисков лесобеспечения арендаторы вкладывают средства в услуги по таксации (инвентаризации) лесов», потому что им «необходимы качественные первичные данные о лесе» [211, с. 37].

Это обстоятельство, выявленное на основе проверки операций использования ресурсов на предмет их сущностной результативности, позволяет утверждать, что на стыке разведывательных работ и работ по добыче природных ресурсов в лесозаготовках присутствует стадия РиО. Она представляет собой оценку лесов, выделенных под лесозаготовку, и приводит к образованию актива нематериального характера – информации, без которой

невозможно технологически и экологически обоснованное освоение лесного участка.

Процесс лесозаготовки представляет собой непосредственно добычу природных ресурсов, которая относится к следующему этапу добывающей деятельности. В результате положительного решения проведенного аукциона по окончании предразведывательного этапа в распоряжении лесозаготовительной организации появляется природный ресурс, представляющий глобальную ценность для человечества и требующий, соответственно, строгого партнерского учета своих составных частей: запасов древесины на корню и участка земли, на котором они расположены.

Для формирования надежных текущих и прогнозируемых учетно – отчетных данных по этому этапу необходимо следовать рекомендациям Стратегии развития лесного комплекса Российской Федерации [6], учитывать технологические особенности лесозаготовительной деятельности, а также быть нацеленным на современные требования сложившейся российской и международной эколого – экономической ситуации. В бизнес – модель данный этап должен войти как комплекс работ по трем фазам: на лесосеке, на вывозке и на нижнем складе. При этом бухгалтерские записи должны предоставлять возможность получения стоимости каждой части природных ресурсов и ее изменения, а также стоимости древесных отходов, чтобы заинтересованные пользователи могли получать надежную информацию о деятельности организации по комплексному использованию лесных ресурсов, ее результативности и соответствию принципам зеленой экономики.

Базовое место лесозаготовок в цепочке создания ценности - на стыке лесохозяйственной и лесопромышленной частей лесного комплекса, а также необходимость обязательного возврата лесного участка с восстановленными на нем древесными ресурсами предопределяет появление лесовосстановительной стадии как отражения необходимого этапа добывающей деятельности, характеризующего закрытие месторождения и выполнение восстановительных

работ. Учет ресурсов на данном этапе должен быть нацелен на формирование и представление заинтересованным пользователям информации о процессе выполнения экологических обязательств и стоимости вновь созданных природных ресурсов как результата этого процесса.

Таким образом, гармонизация технологии лесозаготовительного процесса как направления добывающей промышленности с международными подходами, предполагающими разбивку данного процесса на определенные стадии, возможна только на основе учета следующих факторов:

1. Специфического природопользования. Этим фактором служит отсутствие необходимости в проведении работ по геологической разведке в силу нахождения природных ресурсов на поверхности земли.
2. Экологической особенности используемых природных ресурсов. Этим фактором служит свойство возобновимости древесных лесных ресурсов, вовлеченных в деятельность по заготовке леса.

Следовательно, модель добывающей деятельности, связанной с лесозаготовками, для целей представления пользователям учетной информации надежной картины осуществления добычи лесных ресурсов на каждом ее этапе должна иметь следующий обоснованный и содержательно – наполненный вид, представленный на рис. 6.

По рис. 6 видно, что факторы, влияющие на учетную интерпретацию лесозаготовок, способствуют обоснованию ее представления как последовательности из 4-х взаимосвязанных этапов, обусловленных спецификой добывающей деятельности и рекомендуемых МСФО для организации бухгалтерского учета ресурсов, задействованных в этом виде бизнеса.

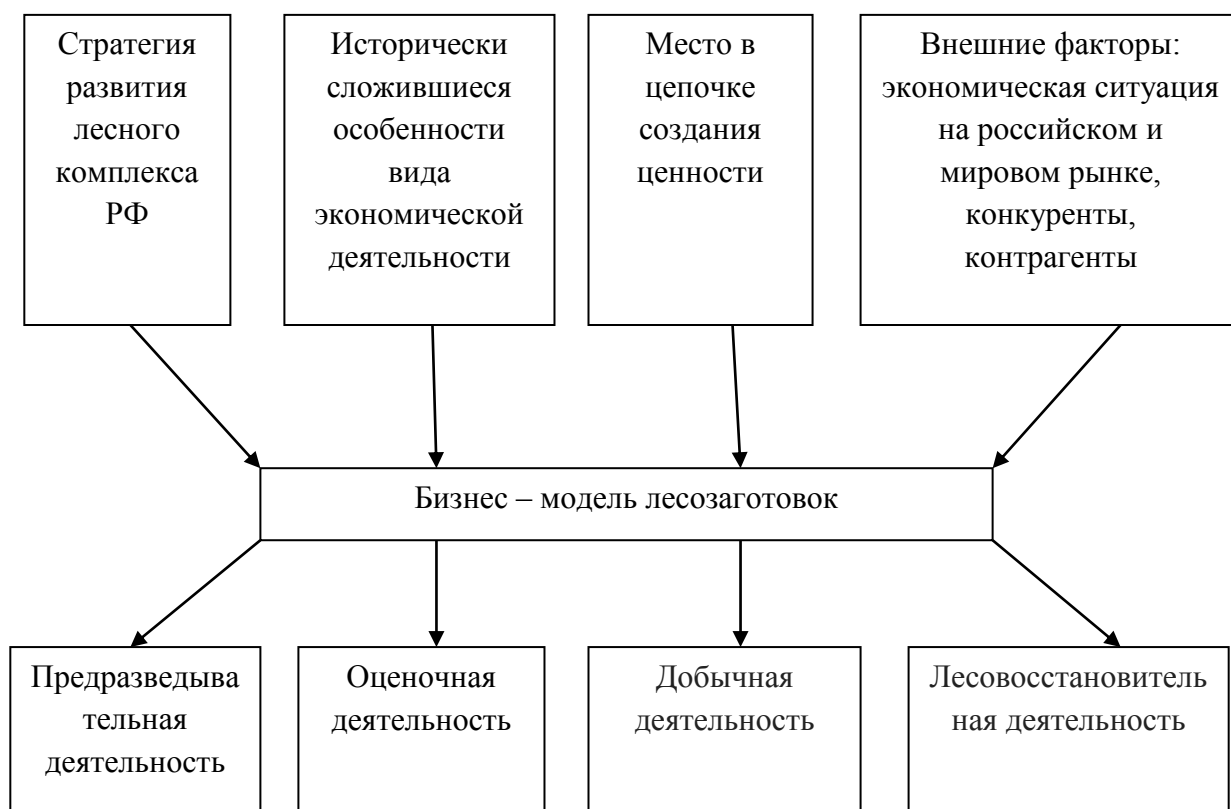


Рисунок 6 - Бизнес - модель лесозаготовительной деятельности в учетном пространстве

Результаты проведенного критического анализа и оценки возможности приведения российского порядка представления лесозаготовительной деятельности в бухгалтерском учете в соответствие с выделяемыми в международной практике этапами добычи природных ресурсов позволяют выделить и охарактеризовать следующий цикл последовательно совершаемых в экономической действительности работ:

- 1 этап. Предразведывательная деятельность (до заключения договора аренды лесного участка под лесозаготовку), за исключением отвлечения финансовых ресурсов на получение выписки из государственного лесного реестра и внесения задатка для участия в лесном аукционе.
- 2 этап. Оценочная деятельность, формирующая информацию о лесном участке, выделяемом под лесозаготовку. Представлена частично на 1 этапе

направлением финансовых ресурсов на получение выписки из государственного лесного реестра и работами по созданию Проекта освоения лесов на этапе добычной деятельности. Аналогична стадии РиО, выделяемой при добыче полезных ископаемых, поскольку являет собой часть осуществляемых на ней оценочных работ, поэтому к ней должны быть применимы положения IFRS 6 и ПБУ 24/2011.

- 3 этап. Добычная деятельность, состоящая из подготовительных и основных лесозаготовительных работ на лесосеке, вывозке и нижнем складе.
- 4 этап. Лесовосстановительная деятельность, позволяющая создать информацию о стоимости восстановленных древесных лесных ресурсов.

Приведенные характеристики должны выступать основой для формирования инновационной методики учета ресурсов, вовлеченных в лесозаготовительную деятельность.

#### Выводы.

1. Кризисное финансовое состояние организаций - лесозаготовителей требует пересмотра подходов к управлению этим видом добывающей деятельности. В условиях динамично меняющейся экономической среды у пользователей учетно - отчетных сведений, выступающих основным информационным обеспечением принятия решений, появляются повышенные требования к качеству и единообразию формируемых показателей. Считаю, что в условиях продолжающегося сближения российских стандартов бухгалтерского учета с международными учетными подходами для повышения запрашиваемых заинтересованными сторонами характеристик необходимо использовать МСФО, которые выработали и предъявляют определенные требования к представлению добывающей деятельности в финансовой отчетности.



2.       Общепризнанным средством получения надежной информации и эффективной работы с ней всегда являлось моделирование. Поэтому считаем, что проблемы в учете процесса добычного природопользования, которые не позволяют адекватно отражать реальную хозяйственную действительность лесозаготовок и, тем самым снижают ценность учетных сведений для пользователей информации, могут быть решены путем моделирования экономической деятельности.
3.       Выработанный ранее критерий сущностной результативности с учетом фактора специфического природопользования и экологической особенности используемого природного ресурса в лесозаготовках позволил сгруппировать движение ресурсов по этапам добывающей деятельности. На этой основе была сформирована для применения в российском учетном пространстве бизнес - модель лесозаготовок, обеспечивающая пользователей надежной информацией для принятия решений с помощью инновационной методики учета ресурсов лесозаготовительной деятельности.

### **3.3   Инновационная методика учета ресурсов лесозаготовительной деятельности**

Исследование методологических проблем учета ресурсов в лесозаготовках и проблем развития самой лесозаготовительной деятельности, проведенное в предыдущих разделах работы, обозначило настоятельную необходимость формирования качественно новой информации для достижения тактических и стратегических целей развития лесного сектора РФ.

По нашему мнению, внесение предлагаемых изменений в методологию учета ресурсов и формирование на ее основе инновационной учетной методики лесозаготовительной деятельности и порядка расчета себестоимости лесозаготовительной продукции должно основываться на разработанном нами алгоритме. Совокупность предлагаемых бухгалтерских записей, отражающих движение ресурсов, вовлеченных в лесозаготовки и представляющих специфику их деятельности, следует представить по этапам добычного процесса:

#### 1. Предразведывательная деятельность

Как указывалось выше, общепринятым подходом и в российской, и в международной учетной практике является признание стоимости израсходованных на этом этапе ресурсов общехозяйственными расходами. Действительно, суммы, выделенные для оплаты выписок из реестров и услуг различного рода, связанных с подготовкой к участию в лесных аукционах или включению в приоритетные инвестиционные проекты, характеризуют желание руководства лесозаготовительной организации расширить свою деятельность и никак не связаны с созданием активов в течение текущего отчетного периода. Однако они, по сути, осуществляются с целью их предполагаемого получения в будущем и могут оказаться существенными, особенно для малого и среднего бизнеса, для компаний, находящихся в кризисном финансовом состоянии, а также при подготовке пакета документов для получения статуса приоритетного инвестиционного проекта. Если лесозаготовитель участвует в нескольких проектах или аукционах, то затраты, специально понесенные для получения дополнительных лесных ресурсов, находящихся в разных местах, будут поглощены всей суммой расходов, связанных с управлением лесозаготовительной организацией. Действующий учетный подход приведет к тому, что в периоде осуществления затрат они необоснованно увеличат сумму управленческих расходов и уменьшат финансовый результат от обычного вида деятельности в качестве соответствующих расходов, т.е. связанных с обычным видом

деятельности. Таким образом, финансовый результат этапам будет занижен, т.к. из текущей выручки будут вычитаться расходы, осуществляемые для получения возможного будущего дохода. Вследствие этого на этапе добычи природных ресурсов на лесном участке финансовый результат окажется завышенным, т.к. из выручки от продажи будут вычитаться только расходы, осуществленные при подготовительных и основных лесозаготовительных работах. Затраты же, осуществленные прежде, для обеспечения непосредственного процесса лесозаготовки, не будут учтены и себестоимость лесоматериалов окажется неполной.

В связи указанными выше факторами считаем, что предразведывательные затраты в лесозаготовках подлежат квалификации как отложенные для будущих периодов затраты и должны предварительно в аналитическом разрезе аккумулироваться на счете 97 «Расходы будущих периодов» для дальнейшего списания по результатам аукциона или рассмотрения заявки приоритетного инвестиционного проекта.

Отражение стоимости использованных ресурсов на предварительном до начала самих лесозаготовок этапе должно предполагать выполнение следующих бухгалтерских записей:

1. Дебет счета 97 "Расходы будущих периодов" - Кредит счета 51 «Расчетные счета», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 10 «Материалы» и др. - отражена стоимость оплаты консультационных и иных услуг (за исключением выписок из государственного лесного реестра), материалов и других ресурсов, связанных с подготовкой документов, необходимых для участия в лесном аукционе или для получения статуса приоритетного инвестиционного проекта.
2. Дебет счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" - Кредит счета 51 «Расчетные счета» - перечислен задаток на счет организатора лесного аукциона.

В последующие периоды, когда будет известен результат аукциона или рассмотрения заявки на приоритетный инвестиционный проект, сумма, собранная на счет 97 "Расходы будущих периодов" подлежит списанию на затраты этапа по заготовке леса. Период списания должен определяться руководством организации. Принципиальным, на наш взгляд, являются величина и направление списания предразведывательных расходов. Считаем, что оно должно зависеть от результата предпринятых действий по расширению лесозаготовительной деятельности:

1. Дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы» - Кредит счета 97 "Расходы будущих периодов" – часть предразведывательных затрат включена в расходы текущего периода, если на аукционе выиграно право на лесозаготовку или заявка на инвестпроект получила положительное решение. В данном случае в перечень статей общехозяйственных затрат необходимо ввести статью «Стоимость ресурсов предразведывательного этапа».
2. Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» - Кредит счета 97 "Расходы будущих периодов" – вся сумма предразведывательных затрат квалифицирована как убытки в месяц получения отказа и списана для выявления общего финансового результата за период. Считаем, что в данном случае сумма затрат не может:
  - формировать себестоимость (если счет 26 «Общехозяйственные расходы» списывается на счет 20 «Основное производство»), поскольку использование ресурсов на данном этапе не привело к выпуску готовой продукции;
  - принимать участие в расчете финансового результата от обычных видов деятельности (если счет 26 «Общехозяйственные расходы» закрывается на счет 90 «Продажи»), поскольку использование ресурсов на данном этапе не привело к получению дохода от продажи лесоматериалов.

Следует отметить, что при наличии возможности прямого отнесения произведенных на этом этапе затрат бухгалтерской службе с момента начала осуществления работ на делянке следует собранные на счете 97 "Расходы будущих периодов" суммы списывать в такую же статью затрат, но открытую уже к счету 20 «Основное производство». При этом аналитическое направление определять исходя из количества имеющихся в распоряжении лесных участков.

Дальнейшее отражение ранее перечисленного задатка также будет зависеть от итога участия организации в лесном аукционе:

1. Дебет счета 51 «Расчетные счета» - Кредит счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами"- возвращен задаток на счет организации при проигрыше.
2. Дебет счета 12 «Запасы природного сырья» - Кредит счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" – включен задаток в стоимость лесного сырья, поступившего в распоряжение лесозаготовителя.

Предложенная методика способствует решению следующих вопросов:

- выстраиванию четкой связи между стоимостью вовлеченных в этот этап ресурсов и получаемому от них доходу, соответственно, признание предразведывательных трат с точки зрения влияния на финансовый результат будет производиться более обоснованно;

- определению более обоснованной себестоимости лесоматериалов, поскольку будет устранено искажение ее величины, появляющееся в результате отсутствия в ней затрат, связанных с исследованием и подготовкой на допроизводственной стадии;

- выявлению и прогнозированию достоверного финансового результата на всех этапах лесозаготовительной деятельности;

- ориентации с высокой степенью однозначности в выделенном бизнес-процессе с целью эффективного использования ресурсов;

- проведению качественного анализа осуществляемой деятельности;

- представлению реальной картины деятельности, сопоставимой с другими добывающими организациями.

## 2. Оценочная деятельность

Стадия РиО, как было выяснено, находит свое воплощение в оценочной деятельности, которая берет начало на предразведывательном этапе при получении выписки из государственного лесного реестра для предварительной оценки природных ресурсов и имеет продолжение при осуществлении подготовительных к непосредственному процессу лесозаготовления работ, когда с помощью Проекта освоения лесов происходит уточнение предварительно полученной информации о выделяемой древесине на корню. Как показало исследование, проведенное в п. 1.1 диссертации, недостоверность информации о предоставляемой лесозаготовителям лесосырьевой базе является проблемным вопросом, обсуждаемым как со стороны ученых, так и на страницах практических лесных журналов. Обоюдно признано, что данное условие негативно сказывается на эффективности осуществления лесозаготовительного бизнеса. Предполагаемое дальнейшее решение вопроса, заключающееся в партнерстве всех заинтересованных сторон при проведении качественных лесоустроительных работ, подтверждает необходимость создания готовности бухгалтерского учета признать и достоверно отразить стоимость ресурсов, задействованных на данном этапе. Считаем, что поскольку данный этап аналогичен стадии РиО, попадающей под действие IFRS 6 и ПБУ 24/2011, то для учета затрат, возникающих при оценке запасов лесных ресурсов, возможно воспользоваться методикой, указанной в этих стандартах. Соответственно, стоимость ресурсов, задействованных на этапе оценки для создания информационного блока, без которого совершенно невозможно технологически и экологически рациональное освоение выделенного лесного участка, должна формировать стоимость нематериального поискового актива. К ним могут относиться суммы, уплачиваемые в соответствии с договорами, заключаемыми с различными специализированными организациями

или индивидуальными специалистами для проведения соответствующих работ, исследований и замеров, вознаграждения привлеченным посредникам и консультантам, невозмещаемые пошлины, сборы и налоги, амортизация использованных внеоборотных активов, стоимость материалов, вознаграждения работникам, а также другие затраты, непосредственно связанные с производимой оценкой запасов лесного сырья.

Таким образом, корректное отражение стоимости ресурсов, использованных для проведения оценочных работ, должно предполагать выполнение следующих бухгалтерских записей:

1. Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет «НПА - Информация по освоению лесного участка» - Кредит счета 51 «Расчетные счета» - оплачена выписка из лесного реестра при осуществлении предразведывательных работ.
2. Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» - Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет «НПА - Информация по освоению лесного участка» - списана произведенная ранее оплата в случае проигрыша аукциона.
3. Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет «НПА - Информация по освоению лесного участка» - Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 51 «Расчетные счета», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 02 «Амортизация основных средств», 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» - произведены затраты на создание проекта освоения лесов.
4. Дебет счета 04 «Нематериальные активы» субсчет «Информация по освоению лесного участка» - Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет «НПА - Информация по освоению лесного участка» - нематериальные поисковые активы переведены в

состав нематериальных активов после окончания работ над проектом освоения лесов.

5. Дебет счета 20 «Основное производство» - Кредит счета 05 «Амортизация нематериальных активов» субсчет «Информация по освоению лесного участка» - начислена амортизация по проекту освоения лесов (в течение срока его действия). При этом в составе статей затрат лесозаготовительного производства должна присутствовать статья «Амортизация информации по освоению лесного участка».

Предложенный вариант отражения в учете ресурсов, задействованных в оценке древостоя на участке леса, выделенного под лесозаготовку, будет способствовать появлению нового объекта учета под названием «Информация по освоению лесного участка». Первоначально объект необходимо отражать в составе нематериальных поисковых активов, а затем следует перевести в состав нематериальных активов, поскольку он призван содействовать притоку денежных ресурсов на протяжении всего срока действия. Указанный порядок будет соответствовать единообразному представлению добычного природопользования в учетном пространстве.

### 3. Добычная деятельность

Выигрыш аукциона или удовлетворение заявки лесозаготовителя на реализацию приоритетного инвестиционного проекта обуславливают появление в его распоряжении лесного массива, который необходимо, как нами было обосновано в предыдущих пунктах, делить на две составляющие: запасы древесного сырья и участок земли лесного фонда, на котором они расположены. Их разная роль в лесозаготовительном процессе, но обязательный совместный возврат государству как собственнику природных ресурсов предполагают соответствующее отражение в бухгалтерском учете.



Считаем, что методика отражения на счетах бухгалтерского учета платежей по договору на лесопользование для представления пользователям надежных сведений об используемых ресурсах должна быть следующей:

Дебет счета 12 "Запасы природного сырья" - Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - отражена стоимость выделенной для заготовки древесины в размере арендных платежей, исчисленных по минимальным ставкам, за весь период аренды лесного участка (с учетом задатка)

Дебет счета 20 «Основное производство» - Кредит счета 12 "Запасы природного сырья" – списание стоимости фактически заготовленного лесного сырья, исчисленной по минимальным ставкам

Дебет счета 20 «Основное производство» - Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - отражение собственно арендной платы, представляющей собой превышение цены, подлежащей уплате по результатам аукциона, над величиной арендного платежа, исчисленной по минимальным ставкам; здесь возможно два варианта на усмотрение организации:

- ежемесячное включение в затраты суммы, уплаченной сверх минимальных ставок за месторасположение и условия доступности выделенного лесного участка; однако данный вариант наряду с его преимуществом, заключающемся в равномерности включения в себестоимость арендного платежа за лесной участок, будет иметь существенный недостаток - до окончания срока аренды может формироваться не обоснованная сумма задолженности по платежам в результате несовпадения фактических и плановых объемов заготовки леса; это обстоятельство будет противоречить принципу достоверности и надежности учетных данных;

- периодическое (по наступившим срокам уплаты арендных платежей) включение в затраты суммы, уплаченной сверх минимальных ставок, составляющей разницу между общей величиной платежа на определенную дату и уже отнесенной на производственные затраты

стоимостью природного сырья, использованного для изготовления лесоматериалов; в данном случае не будет расхождений между бухгалтерскими данными и реальным положением дел по погашению арендной задолженности, но в себестоимость продукции величина арендной платы будет включаться неравномерно;

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - Кредит счета 51 «Расчетные счета» - уплата по сроку суммы арендной платы, предусмотренной графиком платежей.

Приведенный порядок позволит учесть наличие и специфичность появляющихся партнерских природных активов у лесозаготовительного бизнеса, представляющих собой глобальные ценности для человечества.

Помимо перечня представленных бухгалтерских записей, отражающих информацию в системном синтетическом и аналитическом бухгалтерском учете по используемому природному сырью, необходимо одновременно организовать учет и объекта природопользования, который является своеобразным «складом хранения» добываемых природных ресурсов. Сделать это целесообразно за балансом, поскольку данные объекты являются собственностью государства (арендодателя). Следует отметить, что подобный забалансовый счет под названием «Лесосечный фонд в пределах установленных сроков освоения древесины» применялся в советские годы при плановой экономике. Считаем, что данный опыт забыт незаслуженно и его следует лишь откорректировать под новые условия хозяйствования, тем самым сделать накопленные исследования снова актуальными. По нашему мнению, основным назначением забалансового счета, учитывающего арендованный для лесозаготовки лесной участок, должна являться систематизация информации о формируемой стоимости, по которой его надлежит передать собственнику. Поэтому одновременно с бухгалтерскими записями на балансовых счетах должны выполняться следующие бухгалтерские записи на забалансовых счетах:

Дебет забалансового счета по учету арендованных лесных участков - отражена стоимость арендованного лесного участка как сумма двух величин, составляющих в целом общую сумму платежей по договору аренды, - стоимости древесины по минимальным ставкам и аукционной надбавки. Вариант отражения стоимости участка леса двумя разными суммами имеет контрольное значение при сопоставлении с данными текущего финансового учета. Указанная забалансовая запись формируется одновременно с принятием на учет запасов лесного сырья в системном бухгалтерском учете. Отражает первоначальную стоимость поступившего в распоряжение организации лесного участка. В момент заключения договора разницу между суммами, отраженными по дебету счета 12 "Запасы природного сырья" и дебету забалансового счета по учету арендованных лесных участков, составляет аукционная надбавка, представляющая собой арендную плату за месторасположение участка.

Кредит забалансового счета по учету арендованных лесных участков - списание стоимости фактически заготовленного лесного сырья, исчисленной по минимальным ставкам. По сумме совпадает с проводкой: Дебет счета 20 «Основное производство» - Кредит счета 12 "Запасы природного сырья", поскольку происходит уменьшение стоимости лесного участка в результате использования части лесосечного фонда.

Аргументами в пользу такого «взаимосвязано дублирующего» (и балансового, и забалансового) варианта ведения учета могут служить следующие доводы:

1. Изначально в реальности природные ресурсы и объект природопользования тоже имеют неразрывную связь, которая нарушается только при вмешательстве человека из-за необходимости удовлетворения его потребностей. В результате этого процесса природные ресурсы поступают в распоряжение организации (и, значит, должны учитываться на ее балансе), а объект природопользования, временно используемый в экономической деятельности, всегда остается в привычной среде и не

принадлежит лесозаготовителям на праве собственности. Ресурсы, не принадлежащие и не контролируемые организацией юридически или экономически, но используемые им, учитываются за балансом.

2. Объективно необходимо отражение обобщенной информации (как в стоимостном, так и в натуральном выражении) об операциях, связанных с лесопользованием в виде заготовок леса. Поскольку на балансовых счетах ее отразить невозможно, то предлагается использование забалансовых счетов. Это обеспечит наглядность данных, отраженных на балансовых счетах бухгалтерского учета, и обеспечит удобство применения данных, характеризующих особенности лесозаготовительной деятельности, как для управления, контроля, формирования информации бухгалтерской (финансовой) отчетности.

3. Наряду с формированием экономической информации о лесозаготовлении, необходимо формировать аналитическую информацию организационного содержания и значения: объемы принятого и освоенного лесного фонда, определение потерь от недополученной древесины для проведения перерасчетов арендных платежей, выявление нарушений и виновников по каждой делянке и лесосечной бригаде в отдельности.

Все вышеперечисленные факты определяют предлагаемый нами вариант отражения в учете естественных природных ресурсов и базы их воспроизводства как наиболее рациональный и логичный. Однако следует отметить, что вопрос оценки, по которой должно происходить отражение лесосырьевых ресурсов на балансе и лесного участка, взятого в аренду, за балансом не является однозначно решенным. По мнению Е.В. Морозовой это нужно делать в сумме валовых арендных платежей как на балансе, так и за балансом [62]. Действительно, этот подход в современных условиях можно признать закономерным, потому что при заключении договора аренды в составе арендных платежей не выделяется отдельно плата за древесину, предоставляемую лесопользователям на корню, и

отдельно стоимость земельных угодий, на которых расположен древостой. Однако, как было доказано нами в п. 1.3, при применении профессионального бухгалтерского суждения он не является единственно возможным и при действующих условиях данный вариант не является единственно возможным и при действующих условиях юридического оформления арендных отношений в лесозаготовках.

Вопрос правильности определения платежей за использование лесных участков является в нашей стране до сих пор широко обсуждаемым. Отдельные экономисты в силу исторического понимания категории стоимости (а именно создания ее производительным трудом) считают, что естественные леса, находящиеся в первозданном виде и не преобразованные с помощью вмешательства человека, вовсе не имеют стоимости. Но тогда возникают вопросы, требующие разрешения:

1. Как быть с восстановлением леса на отработанном участке, ведь поскольку лес – ресурс возобновляемый, то достаточно обеспечить денежные средства, чтобы восполнить утраченное для будущего? А это будет сделать невозможно, если просто отдавать для использования то, что, вроде бы, не имеет никакой стоимости изначально.

2. Как в учете лесозаготовителя показывать материальную основу создаваемой лесопродукции – лес, если он будет иметь нулевую стоимость?

При вышеобозначенном подходе эти вопросы останутся без ответов, поэтому наиболее жизнеспособным и основополагающим считаем мнение экономистов, в частности З. И. Фетищевой и Е.Б. Назаренко, которые считают, что «сегодня почти все леса находятся под каким-либо воздействием человека и потому имеют стоимость, обозначенную Лесным кодексом РФ. В связи с этим сам лес является материальным воплощением его стоимости, входящей составной частью в стоимость продукции лесозаготовок в виде платы за древесину, отпускаемую на корню. По существу эта плата должна являться экономической

базой для финансирования восстановления лесов и тем самым обеспечивать воспроизводство лесных ресурсов» [200].

В настоящее время в соответствии со статьей 94 Лесного кодекса РФ «использование лесов в Российской Федерации является платным». За лесопользование в виде заготовок вносится арендная плата.

Согласно п. 2 ст. 73 ЛК РФ «при использовании лесного участка с изъятием лесных ресурсов минимальный размер арендной платы определяется как произведение ставки платы за единицу объема лесных ресурсов и объема изъятия лесных ресурсов на арендуемом лесном участке». Такой принцип расчета аналогичен формированию обыкновенной цены за приобретаемый ресурс.

Подтверждение этому находится в работах В.П. Стяжкина. Он отмечает, что экономическая категория платы за лесные ресурсы в силу двойственности своей природы (наличие двух составляющих – ценовой и рентной) обладает двумя признаками: цены и налога, но в структуре этой платы «в настоящее время преобладает ценовая составляющая» [192].

Экономический механизм взимания платежей за пользование лесными ресурсами в настоящий момент признается не выполняющим свои функции в силу несовершенства заложенных в его обоснование теоретических и методологических основ. Все проводимые современные исследования и разработки направлены на развитие и совершенствование следующих положений:

- определение правового статуса платежей за лесопользование и совершенствование порядка их взимания;
- выявление основных принципов построения ставок платежей за древесину, отпускаемую на корню, и порядка их расчета;
- практическое внедрение рентного подхода.

Однако можно отметить, что все изыскания напоминают стремление к такому же обоснованию содержания и методологию построения преискуранта лесных такс, которые были даны в 1949 году академиком ВАСХНИЛ Л.П. Анучиным и профессором П.В. Васильевым. Ценность их вклада, применимая и

для современных условий хозяйствования, заключалась в том, что цена древесины на корню определялась суммой трёх составляющих: затраты лесного хозяйства, прибыль и дифференциальная рента по положению. Поэтому данная разработка была использована нами как база для построения информационной системы об использовании и восстановлении лесных ресурсов в рамках бухгалтерского учета отдельной лесозаготовительной организации.

В настоящее время размер арендной платы рассчитывается на основе его минимального размера, предусмотренного Постановлением Правительства от 22 мая 2007 г. N 310, который ежегодно индексируется, и не может быть меньше этой величины [26]. Однако договоры аренды лесных участков заключаются по результатам аукционов, проводимых путем повышения начальной цены предмета лесных торгов. Поэтому, пока нет указания на размер улавливаемой экономической ренты в платежах за использование леса, можно только условно предположить, что и на сегодняшний момент арендная плата за лесопользование в виде лесозаготовок всё-таки содержит в себе и ценовую, и рентную составляющие, поскольку это заложено в ее характере. Поэтому ту ее часть, которая рассчитана по минимальным ставкам, совершенно справедливо можно признать ценой за древесину, отпускаемую на корню, а всё, что добавляется к фиксированному платежу, следует считать платой за разное качество и местоположение предоставляемых ресурсов, а также различающиеся по регионам природные и производственные условия.

На основании изложенных положений вполне логично разделить сумму арендных платежей на две части и вести учет каждой части отдельно. Такая структура издержек будет более надежно представлять информацию о себестоимости продукции.

Поскольку первая составляющая формирует стоимость природного сырья, то отражаться в учете она должна по дебету счета 12 «Запасы природного сырья» на специально открываемом субсчете 1 «Стоимость сырья по минимальным ставкам» в корреспонденции с кредитом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами

и кредиторами» субсчет «Расчеты по договорам лесопользования». А вторая является арендным платежом за определенные качества лесного участка, поэтому для ее отражения вполне применима методика учета арендных операций. Общая величина арендной платы за весь период аренды в момент начала освоения лесного участка или на дату свидетельства о государственной регистрации договора аренды (используется наиболее ранняя из дат) должна отражаться на забалансовом счете по учету арендованных лесных участков. Постепенно, по мере заготовления древесины и формирования в бухгалтерском учете записи по дебету счета 20 «Основное производство» в корреспонденции с кредитом счета 12 «Запасы природного сырья», общая сумма арендных платежей, числящихся за балансом, на аналогичную сумму по данной записи, будет уменьшаться. Тем самым на начало каждого отчетного периода отражается реальная стоимость лесного участка с оставшимися природными ресурсами.

Предложенная методика взаимосвязано дублирующего учета каждой части лесных ресурсов по рыночной цене и их общей стоимости в совокупности обеспечивает информацию для различных заинтересованных сторон, но в первую очередь для участников партнерских отношений в сфере лесопользования. Государству как собственнику будет представлена прозрачная база по движению запасов лесных ресурсов, что позволит контролировать их использование конкретными лесозаготовителями. У арендатора, помимо платы за полученный участок леса, формируется объект для управления, который также предоставит возможность учета древесных отходов, поскольку лесосечный фонд в данном случае будет выступать активом организации. Для этого на счете 12 «Запасы природного сырья» потребуется открытие второго субсчета, название которого зависит от способа лесозаготовки - «Лесосечные отходы» (при сортиментной заготовке) или «Отходы лесозаготовки» (при остальных видах заготовки). На данном субсчете следует систематизировать бухгалтерские записи по возникновению отходов и их использованию:



1. Дебет счета 12 «Запасы природного сырья» субсчет 2 - Кредит счета 20 «Основное производство» - оприходованы отходы на лесосеке и после работ на нижнем складе.
2. Дебет счета 20 «Основное производство», 90 «Продажи» - Кредит счета 12 «Запасы природного сырья» субсчет 2 – списание стоимости отходов в дальнейшую переработку или на продажу.

#### 4. Лесовосстановительная деятельность

Характеристика осуществления лесозаготовок в условиях плановой и рыночной российской экономики показала, что до начала коренных преобразований в лесопромышленном комплексе, ознаменованных принятием в 2006 году Лесного Кодекса РФ, леспромхозам как основным лесозаготовителям в распоряжение ничего не передавалось. Государством взималась лишь плата за возможность заготовить собственными силами в течение года определенный объем древесины. Все лесовосстановительные работы выполнялись лесхозами. Современная действительность такова, что частью процесса лесозаготовок, отражающей особенность данного вида деятельности, является обязательность восстановления арендатором природных ресурсов и осуществления им природоохранных мероприятий, а по истечении срока действия договора аренды восстановленный участок подлежит передаче собственнику.

В связи с этим при формировании стоимости природных ресурсов в бухгалтерском учете, на наш взгляд, необходимо принимать во внимание, что в настоящее время в Российской Федерации в части лесовосстановления лесозаготовительная деятельность напрямую сопряжена с деятельностью лесохозяйственной.

Согласно п. 1 ст. 19 ЛК РФ обязанности и, соответственно, выполнение вытекающих из них действий по охране, защите и воспроизводству лесов возложены не только на органы государственной власти и органы местного самоуправления, но и на самих лесозаготовителей. Предусмотренные ими

природоохранные мероприятия представляются в проекте освоения лесов, который составляется при долгосрочном лесопользовании в виде лесозаготовок в обязательном порядке. Невыполнение данного требования является основанием для досрочного расторжения договора аренды лесного участка. Однако ни величина природоохранных обязательств, которые потребуется произвести в будущем, ни точный срок, когда это потребуется сделать, на момент заключения договора аренды, не определены. На наш взгляд, тем самым выполнены все условия п. 5 ПБУ 8/2010, чтобы признать данный вид обязательств оценочным обязательством:

- обязанность по осуществлению лесохозяйственных мероприятий вытекает из законодательных норм, закреплена в договоре на лесопользование, и избежать ее невозможно;

- вероятность наступления уменьшения выгод (т.е. появления расходов) в связи выполнением данных обязательств неоспорима, поскольку обратная ситуация грозит расторжением договора:

- у лесозаготовительной организации имеется достаточный массив информации, чтобы обоснованно оценить величину оценочного обязательства; в расчетах обоснования можно использовать рыночные цены на перечень работ, который согласован с лесничеством и изложен в проекте освоения лесов, а можно осуществить привязку к минимальным ставкам за древесину, отпускаемую на корню, поскольку именно их предназначением является покрытие затрат на восстановление леса или к стоимости договора аренды в целом.

Предложение Е.В. Морозовой [158] состоит в том, чтобы расчет резерва осуществлять на основании значений показателя статьи затрат «Плата за древесину, отпускаемую на корню» счета «Основное производство» или статьи «Себестоимость продаж» Отчета о финансовых результатах. Расчет предложено производить для целей определения существенности и принятия решения о создании оценочного природоохранного обязательства. Со своей стороны считаем, что такой возможности ПБУ 8/2010 не предусмотрено, поскольку в п. 5

оговорено, что при одновременном соблюдении вышеназванных условий оценочное обязательство признается (а не может быть признано) в бухгалтерском учете. Первые два условия являются обязательным следствием прошлых событий хозяйственной жизни организации, а выбранный вариант выполнения третьего представителю лесозаготовительного бизнеса остается закрепить в Учетной политике. Кроме того, полагаем, что оценочное обязательство может и должно создаваться только на основе отражения обязательств по лесовосстановлению, поскольку, как показало исследование Е.В. Морозовой [158], затраты, связанные с охраной и защитой лесов, обладают низкой возможностью выделения из общей суммы затрат. Это означает, что возникнут и трудности с их обоснованной оценкой.

Мы согласны с выводами Е.В. Морозовой о том, что из состава мероприятий:

- по предупреждению лесных пожаров четко квалифицировать как природоохранные можно только затраты на приобретение огнетушителей, пожарных рукавов, дежурной спецодежды, лопат и других средств пожаротушения, а также признать природоохранными затраты на создание противопожарных минерализованных полос; данные затраты носят текущий характер и, на наш взгляд, их целесообразно учитывать по отдельной статье (например, под названием «Экологические мероприятия» как это рекомендуется в Письме МФ РФ [27]) в составе себестоимости; все остальные затраты, возникающие при обеспечении противопожарного устройства лесов (регулирование породного состава лесных насаждений, очистка лесосек от валежной и сухостойной древесины, порубочных остатков), связаны с непосредственным технологическим процессом лесозаготовок и не носят прямой природоохранный характер, поэтому их вполне допустимо не квалифицировать как затраты на охрану окружающей среды и не выделять в учете отдельно;

- по защите лесов (вырубка погибших и поврежденных деревьев, соблюдение правил очистки мест лесозаготовок, осуществление мер по борьбе со стволовыми вредителями) сложно выделить и оценить природоохранную часть, поскольку эти мероприятия направлены помимо охраны окружающей среды ещё и на сохранение заготовленной и незаготовленной древесины, т. е. также являются частью технологического процесса лесозаготовок и, следовательно, должны отражаться в учете в составе текущих затрат в разрезе стоимости тех ресурсов, которые были отпущены на эти цели.

Из этого, на наш взгляд, следует, что создание оценочного обязательства целесообразно производить только по мероприятиям, связанным с воспроизводством лесов, включающим лесовосстановление и уход за посадками. Е.Б. Назаренко считает, что «необходимо разработать положение по планированию затрат на лесовосстановление по всему комплексу работ, предусмотренных технологическими картами на базе прогрессивных форм организации труда. Нормативная себестоимость лесовосстановительных работ будет включать в себя технологическую себестоимость и накладные расходы. Правильно рассчитанная себестоимость лесовосстановительных работ может стать базой для определения ставок арендной платы за древесину, отпускаемую на корню при заключении договора аренды» [162]. Предлагаемая ею методика по планированию этих затрат также может стать основой для расчета оценочного обязательства, связанного с воспроизводством лесов. Тем более что, как отмечается в продолжении ее исследования, «на сегодняшний день законодательно утвержденной методики формирования экономических нормативов затрат на ведение лесного хозяйства, включая лесовосстановление, не существует» [163].

Несмотря на отсутствие в ПБУ 8/2010 указаний на то, что на природоохранные мероприятия необходимо создавать оценочное обязательство, нами доказано, что для этого существуют все предпосылки. Кроме того, данный

шаг продиктован объективной необходимостью в формировании прозрачной и надежной информации в рамках экологического учета, который Т.Н. Гоголевой и Ю.И. Бахтуриной «на основе обобщения и критической оценки известных определений» трактуется как часть «традиционной учетной системы экономического субъекта», включающая в себя оперативный, бухгалтерский, статистический учет [107].

Для выбора варианта отражения в учете, на наш взгляд, следует воспользоваться, положениями п. 13 раздела 3 Письма Минфина РФ № ПЗ – 7/2011 «О бухгалтерском учете, формировании и раскрытии в бухгалтерской отчетности информации об экологической деятельности организации» [27], несмотря на то, что они касаются учета основных средств, потенциально опасных для экологии. Мы считаем, что если затраты, связанные с воспроизводством лесов, направлены на восстановление природных ресурсов на отработанном вырубкой участке, то величина оценочного обязательства по восстановлению нарушенной экологической системы так же, как и в случае с основными средствами, наносящими вред окружающей среде, подлежит отнесению на стоимость вырубаемого лесного ресурса в размере своей достоверной денежной оценки, отражающей запланированную сумму затрат на восстановление, необходимую для расчетов по этому обязательству. Таким образом, начисление оценочного обязательства, поскольку стоимость ресурсов на выделенных участках со временем будет изменяться в результате осуществления лесовосстановительных работ, целесообразно производить в учете записью по дебету счета 12 «Запасы природного сырья» субсчет 3 «Резерв на лесовосстановление» в корреспонденции с кредитом счета 96 «Резервы предстоящих расходов»:

Дебет счета 12 «Запасы природного сырья» субсчет 3 «Резерв на лесовосстановление» - Кредит счета 96 «Резервы предстоящих расходов» - увеличение стоимости запасов лесных ресурсов на сумму резерва под лесовосстановительные мероприятия.

Кроме формирования информации экологического характера и стоимости природного сырья, это позволит:

1. Устранить проблему с завышением себестоимости лесозаготовки в периоде создания резерва, которая возникла бы при включении оценочного обязательства в издержки производства при любом подходе к моменту признания оценочного обязательства. Е.В. Морозова указывает два возможных варианта: начислять обязательство в начале отчетного года или в течение отчетного года по мере освоения лесотаксационных выделов [158]. По нашему мнению, наиболее целесообразно признавать обязательство в январе, поскольку именно в этом месяце согласуются с лесничеством объемы и виды лесохозяйственных работ и, соответственно, в этот момент, а не по мере окончания лесозаготовки на определенном участке, принимаются обязательства по их выполнению. А, кроме того, следует учитывать, что, как отмечает Е.Б. Назаренко, в сплошных рубках, которые в настоящее время преобладают в России, возможны две подсистемы – с предварительным и последующим лесовозобновлением, которые в свою очередь также бывают естественного и искусственного характера [162]. По мере освоения лесного участка суммы созданного обязательства будут равномерно относиться на издержки производства на статью «Лесохозяйственные работы», учитывающую оценочное обязательство. Таким образом, обеспечивается равномерное формирование себестоимости лесозаготовок, построенное на одинаковых принципах, и не будет резкого отличия ни ее величин, ни величин финансового результата в летние и зимние месяцы, которое наблюдается в связи с тем, что в российских условиях основной объем древесины заготавливается в зимние месяцы.

2. Несколько снивелировать возникший «перекос» в практике применения счета, предназначенного для формирования представления о будущих расходах организации. Согласно действующему Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и

Инструкции по его применению счет 96 «Резервы предстоящих расходов» «предназначен для обобщения информации о состоянии и движении сумм, зарезервированных в целях равномерного включения расходов в затраты на производство и расходы на продажу» [28]. Т.е. его основная задача – равномерно распределить предстоящие издержки по месяцам в течение отчетного года. Этого не происходит в случае начисления оценочного обязательства, поскольку экономическим смыслом его отражения в бухгалтерском учете является создание своего рода резерва под предстоящие расходы, которые с высокой вероятностью произойдут в будущем, единовременно на всю сумму.

По мере использования созданного резерва и исполнения обязательства по воспроизводству лесов необходимо выполнять соответствующие записи и на забалансовом счете по учету арендованных лесных участков.

Арендные платежи за лесопользование в Российской Федерации ежегодно корректируются на повышающий коэффициент, поэтому стоимость ресурсов на выделенных участках со временем будет изменяться в результате индексации минимальных ставок за древесину на корню. Поскольку этот коэффициент применяется к минимальным ставкам за древесину, отпускаемую на корню, считаем, что помимо платы по минимальным ставкам и создаваемого оценочного обязательства в стоимость лесных ресурсов должна включаться и третья структурная составляющая - переоценка стоимости лесных ресурсов как сумма, увеличивающая цену древесного сырья. Ее учет целесообразно организовать на отдельном субсчете 4 «Переоценка стоимости сырья» к счету 12 «Запасы природного сырья». При проведении переоценки счет 12 «Запасы природного сырья» по дебету должен корреспондировать с кредитом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «Расчеты по договорам лесопользования». На эту же величину должна производиться также запись за балансом по дебету счета, на котором организован учет арендованных лесных участков. Таким образом, бухгалтерские записи на одну и ту же сумму

увеличения стоимости запасов лесных ресурсов при проведении перерасчета арендных платежей должны быть следующие:

1. Дебет счета 12 «Запасы природного сырья» субсчет 4 «Переоценка стоимости сырья» - Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «Расчеты по договорам лесопользования».
2. Дебет счета по учету арендованных лесных участков.

При этом в дальнейшем забалансовый счет по учету арендованных лесных участков будет постепенно уменьшаться на сумму переоценки, переходящей на стоимость заготовленной древесины.

По мере заготовления древесины и ежемесячного выполнения записи на стоимость древесного сырья по минимальным ставкам по дебету счета 20 «Основное производство» в корреспонденции с кредитом счета 12 «Запасы природного сырья», в дебет счета 20 «Основное производство» одновременно также списываются с соответствующих субсчетов к счету 12 «Запасы природного сырья» и суммы оценочного обязательства (субсчет «Резерв на лесовосстановление»), и суммы проведенной переоценки (субсчет «Переоценка стоимости сырья»), приходящиеся на заготовленный объем, поскольку они оказывают непосредственное влияние на цену древесного сырья. Это позволит сформировать полную фактическую стоимость израсходованного природного ресурса в себестоимости лесозаготовок.

Выводы.

1. Особенностью лесозаготовительного вида деятельности является то, что предметом труда являются воспроизводимые природные ресурсы, а именно древесина на корню, которая служит сырьем для изготовления лесоматериалов. Эти ресурсы обладают всеми признаками активов, и их следует признать и отражать в бухгалтерском учете и отчетности, поэтому предлагается квалифицировать лесные ресурсы как отдельный вид оборотных активов.

2. Право распоряжения и пользования природным ресурсом (лесом) на определенном участке лесозаготовитель приобретает по договору аренды. Сам



лесной участок весь период аренды остается в собственности государства. На заготовленную древесину лесозаготовитель получает право собственности. Следовательно, арендная плата должна участвовать в формировании стоимости всех используемых природных объектов. Предлагается ту ее часть, которая рассчитана по минимальным ставкам, признавать ценой за древесину, отпускаемую на корню, а всё, что добавляется к фиксированному платежу по результатам проведенного аукциона, считать собственно арендной платой за разное качество и местоположение предоставляемых ресурсов, а также различающиеся природные и производственные условия. Следовательно, и учет каждой части арендных платежей нужно вести отдельно.

3. Учет запасов природных ресурсов, предоставленных в распоряжение добывающим организациям и фактически находящихся под их контролем весь период осуществления заготовки, никак не регулируется ни российскими бухгалтерскими стандартами, ни МСФО. Положения Методических рекомендаций (инструкции) по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции ЛПК, разработанные для условий плановой экономики, не позволяют формировать нужных сведений в новых условиях хозяйствования.

4. Выяснено, что на оценку стоимости вовлекаемых в хозяйственный оборот лесных ресурсов влияет не только расчет их стоимости по минимальным ставкам, но и обязательства по воспроизводству вырубленного леса, вытекающие из действующего законодательства и условий заключаемого договора аренды, а также результаты переоценки минимальных ставок, проводимой ежегодно по повышающим коэффициентам, установленным Правительством РФ.

5. Предложено взаимосвязанный и взаимодополняющий учет лесных ресурсов в разрезе структурных составляющих, влияющих на оценку объектов, организовать на балансовом счете 12 «Запасы природного сырья» и связанном с ним забалансовом счете по учету арендованных лесных участков. Разработанная методика позволит:

- вести отдельный учет природных ресурсов и формировать необходимую информацию в рамках экологического учета;
- совместить учетные данные по поступающим в распоряжение по договору аренды ресурсам с лесного участка, не принадлежащего предприятию на праве собственности;
- учесть специфику отношений аренды с изъятием и последующим восстановлением лесных ресурсов;
- сформировать к окончанию срока аренды стоимость передаваемого государству участка с возобновленными лесными ресурсами.

### **3.4 Методические подходы к систематизации и раскрытию информации о лесозаготовительной деятельности в отчетности**

Новые жизненные реалии, вызовы и запросы пользователей приводят к изменению не только системы учета, но и системы отчетности как необходимого элемента в управлении и характеристике специфики лесозаготовительной деятельности.

Механизмы учета информации о привлечении, использовании и восстановлении древесных ресурсов, а также варианты представления соответствующих показателей в управленческой, финансовой и интегрированной отчетности наряду с порядком учета других объектов должны быть отражены в учетном стандарте экономического субъекта, являющегося продуктом профессионального суждения на уровне отдельной организации положений учетных стандартов федерального и отраслевого действия.

Создание эффективной системы управления лесозаготовками и качественного представления стоимости современной добывающей организации требует в первую очередь внедрения в создаваемую новую информационную модель стратегически нацеленного внутреннего отчетно – мониторингового механизма. Этот шаг в совокупности со взаимосвязанным по различным стадиям

добычи системным учетом древесных ресурсов леса как активов лесозаготовителя, а также созданием интегрированной картины о процессах лесопользования и лесовосстановления, приведет к сфокусированному на будущем отражению взаимодействия всех привлеченных в бизнес ресурсов и их роли в процессе создания стоимости.

Считаем, что типовая номенклатура статей затрат в управленческих целях должна быть уточнена позициями, которые учтут предложенные нами корректировки методологии учета лесных ресурсов и взаимодействия с ними бизнеса в процессе заготовления. Формирование нового перечня статей затрат в лесозаготовках, соответствующего современным международным и российским учетным подходам в представлении добывающего вида деятельности, приведено в табл. 25.

Таблица 25 – Типология затрат лесозаготовительного производства

Действующий постатейный формат себестоимости лесоматериалов (Инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции лесопромышленного комплекса)	Предлагаемый состав статей	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

Окончание табл. 25

1	2	3
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
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	-	-

Как показывают данные табл. 25, по итогам проведенного уточнения действующего постатейного разреза себестоимости лесоматериалов должны произойти следующие изменения:

- 1) дополняются содержательно две статьи затрат: расходы на подготовку и освоение производства примут в свой состав аналитическим дополнением стоимость ресурсов предразведывательного этапа, а статья «Возвратные отходы» сможет в аналитике учитывать стоимость отходов древесного сырья;
- 2) вводятся три новые статьи, позволяющие по сравнению с действующим ограниченным вариантом учесть отдельно стоимость лесохозяйственных работ в формате созданного резерва 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;

- 3) изменяется состав статьи «Плата за древесину, отпускаемую на корню», имеющей природно – сырьевую направленность – она разделяется на 2 составляющие, которые обеспечивают возможность учитывать отдельно стоимость запасов природного сырья и арендную плату за лесной участок, признаваемый в бухгалтерском учете объектом основных средств.

Предлагаемые изменения позволяют интегрировать в систему сбора управленческой информации сведения о вовлеченном в лесозаготовительную деятельность природном капитале леса и результатах взаимодействия с другими видами капитала. Кроме того, предоставляемая возможность учета отходов лесозаготовки создает условия для организации информационного обеспечения обуславливаемой необходимостью достижения экономического роста глубокой и комплексной переработки изымаемого из природы лесного сырья.

Исходя из этих установок, следует выстраивать пофазный процесс калькулирования себестоимости производимых лесоматериалов. Однако для развития аналитичности и достоверности формируемой информации считаем необходимым перечень прямых статей дополнить следующими двумя статьями:

- статья «Материалы», которая будет обобщать дополнительные материальные затраты, возникающие на делянке помимо затрат на древесное природное сырье – стоимость запасных частей, топлива и других материалов;
- статья «Амортизация основных средств», которая будет отражать суммы начисленной амортизации объектов, используемых при выполнении работ.

В табл. 26 систематизирована информация о подходах к расчету себестоимости заготовленного объема древесины в зависимости от технологии заготовки (сортиментная, хлыстовая, целыми деревьями) и типа организации (специализированная или комплексная). Разработанный алгоритм может служить основой для проведения дифференцированных расчетов по разным объектам калькулирования в зависимости от имеющихся хозяйственных договоренностей.

Таблица 26 – Алгоритм пофазного калькулирования себестоимости лесопродукции при различных видах заготовки и типах организации

Статьи калькуляции себестоимости лесоматериалов	Стадии лесозаготовок		
	Лесосечные работы	Вывозка лесоматериалов	Нижнескладские работы
	Сортиментная технология заготовки		
	Технология заготовки деревьями или хлыстами		
1	2	3	4
Стоимость запасов природного сырья	+	-	-
Арендная плата за лесной участок	+	-	-
Стоимость покупной древесины	+	-	-
Возвратные отходы (вычитаются)	+	-	-
Материалы	+	+	+
Оплата труда производственных рабочих	+	+	+
	Заработная плата лесозаготовительной бригады	Заработная плата водителей	Заработная плата кладовщиков и трактористов
Отчисления на социальные нужды производственных рабочих	+	+	+
Амортизация нематериальных активов	+	-	-
	Амортизация информации по освоению лесного участка		
Амортизация основных средств	+	+	+
	Амортизация машин, задействованных на заготовке леса (тракторы, бульдозеры, харвестеры, форвардеры)	Амортизация автотранспорта	Амортизация тракторов, сооружений и оборудования
Лесохозяйственные работы	+	-	-
Расходы на подготовку и освоение производства	+	+	+
Экологические мероприятия (природоохранные)	+	-	-

Окончание табл.26

1	2	3	4
Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования	+	+	+
Услуги лесовозного транспорта на вывозке и расходы по содержанию лесовозных дорог	-	+	-
Цеховые расходы	+		
Общехозяйственные расходы	+		
Прочие производственные расходы	+ Затраты на организацию погрузочных площадок, расчистку и очистку территории	+ Затраты на технический осмотр, страховку автомобилей	+ Затраты на отопление, электроэнергию, телефонную связь и др.
Себестоимость заготовленных и вывезенных сортиментов на специализированном лесозаготовительном производстве при доставке на собственный склад для дальнейшей продажи (как готовая продукция) или на комплексном производстве для дальнейшей обработки (как сырье)			
Себестоимость заготовленных сортиментов на специализированном лесозаготовительном или комплексном производстве при самовывозе лесопроductии потребителем с делянки			
Коммерческие расходы	+		
Себестоимость заготовленных и вывезенных сортиментов на специализированном лесозаготовительном или комплексном производстве при доставке лесопроductии собственными силами до потребителя			
Себестоимость заготовленных, вывезенных и обработанных лесоматериалов на специализированном лесозаготовительном производстве при доставке на собственный склад для самовывоза потребителем (как готовая продукция) или на комплексном производстве для дальнейшей обработки (как сырье)			
Коммерческие расходы	+		
Себестоимость заготовленных, вывезенных и обработанных лесоматериалов на специализированном лесозаготовительном или комплексном производстве при доставке на собственный склад с последующей доставкой лесопроductии собственными силами до потребителя			

Табл. 26 показывает, что в результате сложения затрат по лесосечным работам, осуществляемым по сортиментной технологии, формируется себестоимость заготовленных сортиментов на специализированном лесозаготовительном или при многопрофильном лесном производстве для самостоятельного вывоза лесопродукции потребителем с делянки. При дополнении этой суммы затрат суммой коммерческих расходов формируется себестоимость заготовленных и вывезенных сортиментов при доставке лесопродукции собственными силами специализированной или многопрофильной организации до потребителя. Если вместо коммерческих расходов к себестоимости лесосечной фазы прибавить затраты по вывозке, то будет известна себестоимость заготовленных и вывезенных сортиментов на специализированном лесозаготовительном производстве при доставке на собственный склад для дальнейшей продажи как готовой продукции или при осуществлении многопрофильного производства для дальнейшей обработки как сырья.

При проведении заготовительных работ по хлыстовой технологии или заготовке целыми деревьями присутствует фаза нижнескладских работ. Себестоимость различных объектов калькулирования можно рассчитать следующим образом:

1. Себестоимость заготовленных, вывезенных и обработанных лесоматериалов на специализированном лесозаготовительном производстве при доставке на собственный склад для самовывоза потребителем (как готовая продукция) или на многопрофильном производстве для дальнейшей обработки (как сырье) будет получаться постатейным сложением затрат, возникающих на всех трех производственных стадиях.
2. Себестоимость заготовленных, вывезенных и обработанных лесоматериалов на специализированном лесозаготовительном или многопрофильном производстве при доставке на собственный склад с последующей доставкой лесопродукции собственными силами



организации до потребителя будет формироваться путем дополнения суммы расходов на продажу к сумме затрат по всем трем фазам.

3. Себестоимость заготовленных лесоматериалов на специализированном лесозаготовительном или многопрофильном производстве формируется исходя из затрат по пройденным фазам, если заготовленный лес вывозится покупателем самостоятельно, не пройдя всех стадий обработки.

Таким образом, внутренний отчет о структуре себестоимости должен формироваться для целей принятия управленческих решений по данным пофазной учетной аналитики производственных затрат, представленных в табл. 27, 28, 29, которые, по нашему мнению должны являться частью учетного стандарта лесозаготовителя, рекомендуемого нами к практическому применению (Приложение 11).

Частью этого стандарта должна являться также представленная в табл. 30 (Приложение 11) методика взаимосвязано дублирующего (балансово – забалансового) учета природных ресурсов, позволяющего формировать полную фактическую стоимость полученных, израсходованных, восстановленных и подлежащих передаче на баланс государства природных ресурсов.

Применение разработанных учетных методик по каждой стадии добычи и комплексного отражения природных ресурсов способствовали выработке алгоритма подсчета уточненной себестоимости индивидуально для каждой фазы лесозаготовительных работ. Все эти меры в совокупности способны не только повысить релевантность информации для внутреннего управления и усилить контрольную функцию учета, но и содействовать качественному представлению на российском и международном уровне лесозаготовительной деятельности и используемых ресурсов в публичной отчетности организации.

По нашему мнению, величина запасов природных древесных ресурсов, стоимостная оценка которых будет показываться по строке 1210 «Запасы» в активе бухгалтерского баланса, должна иметь в бухгалтерской (финансовой)

отчетности пояснительную расшифровку, основанную на сформированных аналитических учетных данных к счету 12 «Запасы природного сырья». Она будет дополнять пояснения к Бухгалтерскому балансу и Отчету о финансовых результатах по имеющимся в распоряжении запасам. Рекомендуемая форма табличной расшифровки представлена в табл. 31 (Приложение 11).

В данной расшифровке пользователи бухгалтерской (финансовой) отчетности смогут увидеть следующие обобщенные и разделенные при необходимости по группам и видам показатели наличия и движения древесины на корню в стоимостном выражении по минимальным ставкам:

- наличие запасов древесного сырья на начало отчетного и предыдущего периода;
- поступление ресурса за отчетный и аналогичный ему предшествующий период;
- выбытие ресурса за отчетный период и аналогичный период прошлого года;
- остаток древесины на корню на конец текущего отчетного и предыдущего отчетного периода.

При добавлении сумм индексации к стоимости сырья по минимальным ставкам можно будет получить действующую оценку имеющегося, использованного за период и оставшегося в распоряжении лесозаготовителя древесного природного ресурса.

Величина резерва на лесовосстановление раскроет суммы, которые были запланированы и реально израсходованы на мероприятия, связанные с восстановлением, разведением и выращиванием леса.

Кроме того, пользователям будет представлена стоимость побочного результата лесозаготовки, по которой можно будет оценить деятельность руководства по переработке отходов с целью снижения негативного влияния на окружающую среду и организации комплексного безотходного производства.

Более подробную информацию о результатах взаимодействия бизнеса и природы в лесозаготовках на основании предлагаемого нами развития методологии учета экономических ресурсов можно раскрыть в интегрированной отчетности. Формированию целостной характеристики лесного капитала, вовлеченного в заготовление древесины, на наш взгляд, будет способствовать вариант его отчетного представления, указанный в табл. 32 (Приложение 11). Приведенными в ней финансовыми и нефинансовыми показателями будет охарактеризован для заинтересованных сторон процесс участия привлеченных лесных ресурсов в создании лесозаготовительным производством новой стоимости – от момента появления ресурсов в распоряжении лесозаготовителя до получения готовой продукции, в том числе из формирующихся отходов. Это позволит выявлять и сравнивать между аналогичными организациями отходность производства, оценивать эффективность использования ресурсов, рассчитывать показатели природоотдачи, природоемкости и исчерпаемости ресурсов.

Природоохранная деятельность лесозаготовителей в части восстановления и создания ими лесных массивов может быть охарактеризована отчетными показателями, представленными в табл. 32 (Приложение 11). Пользователи интегрированной отчетности дополнительно к характеристике участия лесного капитала в производственном процессе смогут оценить имеющийся у организации потенциал восстановления использованных древесных ресурсов леса, процесс его осуществления, а также результат в виде создаваемой новой стоимости лесного участка природы. Эта вновь сформированная стоимость подлежит передаче государству в рамках партнерского учета природных ресурсов и призвана выступать в будущем для расчета платежей за последующее использование ресурсов леса.

Выводы.

1. Усовершенствованная методология учета экономических ресурсов в лесозаготовках способна выступить инструментом создания надежной учетно – отчетной информационной системы, характеризующей

уникальность и специфику данного вида деятельности. Созданная с ее помощью новая информационная модель представляет своим внутренним и внешним пользователям для принятия решений и формирования выводов сведения, отражающие взаимодействие всех привлеченных в лесозаготовительный бизнес ресурсов, выделяя особую значимость природного капитала и учитывая специфику добычного вида деятельности. В результате применения направленности не только на оценку прошлых событий, но и на будущую перспективу значительно повышается информативность показателей всех видов отчетности (управленческой, финансовой, интегрированной).

2. Управленческий персонал при использовании предлагаемого метода расчета уточненной себестоимости для каждой фазы лесозаготовительных работ сможет определять себестоимость и прибыльность каждого вида лесопродукции при любом способе лесозаготовки и любых условиях заключаемых хозяйственных договоров. Кроме того, менеджмент получит для управления вместо арендной платы реальный природный актив, за который будет нести вместе с остальными участниками лесных отношений солидарную ответственность, что должно повлечь заинтересованность в комплексном применении выделенного для использования природного актива и, соответственно, в совокупности с уточненной себестоимостью повысит уровень конкурентоспособности.
3. Бухгалтерский баланс как главная форма бухгалтерской финансовой отчетности в результате организованного партнерского учета природных ресурсов будет содержать в активе стоимость запасов древесного сырья, что с большой степенью достоверности раскроет внешним пользователям уникальность их использования при заготовке леса. Пояснительная расшифровка данной балансовой позиции, которая будет составляться на основе аналитических учетных данных, дополнит традиционные разъяснения по наличию и движению запасов. В результате такого

отчетного представления имеющейся у организации совокупности запасов будут сформированы наиболее достоверные и полноценные сведения, что должно положительно сказаться на инвестиционной привлекательности лесозаготовок.

4. Разработанная целостная характеристика лесного капитала, участвующего в лесозаготовках, показателями интегрированной отчетности способна наглядно и надежно представить заинтересованным сторонам актуальную информацию о деятельности лесозаготовителя, связанной с вовлечением, текущим использованием и восстановлением для будущих поколений имеющихся в распоряжении лесных ресурсов. Это важный фактор, потому что по сравнению со статистической и специализированной лесной отчетностью, где представляется в настоящее время часть требуемых сведений, интегрированная отчетность имеет более широкий круг пользователей. Значит, именно она имеет значительные перспективы своего применения для качественного представления, а, соответственно, и последующей оценки отношений, складывающихся между природой, лесозаготовителем и государством.

5. Рекомендуемые положения учетного стандарта по отражению ресурсов, разработанные на основе проведенного междисциплинарного исследования и выстроенные на единой концептуальной базе, при применении лесозаготовителем способны создать для всех пользователей в отчетности любого формата полную и правдивую картину бизнеса по заготовке леса, которая будет раскрывать специфику деятельности и истинные результаты работы не только с экономических, но и с социальных и экологических позиций.

Считаем, что внедрение предлагаемых изменений учетной методологии ресурсов при отражении текущей производственной деятельности каждой лесозаготовительной организации на основе формирования информационной базы, требуемой временем, будет способствовать достижению цели

государственной лесной политики, направленной на реализацию целостного и взаимосвязанного восприятия лесохозяйственной и лесопромышленной частей лесного сектора экономики для достижения в нем устойчивого экономического роста.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Поступательное развитие лесопромышленного комплекса предполагает прозрачность финансовой и нефинансовой информации, ее соответствие особенностям вида деятельности и запросам заинтересованных сторон. Формирование учетной политики лесозаготовительных организаций в настоящее время в значительной степени основывается на профессиональном суждении бухгалтера, владеющего методами формирования финансовой и нефинансовой информации. Обеспечение экономической выгоды посредством изъятия природных ресурсов, не признаваемых по действующей российской учетной методологии активами, потребовало разработки новых способов ведения бухгалтерского учета.

В ходе проведенного исследования сформулированы следующие выводы, обобщающие полученные результаты.

1. 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. Федеральные и отраслевые стандарты бухгалтерского учета, действующие в настоящее время, не обеспечивают надежности учетной информации, характеризующей ведение лесозаготовительной деятельности, и не позволяют квалифицировать объекты природопользования в зависимости от вида экономического воздействия на природу.

2. Обосновано признание 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, на счете 12 «Запасы природного сырья». Бухгалтерский баланс лесозаготовительной организации, включающий стоимость запасов лесного сырья, полученных по договору аренды от

государства, признается партнерским, содержащим активы, переданные для использования, восстановления и возврата собственнику, вследствие частно - государственных партнерских отношений.

3. Определены этапы движения ресурсов в лесозаготовительной деятельности: предразведывательная деятельность; оценочная деятельность; добычная деятельность; лесовосстановительная деятельность, обеспечивающие на основе систематизации учетной информации, отдельный (поэтапный) учет затрат для принятия обоснованных экономических решений заинтересованными сторонами. Предразведывательная деятельность 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 периодов, 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 сначала в составе вложений во внеоборотные активы, а затем нематериальных активов. Систематизация информации о стоимости древесины, выделенной для заготовки, на этапе добычной деятельности осуществляется на 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.

4. Разработана методика взаимосвязано дублирующего учета лесных ресурсов, систематизирующая информацию о фактической стоимости и рыночной оценке полученных, израсходованных, восстановленных и подлежащих передаче на баланс государства ресурсов участников партнерских отношений в сфере



лесопользования. 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. При аренде лесного участка с деревьями, предназначенными для вырубki, учету подлежит совокупность природных ресурсов, поступающих по договору аренды. Земельный участок государства для целей бухгалтерского учета признается объектом основных средств, а лес, расположенный на лесной площади - природным сырьем. 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 осуществляется посредством использования балансовых и забалансовых счетов бухгалтерского учета.

5. Для осуществления мероприятий, связанных с воспроизводством лесного фонда, в том числе восстановление и уход за посадками, разработан метод формирования оценочного обязательства, 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 на бухгалтерских счетах. Предлагаемый порядок учета выделяет этап лесовосстановительных работ в отдельную информационную подсистему, характеризующую влияние природного фактора в лесозаготовках, и формирующую оценку нового древостоя на разрабатываемом лесном участке.

6. Предложены типология и состав затрат лесозаготовительной деятельности, применение которых обеспечит отдельный учет стоимости лесохозяйственных работ в формате статей: оценочное обязательство на восстановление леса и уход за ним, природоохранные мероприятия, амортизация нематериального актива и других. Использование в настоящее время состава

статей затрат лесозаготовительной деятельности с неопределенной позицией в отношении квалификации платы за древесину ограничивает релевантность информации. Арендная плата за осуществляемую заготовку лесных ресурсов признается в бухгалтерском учете в качестве оценки затрат, связанных с поступлением 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 формирует фактическую себестоимость ресурса - запасов лесного сырья. Цена, уплачиваемая по результатам аукциона свыше минимальных ставок, зависящая от места расположения и условий доступности лесного участка, признается платой за аренду участка и учитывается в составе себестоимости заготовок. Сумма платы за древесину, отпускаемую на корню, включает стоимость запасов природного сырья и арендную плату за лесной участок, признаваемый в бухгалтерском учете объектом основных средств. Разработанная типология статей затрат раскрывает стоимость ресурсов предразведывательного этапа. 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. Организация учета отходов лесозаготовки обеспечит сведения о комплексной переработке лесного сырья.

7. Разработаны форматы внутренней отчетности, дополнена методика формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности, предложено содержание интегрированной отчетности, что обеспечивает заинтересованные стороны информацией о привлечении и использовании лесных ресурсов, ключевых показателях природоохранной деятельности, оценке взаимодействия лесозаготовителей и государства. Предлагаемая типология статей затрат позволяет формировать 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 обеспечит заинтересованные стороны релевантной информацией для принятия решений в условиях партнерского учета природных ресурсов. Пояснения к Бухгалтерскому балансу и Отчету о финансовых результатах необходимо дополнить информацией о стоимости ресурсов по минимальным ставкам, суммам переоценки стоимости ресурсов, оценки оценочных обязательств и отходов лесозаготовок. Природный капитал определен как часть созданных природой и имеющихся в 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, раскрывает информацию о лесном капитале в интегрированной отчетности лесозаготовительных организаций. Разработанная характеристика лесного капитала, участвующего в лесозаготовках, показателями интегрированной отчетности обеспечивает актуальную информацию о деятельности лесозаготовителя, связанной с вовлечением, текущим использованием и восстановлением для будущих поколений лесных ресурсов. В отличие от статистической отчетности, интегрированная отчетность имеет широкий круг заинтересованных сторон и перспективы применения для оценки отношений между природой, лесозаготовителем и государством.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

### Законодательные и нормативные акты

1. Лесной Кодекс РФ [Электронный ресурс] : федеральный закон: [принят ГД РФ 04.12.2006 г. № 201-ФЗ : с изм. и доп.] // Консультант Плюс : справочно - правовая система. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_64299/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_64299/) (дата обращения 21.12.2021 г.)

2. Гражданский Кодекс РФ [Электронный ресурс] : федеральный закон: [принят ГД РФ 26.01.1996 г. № 14-ФЗ : с изм. и доп.] // Консультант Плюс: справочно - правовая система. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_law\\_5142/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_law_5142/) (дата обращения 21.12.2021 г.)

3. Федеральный закон от 10.01.2002 № 7 – ФЗ «Об охране окружающей среды» // Консультант Плюс : справочно - правовая система. - URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_34823/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34823/) (дата обращения 21.12.2021 г.)

4. Распоряжение Правительства РФ от 20.09.2018 № 1989-р «Об утверждении Стратегии развития лесного комплекса Российской Федерации до 2030 года» // Консультант Плюс : справочно - правовая система. - URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_307428/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_307428/) (дата обращения 21.12.2021 г.)

5. Распоряжение Правительства РФ от 01.11.2002 N 1540-р «Об основных направлениях развития лесной промышленности» // Консультант Плюс : справочно - правовая система. - URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_112317/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_112317/) (дата обращения 21.12.2021 г.)

6. Распоряжение Правительства РФ от 11.02.2021 № 312 – р «Об утверждении Стратегии развития лесного комплекса Российской Федерации до

2030 года» // Консультант Плюс : справочно - правовая система. - URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_377162/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_377162/) (дата обращения 21.12.2021 г.)

7. Стратегия развития лесного комплекса РФ до 2020 года : приказ [утв. Минпромторг России и Минсельхоз России 30.10.2008 № 248/482] // Консультант Плюс: справочно - правовая система. - URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_99108/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_99108/) (дата обращения 21.12.2021 г.)

8. Концептуальные основы представления финансовых отчетов // Консультант Плюс : справочно - правовая система. - URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_310681/83f0c1c5f2138b6c1922f483743e4cbsc6e548930/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_310681/83f0c1c5f2138b6c1922f483743e4cbsc6e548930/) (дата обращения 21.12.2021 г.)

9. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России // Гарант : справочно - правовая система. - URL: <https://base.garant.ru/12107220/> (дата обращения 21.12.2021 г.)

10. МСФО (IAS) 38 Международный стандарт финансовой отчетности «Нематериальные активы» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н) (ред. от 14.12.2020) // Консультант Плюс : справочно - правовая система. - URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193595/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193595/) (дата обращения 21.12.2021 г.)

11. МСФО 16 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 "Основные средства" (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н) (ред. от 27.06.2016) // Консультант Плюс : справочно - правовая система. - URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193590/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193590/) (дата обращения 21.12.2021 г.)

12. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 "Запасы" (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина

России от 28.12.2015 N 217н) (ред. от 27.06.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2018) // Консультант Плюс : справочно - правовая система. - URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193531/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193531/) (дата обращения 21.12.2021 г.)

13. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 "Представление финансовой отчетности" (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина РФ от 28.12.2015 N 217н) // Консультант Плюс : справочно - правовая система. - URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193588/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193588/) (дата обращения 21.12.2021 г.)

14. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 41 "Сельское хозяйство" (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 25.11.2011 N 160н) (ред. от 11.06.2015) // Консультант Плюс : справочно - правовая система. - URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_124485/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_124485/) (дата обращения 21.12.2021 г.)

15. МСФО (IFRS) 6 Международный стандарт финансовой отчетности "Разведка и оценка запасов полезных ископаемых" (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н) (ред. от 30.10.2018) // Консультант Плюс : справочно - правовая система. - URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193548/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193548/) (дата обращения 21.12.2021 г.)

16. Федеральный стандарт бухгалтерского учета «Запасы» (ФСБУ 5/2019): приказ: утв. МФ РФ 15.11.2019 г. № 180н // Консультант Плюс : справочно - правовая система. - URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_348523/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_348523/) (дата обращения 21.12.2021 г.)

17. Положение по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов» (ПБУ 24/2011) : приказ : утв. МФ РФ 06.10.2011 г. № 125н //

Консультант Плюс : справочно - правовая система. - URL:  
[http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_122051/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122051/) (дата обращения  
21.12.2021 г.)

18. Федеральный стандарт бухгалтерского учета «Основные средства» (ФСБУ 6/2020) : приказ : утв. МФ РФ 17.09.2020 г. № 204н // Консультант Плюс : справочно - правовая система. - URL:  
[http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_365338/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_365338/) (дата обращения  
21.12.2021 г.)

19. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) : приказ : утв. МФ РФ 06.05.1999 г. № 33н // Консультант Плюс : справочно - правовая система. - URL:  
[http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_12508/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12508/) (дата обращения  
21.12.2021 г.)

20. Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010) : приказ : утв. МФ РФ 13.12.2010 г. № 167н // Консультант Плюс : справочно - правовая система. - URL:  
[http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_110328/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_110328/) (дата обращения  
21.12.2021 г.)

21. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) : приказ : утв. МФ РФ 27.12.2007 г. № 153н // Консультант Плюс : справочно - правовая система. - URL:  
[http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_63465/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63465/) (дата обращения  
21.12.2021 г.)

22. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) : приказ : утв. МФ РФ 06.10.2008 г. № 106н // Консультант Плюс : справочно - правовая система. - URL:  
[http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_81164/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81164/) (дата обращения  
21.12.2021 г.)

23. Положение по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010) : приказ : утв. МФ РФ 28.06.2010 г. № 63н // Консультант Плюс : справочно - правовая система. - URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_103309/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103309/) (дата обращения 21.12.2021 г.)

24. Приказ Минфина РФ от 29 июля 1998 г. N 34н "Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации" [Электронный ресурс] // Консультант Плюс : справочно - правовая система. - URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_20081/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_20081/) (дата обращения 21.12.2021 г.)

25. Отраслевые особенности состава затрат, включаемых в себестоимость продукции на предприятиях лесопромышленного комплекса, утв. 19.10.1994 г. вместе с Методическими рекомендациями (Инструкцией) по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции лесопромышленного комплекса, утв. Минэкономики РФ 16.07.1999 г. // Консультант Плюс : справочно - правовая система. - URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_28866/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28866/) (дата обращения 21.12.2021 г.)

26. Постановление Правительства РФ от 22 мая 2007 г. N 310 "О ставках платы за единицу объема лесных ресурсов и ставках платы за единицу площади лесного участка, находящегося в федеральной собственности" (с изменениями и дополнениями) // Гарант : справочно-правовая система. - URL: <https://base.garant.ru/12153804/> (дата обращения 21.12.2021 г.)

27. Письмо Минфина РФ № ПЗ – 7/2011 «О бухгалтерском учете, формировании и раскрытии в бухгалтерской отчетности информации об экологической деятельности организации» // Консультант Плюс : справочно - правовая система. - URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_116672/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_116672/) (дата обращения 21.12.2021 г.)



28. Приказ Минфина РФ от 31 октября 2000 г. N 94н "Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению" // Консультант Плюс : справочно-правовая система. - URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_29165/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_29165/) (дата обращения 21.12.2021 г.)

29. Приказ Росстата от 26 августа 2021 г. N 516 " Об утверждении форм федерального статистического наблюдения для организации федерального статистического наблюдения за сельским хозяйством и окружающей природной средой" // Консультант Плюс : справочно - правовая система. - URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_394387/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_394387/) (дата обращения 21.12.2021 г.)

30. Приказ Росстата от 15 июля 2020 № 383 "Об утверждении форм федерального статистического наблюдения для организации федерального статистического наблюдения за строительством, инвестициями в нефинансовые активы и жилищно-коммунальным хозяйством" // Консультант Плюс : справочно - правовая система. - URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_357833/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_357833/) (дата обращения 21.12.2021 г.)

31. Приказ Министерства природных ресурсов и экологии Российской Федерации от 21 августа 2017 г. N 451 "Об утверждении перечня информации, включаемой в отчет об использовании лесов, формы и порядка представления отчета об использовании лесов, а также требований к формату отчета об использовании лесов в электронной форме" // Консультант Плюс : справочно - правовая система. - URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_286062/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_286062/) (дата обращения 21.12.2021 г.)

32. Приказ Министерства природных ресурсов и экологии Российской Федерации от 09 марта 2017 г. N 78 «Об утверждении перечня информации, включаемой в отчет об охране лесов от пожаров, формы и порядка представления

отчета об охране лесов от пожаров, а также требований к формату отчета об охране лесов от пожаров в электронной форме, перечня информации, включаемой в отчет о защите лесов, формы и порядка представления отчета о защите лесов, а также требований к формату отчета о защите лесов в электронной форме» // Консультант Плюс : справочно - правовая система. - URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_217704/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_217704/) (дата обращения 21.12.2021 г.)

33. Приказ Министерства природных ресурсов и экологии Российской Федерации от 21 августа 2017 г. N 452 "Об утверждении перечня информации, включаемой в отчет о воспроизводстве лесов и лесоразведении, формы и порядка представления отчета о воспроизводстве лесов и лесоразведении, а также требований к формату отчета о воспроизводстве лесов и лесоразведении в электронной форме" // Консультант Плюс : справочно - правовая система. - URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_286576/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_286576/) (дата обращения 21.12.2021 г.)

34. Приказ Министерства природных ресурсов и экологии Российской Федерации от 30 июля 2020 г. № 539 "Об утверждении формы лесной декларации, порядка ее заполнения и подачи, требований к формату лесной декларации в электронной форме" // Консультант Плюс : справочно - правовая система. - URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_371362/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_371362/) (дата обращения 21.12.2021 г.)

35. Распоряжение Правительства РК от 10.04.2020 № 100-р «Энергосбережение и повышение энергетической эффективности на территории Республики Коми (на 2020-2025 гг.)» // Консультант Плюс : справочно - правовая система. - URL: [consultant.ru](http://www.consultant.ru). (дата обращения 21.12.2021 г.)

36. Общероссийский классификатор видов экономической деятельности ОК 029-2014 (КДЕС РЕД. 2) [Электронный ресурс] : приказ : [утв. Росстандартом 31.01.2014 г. № 14-ст: с изм. и доп.] // Консультант Плюс : справочно - правовая

система. - URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_163320/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_163320/) (дата обращения 21.12.2021 г.)

37. ГОСТ Р 53052 – 2008. Машины и оборудование для подготовки вырубок к производству лесокультурных работ. Методы испытаний. [Электронный ресурс] : приказ : [утв. Ростехрегулированием 17.12.2008 №433-ст] // Гарант : справочно - правовая система. - URL: <https://base.garant.ru/72893374/> (дата обращения 21.12.2021 г.)

38. Положение (стандарт) бухгалтерского учета (П(С)БУ) 30 «Биологические активы». Утверждено приказом Министерства финансов Украины от 18 ноября 2005 года № 790. - URL: [https://online.zakon.kz/Document/?doc\\_id=30856650](https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30856650) (дата обращения 21.12.2021 г.)

### **Научная литература, монографии, учебники, методические пособия и сборники научных трудов**

39. Алимусаев Г.М. Концептуальные основы развития предпринимательства в лесном комплексе России / Г.М. Алимусаев - диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук по специальности 08.00.05. - Экономика и управление народным хозяйством. — Москва, 2000. — 258 с.

40. Аникина Е.А. Экономическая теория : учебник / Е.А. Аникина, Л.И. Гавриленко. – Томск : Изд-во Томского политехнического университета, 2014. – 413 с.

41. Блэк Дж. Экономика. Толковый словарь : Англо-русский / Джон Блэк. – Москва : ИНФРА-М : Весь Мир, 2000. – 829 с.

42. Бобылев С.Н. Природный капитал для новой экономики / С.Н. Бобылев // Устойчивое развитие и новые модели экономики : сборник тезисов Международной научной конференции, посвященной 40-летию кафедры

экономики природопользования экономического факультета МГУ имени М. В. Ломоносова. — Москва : Экономический факультет МГУ имени М. В. Ломоносова, 2019. — С. 16 - 18.

43. Богатая И.Н. Бухгалтерский финансовый учет : учебник / И.Н. Богатая, Н.Н. Хахонова. – Москва, 2011.

44. Большаков Н.М. Управляемое правильное лесное хозяйство: новый институт ноосферного развития / Н.М. Большаков // Актуальные проблемы, направления и механизмы развития производительных сил Севера – 2018 : сборник статей Шестой Всероссийской научно – практической конференции (с международным участием). – Сыктывкар, 2018. - С. 184 – 191.

45. Булыгина Н.Н. Оценка влияния природно-производственных факторов на эффективность лесозаготовок : на примере Архангельской области / Н.Н. Булыгина - диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.05. – Экономика и управление народным хозяйством. — Санкт-Петербург, 1999. — 102 с.

46. Верников В.А. Фальсификация и искажение отчетной информации: природа происхождения, проблемы выявления и виды ответственности / В.А. Верников, И.Е. Коноваленко // Финансово – экономическая безопасность Российской Федерации и ее регионов : сборник материалов III Международной научно – практической конференции. – Симферополь, 2018. – С. 275 – 278.

47. Врублевский Н.Д. Управленческий учет издержек производства в промышленных отраслях / Н.Д. Врублевский. – Москва : Редакция журнала «Бухгалтерский учет», 2011. – 154 с.

48. Друри К. Управленческий и производственный учет / К. Друри. – 6-е изд. – Москва: Юнити, 2006.

49. Еремеева О.С. Природный капитал в интегрированной отчетности / О.С. Еремеева // Конкурентный потенциал региона : оценка и эффективность использования : сборник статей XI Международной научно – практической

конференции. – Абакан : ФГБОУ ВО «Хакасский государственный университет им. Н.Ф. Катанова, 2020. – С. 219 – 223.

50. Ефремова А.А. Себестоимость. От управленческого учета затрат до бухгалтерского учета расходов / А.А. Ефремова – Москва : Вершина, 2006. – 208 с.

51. Жемулин С.Б. Управление стратегическим развитием предприятий лесозаготовительной промышленности в конкурентной среде / С.Б. Жемулин - автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.05. – Экономика и управление народным хозяйством. — Ижевск, 2012. — 24 с.

52. Карзаева Н.Н. Реализация принципа релевантности информации в бухгалтерской отчетности / Н.Н. Карзаева // Международный экономический симпозиум. 2015 : Материалы II Международной научно-практической конференции, посвященной 75-летию экономического факультета Санкт-Петербургского государственного университета; III Международной научной конференции – Соколовские чтения «Бухгалтерский учет : взгляд из прошлого в будущее»; Международной весенней конференции молодых ученых-экономистов «Наука молодая» 22-25 апреля 2015 г. / Ред. колл. : О.Л. Маргания, С.А. Белозеров и др. Санкт - Петербург : Изд-во «Скифия–принт», 2015.

53. Кисленок А.А. Экономика природопользования : учебное пособие / А.А. Кисленок, И.А. Галанина. – Хабаровск : Изд-во Тихоокеан. гос. ун-та, 2011. – 202 с.

54. Кларк Д.Б. Распределение богатства / Д.Б. Кларк. – Петрозаводск : Петроком, 1993. – 306 с.

55. Князева Г.А. Проблемы развития биоэкономики в контексте устойчивого развития северных территорий / Г.А. Князева // Многофакторные вызовы и риски в условиях реализации стратегии научно – технологического и экономического развития макрорегиона «Северо – Запад : сборник материалов

Всероссийской научно – практической конференции. - Санкт-Петербург, 2018. - С.192 – 197.

56. Козулько М. П. Экономическая теория : учеб. - метод. комплекс / сост. М. П. Козулько [и др.] ; под общ. ред. Т. С. Силюк ; Брест. гос. ун - т им. А. С. Пушкина. – Брест: БрГУ, 2016. – 153 с.

57. Макконелл К.Р. Экономикс : принципы, проблемы и политика: пер. с англ. В 2 т. / К.Р. Макконелл, С.Л. Брю. – Москва : Республика. – т. 1. – 1992. – 339 с.; т. 2. - 1992. – 400 с.

58. Малиновская Н.В. Интегрированная отчетность как инструмент информирования о социальной ответственности бизнеса перед обществом / Н.В. Малиновская // УЧЕТ, АНАЛИЗ И АУДИТ : НОВЫЕ ЗАДАЧИ В ОБЕСПЕЧЕНИИ БЕЗОПАСНОСТИ И ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ПЕРЕД БИЗНЕСОМ : сборник научных статей по итогам VI международной межвузовской научно – практической конференции. – Москва, 2020. - С. 211- 218.

59. Малиновская Н.В. Интегрированная отчетность: проблемы формирования и раскрытия информации / Н.В. Малиновская // УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНЫЕ И АНАЛИТИЧЕСКИЕ ПРОЦЕССЫ В УСЛОВИЯХ ЦИФРОВИЗАЦИИ ЭКОНОМИКИ : межвузовский сборник научных трудов и результатов совместных научно – исследовательских проектов. – Москва, 2019. - С. 257 – 262.

60. Маршалл А. Принципы экономической науки : Пер. с англ. / А. Маршалл. – Москва : Прогресс, 1993. – 415 с.

61. Мизиковский Е.А. Теория бухгалтерского учета : учебник / Е. А. Мизиковский. – Москва : Юристъ, 2002. – 400 с.

62. Морозова Е.В. Учет природопользования в лесозаготовках / Е.В. Морозова - диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.12. – Бухгалтерский учет, статистика — Санкт-Петербург, 2009. — 164 с.

63. Немченко И.И. Бухгалтерский учет на лесозаготовительных предприятиях / И.И. Немченко. – Москва: Лесная промышленность, 1973. – 286 с.
64. Никишов В.Д. Комплексное использование древесины : Учебник для ВУЗов. / В.Д. Никишов. – Москва : Лесная промышленность, 1985. – 264 с.
65. Носкова Н.Ю. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в различных отраслях производственной деятельности. Учебное пособие / Н.Ю. Носкова. – Ульяновск : УлГТУ, 2009. – 124 с.
66. Обедков А.П. Экономическая география Республики Коми. Природные ресурсы и хозяйство: учебное пособие / А.П. Обедков – Ухта : Институт управления, информации и бизнеса, 2005. - 199 с.
67. Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы / В.Ф. Палий. - Москва : Бухгалтерский учет, 2007.
68. Плотников В.С. Бизнес – учет и интегрированная отчетность / В.С. Плотников, О.В. Плотникова // Бухгалтерский учет, анализ и аудит : прошлое, настоящее, будущее : сборник научных статей по материалам Всероссийской научно – практической конференции. – Новосибирск, 2021. – С. 42 – 47.
69. Плотников В.С. К вопросу развития бухгалтерского учета в России / В.С. Плотников, О.В. Плотникова // Актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово – хозяйственного контроля деятельности организации : сборник материалов VIII Международной научно – практической конференции. – Воронеж, 2021. – С. 63 – 67.
70. Плотников В.С. Современные тенденции в методологии бухгалтерского учета / В.С. Плотников, О.В. Плотникова // Актуальные направления научной мысли : проблемы и перспективы: сборник материалов VI Всероссийской научно – практической (национальной) конференции. – Новосибирск, 2019. - С. 176 – 202.
71. Плотников В.С. Интегрированное мышление профессионального бухгалтера / В.С. Плотников, О.В. Плотникова // Учетно – аналитические инструменты развития инновационной экономики : российский и европейский

опыт : сборник материалов VIII Всероссийской научно – практической конференции. – Княгинино, 2017. - С. 106 – 111.

72. Пятов М.Л. Концептуальные основы международных стандартов финансовой отчетности / М.Л. Пятов, И.А. Смирнова. - Москва : 1С - Паблишинг, 2008.

73. Родников А.Н. Логистика : терминологический словарь / А. Н. Родников. – Москва : Экономика, 1995. – 249 с.

74. Свиридов Э.Ю. Информационные системы управления интегрированными предприятиями лесопромышленного комплекса / Э.Ю. Свиридов - автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.05. – Экономика и управление народным хозяйством. — Красноярск, 2007. — 16 с.

75. Сеницын С.Г. Рациональное лесопользование / С.Г. Сеницын – Москва : Агропромиздат, 1987. – 333 с.

76. Сластихина Л.В. Организация управленческого учета на лесозаготовительном предприятии / Л.В. Сластихина, И.В. Лотоцкая // ФЕВРАЛЬСКИЕ ЧТЕНИЯ : сборник материалов научно-практической конференции профессорско-преподавательского состава и аспирантов Сыктывкарского лесного института по итогам научно-исследовательских работ за 2008 год. - Сыктывкар, 2008. – С. 319 - 321.

77. Сластихина, Л.В. Совершенствование учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в лесозаготовительном производстве / Л.В. Сластихина – диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.12 – Ленинград, 1983. – 161 с.

78. Сэй Ж.Б. Трактат политической экономии : Пер. с франц. / Ж.Б. Сэй. – Москва, 1896. – 240 с.

79. Сюнёв В.С. Сравнение технологий лесосечных работ в заготовительных компаниях Республики Карелия / В. Сюнёв, А. Соколов, А.



Коновалов, В. Катаров, А. Селиверстов, Ю. Герасимов, С. Карвинен, Э. Вяльккю. - НИИ леса Финляндии METLA, 2008. – 127 с.

80. Чайковская Л.А. Информация финансовой и нефинансовой отчетности как основа для стратегических решений бизнеса : учет, контроль, анализ / Л.А. Чайковская, Т.М. Мезенцева, О.В. Рожнова, М.В. Мельник и др. – Москва : ООО «Издательство КноРус», 2020. – 228 с.

81. Чайковская Л.А. Риски искажения финансовых результатов в бухгалтерской (финансовой) отчетности коммерческих организаций / Л.А. Чайковская // ЦИФРОВАЯ ЭКОНОМИКА : ТЕНДЕНЦИИ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ : сборник тезисов докладов национальной научно – практической конференции. – Москва, 2020. - С. 272 – 274.

82. Чайковская Л.А. Учетная политика коммерческой организации: бухгалтерские, налоговые и управленческие аспекты / Л.А. Чайковская // Практическая направленность обучения и исследований в вузе : сборник материалов VII Всероссийской научно – практической конференции. – Москва, 2019. - С. 48 – 54.

83. Чистяков А. Е. Экономическая теория. Часть I : учеб. пособие / А. Е. Чистяков. – Ярославль : ЯрГУ, 2012. – 124 с.

84. Шебек С. В. Управленческий учет. Мифы и легенды. / С. В. Шебек, С.А. Николаева – Москва : Аудиторско - консалтинговая фирма «ЦБА», 2004. – 288 с.

85. Шумилова Е.А. Организация учета затрат на лесозаготовительных предприятиях / Е.А. Шумилова - диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.12. – Бухгалтерский учет, статистика. — Санкт-Петербург, 2004. — 156 с.

86. Clark, T., Williams, J. & C. Wedeles. 2010. Revitalizing Ontario's forest tenure system : foundation for a 21st century forest economy. Ivey Foundation Discussion Paper. 57 p.

### Статьи в периодических изданиях

87. Агеева О.А. Требования к формированию отчетности по МСФО / О.А. Агеева // Бухгалтерский учет. - 2006. - №14. - С. 51- 57.
88. Артемьев П.В. Методы установления стартовых цен на древесину на корню при аукционных продажах / П.В. Артемьев // Лесной вестник. - 2005. - № 2. - С. 160 –165.
89. Афанасьева О. Особенности применения МСФО в добывающих отраслях / О. Афанасьева // МСФО: практика применения. - 2007. - № 3 (9). - С. 37 - 48.
90. Ахметова Л.А. Учет расходов и экологических обязательств на природоохранную деятельность / Л.А. Ахметова, А.М. Губачиков, Ж.Б. Абанокова // Московский экономический журнал. - 2016. - № 1. – С. 13.
91. Баранов П.П. Информационные ограничения российской концепции бухгалтерского учета деловой репутации и вектор ее развития / П.П. Баранов, Я.И. Устинова, А.П. Воеводин // Учет. Анализ. Аудит. - 2016. - № 6. - С. 38 - 50.
92. Беспмятнова Л.П. Производственные ресурсы и их роль в бухгалтерском управленческом учете / Л.П. Беспмятнова // Учет и статистика. - 2005. - № 2 (6). - С. 63 – 68.
93. Белая М.Л. Природный капитал в современной экономике / М.Л. Белая // Вестник Российского экономического университета имени Г.В. Плеханова. - 2016. - № 2 (86). - С. 59 – 68.
94. Белоногов А.Н. Развитие концепций учета затрат на разведку и оценку полезных ископаемых / А.Н. Белоногов, О.Н. Харченко // Международный бухгалтерский учет. - 2014. - № 22 (316). - С. 38 - 48.
95. Большаков Н.М. Корпоративно-общественная интеграция: теория и практика / Н.М. Большаков, Л.А. Гурьева, В.В. Жиделева, И.И. Иваницкая // Вестник КРАГСИУ. Серия «Теория и практика управления». - 2017. - № 18 (23). - С. 184 - 190.

96. Большаков Н.М. Эколого – экономическая интеграция: трансверсальный подход к проблемам современного экономического роста / Н.М. Большаков // Экономика и эффективность организации производства. - 2019. - № 30. - С. 16 – 23.

97. Броило Е.В. Проблемы развития и пути оздоровления лесопромышленного комплекса Республики Коми / Е.В. Броило, И.Г. Назарова // Проблемы современной экономики. - 2015. - № 1 (53). - С. 223 – 227.

98. Бунина А.Ю. Изменения международных стандартов финансовой отчетности / А.Ю. Бунина, Т.Н. Павлюченко // Научно – методический электронный журнал Концепт. – 2020. - № 5. – С. 201 – 208.

99. Бунина А.Ю. Основные средства: учет по требованиям федерального стандарта бухгалтерского учета / А.Ю. Бунина, Т.Н. Павлюченко // Научно – методический электронный журнал Концепт. – 2019. - № 10. – С. 133 – 140.

100. Верников В.А. Бухгалтерский учет как инструмент согласования интересов государства и субъектов экономики / В.А. Верников, И.Е. Коноваленко, Э.С. Корнилова // Научный вестник: финансы, банки, инвестиции. – 2021. - № 1 (54). – С. 227 – 233.

101. Верников В.А. Учетная политика как ключевой фактор, способствующий реализации эффективной бизнес стратегии хозяйствующего субъекта / В.А. Верников, И.Е. Коноваленко, Э.С. Корнилова // Научный вестник: финансы, банки, инвестиции. – 2021. - № 2 (55). – С. 221 – 227.

102. Верхов И.Ф. Лесозаготовительная отрасль на современном этапе / И.Ф. Верхов // Лесной вестник. - 1998. - № 3. - С. 62 - 67.

103. Галкина Е. В. Экономическая сущность затрат и расходов в бухгалтерском учете / Е. В. Галкина // Бухгалтерский учет и налоги в торговле и общественном питании. - 2006. - № 4.

104. Герасимова Л.Н. Необходимость отражения в бухгалтерском учете информации нефинансового характера / Л.Н. Герасимова // Учет. Анализ. Аудит. - 2015. - № 1. - С. 77 – 81.

105. Гетьман В.Г. О концептуальных основах и структуре международного стандарта по интегрированной отчетности / В.Г. Гетьман // Международный бухгалтерский учет. - 2014. - № 44 (338). - С. 2 – 15.
106. Говдя В.В. Современные концепции развития бухгалтерского учета : проблемы и перспективы / В.В. Говдя, Ж.В. Дегальцева, И.В. Середенко // Научный журнал КубГАУ. - 2014. - № 99 (05). - С. 991 - 1002.
107. Гоголева Т.Н. Экологический учет в системе видов учета / Т.Н. Гоголева, Ю.И. Бахтурина // Международный бухгалтерский учет. - 2015. - № 3 (345). - С. 2 – 13.
108. Горбунова А.В. Совершенствование методики оценки арендной платы лесных участков при виде пользования «заготовка древесины» / А.В. Горбунова // Известия высших учебных заведений. Лесной журнал. - 2012. - № 3 (327). - С. 130 – 136.
109. Графова Т.О. Концепция учета и управления интеллектуальными ресурсами / Т.О. Графова // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. - 2011. - № 12 (105). - С. 45 - 53.
110. Грей Дж. А. Канадский опыт организации лесных концессий / Дж. А. Грей // Устойчивое лесопользование. – 2004. - № 1 (3). – С. 28 - 35.
111. Губайдуллина А.Р. Профессиональное суждение бухгалтера при формировании информации об активах разведки и оценки полезных ископаемых / А.Р. Губайдуллина // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 5 (155). – С. 14 – 19.
112. Давыдова О.А. Профессиональное суждение как элемент системы нормативного регулирования бухгалтерского учета / О.А. Давыдова // Дискуссия. - 2017. - № 10 (84). - С. 16 - 22.
113. Дарбалаева Д.А. Сущность и место природного капитала в эколого – экономической системе / Д.А. Дарбалаева // ЭТАП: экономическая теория, анализ, практика. - 2014. - № 4. - С. 145 – 156.

114. Дружиловская Т.Ю. Характеристика «расходов» и «затрат» для бухгалтерского финансового учета / Т.Ю. Дружиловская // Международный бухгалтерский учет. - 2015. - № 2 (344). - С. 31 - 45.
115. Егорушкина Т.Н. Моделирование как средство развития теории и совершенствования методологии бухгалтерского учета / Т.Н. Егорушкина // Научный руководитель. – 2016. - № 4 (16). – С. 109 – 116.
116. Животягина Н.И. Анализ арендных платежей и коэффициентов к ставкам платы за единицу площади лесных участков / Н.И. Животягина, Н.В. Орехова // Лесотехнический журнал. - 2014. - № 4. - С. 212 – 221.
117. Жигунова О.А. Затраты, издержки, расходы: трактовка с позиции ресурсов / О.А. Жигунова, А.С. Ковалев // Бухгалтерский учет. - 2015. - №1. – С. 97 – 101.
118. Замула И.В. Бухгалтерский учет на стадии заготовки древесины / И.В. Замула, Е.В. Шавурская // Международный бухгалтерский учет. - 2014. - № 14 (308). - С. 56 - 64.
119. Запруднов В.И. Аналитические исследования деятельности лесного сектора России и зарубежных стран / В.И. Запруднов, Н.Б. Пинягина, Н.С. Горшенина // Лесной вестник. - 2013. - № 4. - С. 82 – 96.
120. Звягин С.А. Вуалирование и фальсификация бухгалтерской отчетности / С.А. Звягин // Бухгалтер и закон. - 2005. - № 2 (74). - С. 5 – 10.
121. Зозуля В.В. Совершенствование системы платежей за лесопользование: налоговые и неналоговые формы / В.В. Зозуля // Финансы и кредит. - 2010. - № 45 (429). – С. 36 – 39.
122. Игуменников А.С. Различие понятий «затраты» и «расходы» / А.С. Игуменников // Молодой ученый. - 2015. - №5. - С. 275 - 278.
123. Карельская С.Н. Достоверность и информационные границы финансовой отчетности / С.Н. Карельская, Е.И. Зуга // Международный бухгалтерский учет. - 2014. - № 9 (303). - С. 32 - 44.

124. Касимова А.И. Применение терминов «расходы», «издержки», «затраты» в различных системах учета финансовой информации / А.И. Касимова // Управленческий учет. - 2011. - № 3. – С. 38 – 46.

125. Ковалев А.Е. Значение моделирования в бухгалтерском учете для информационного обеспечения управленческих решений / А.Е. Ковалев // Мир экономики и управления. - 2016. - Т. 16. - № 4. - С. 120 – 130.

126. Когденко В.Г. Интеллектуальный капитал и его роль в оценке устойчивости экономического субъекта / В.Г. Когденко, М.В. Мельник // Учет. Анализ. Аудит. - 2016. - № 6. - С. 28 - 37.

127. Колесникова А.В. Основные проблемы и вызовы в развитии отечественного лесного комплекса / А.В. Колесникова // Всероссийский экономический журнал ЭКО. - 2013. - №11. - С. 5 – 25.

128. Коноваленко И.В. Бухгалтерская отчетность предпринимательских структур и ее роль в рыночной экономике / И.В. Коноваленко, Э.С. Корнилова // Научный вестник: финансы, банки, инвестиции. – 2020. - № 1 (50). – С. 266 – 272.

129. Коновалов А.П. Сравнение технологий лесозаготовок: производительность и затраты / А.П. Коновалов // Труды лесоинженерного факультета ПетрГУ. – 2008. - № 7. – С. 40 - 42.

130. Копытина М.Л. Трансформация отчетности: отличия российского учета от МСФО / М.Л. Копытина, Т.Н. Павлюченко // Modern Science. – 2020. - № 4 – 1. - С. 96 – 100.

131. Корнилова А. В. Проблемы нормативного регулирования бухгалтерского учета в угледобывающей отрасли / А. В. Корнилова // Молодой ученый. - 2013. - №7. - С. 183 - 187. - URL: <https://moluch.ru/archive/54/7364/> (дата обращения 21.12.2021 г.)

132. Корчагина Л.М. Теоретические аспекты предупреждения и выявления искажений финансовой отчетности / Л.М. Корчагина // Экономика. Бизнес. Финансы. – 2019. - № 3. - С. 4 – 7.

133. Коське М.С. Затраты в российском бухгалтерском учете: экономическая сущность и нормативное закрепление / М.С. Коське, Ю.Г. Мишучкова // Международный бухгалтерский учет. - 2015. - № 32 (374). – С. 51 – 63.
134. Крассов О.И. Право собственности на леса / О.И. Крассов // Экологическое право. - 2006. - № 2. - С. 12 – 16.
135. Кружкова И.И. Биологические активы как объект российского учета и учета по международным стандартам / И.И. Кружкова // Вестник ОрёлГАУ. - 2010. - № 6 (27). - С. 29 – 32.
136. Легенчук С.Ф. Мировые тенденции развития бухгалтерского учета в условиях постиндустриальной экономики / С.Ф. Легенчук // Международный бухгалтерский учет. - 2011. - № 8 (158). – С. 56 – 62.
137. Лианский М.Е. Анализ перспектив профессионального суждения бухгалтера / М.Е. Лианский // Аудит и финансовый анализ. - 2006. - № 4. - С. 14-19.
138. Лосев А.Г. Модель управления предприятием при попередельном методе калькуляции / А.Г. Лосев, М.В. Радчик // Управление большими системами: сборник трудов. - 2014. - № 49. - С. 183 – 206.
139. Луговской Д.В. Приоритет экономического содержания над правовой формой: теория и практика / Д.В. Луговской, Е.В. Оломская, Ю.Н. Молодцова // Все для бухгалтера. -2007. - № 13 (205). - С. 47 - 53.
140. Любишина О.А. Интегрированная отчетность как инструмент оценки эффективности деятельности организации / О.А. Любишина // Вектор экономики. - 2018. - № 12 (30). - С. 13.
141. Малиновская Н.В. Концепция множественности капиталов в интегрированной отчетности / Н.В. Малиновская // Международный бухгалтерский учет. – 2018. – Т. 21. № 6. – С. 700 – 713.

142. Малиновская Н.В. Раскрытие информации о капиталах в интегрированной отчетности / Н.В. Малиновская // Бухучет в здравоохранении. - 2018. - № 11 – 12. - С. 23.

143. Малиновская Н.В. Зарубежный опыт составления интегрированной отчетности / Н.В. Малиновская // Учет. Анализ. Аудит. - 2018. - Т. 5. - № 3. - С. 54 – 61.

144. Малиновская Н.В. Новые международные инициативы в области публичной отчетности / Н.В. Малиновская // Аудит. - 2021. - № 4. – С. 22 - 26.

145. Малиновская Н.В. Проблемы разработки методики анализа интегрированной отчетности / Н.В. Малиновская // Экономический анализ: теория и практика. – 2021. – Т. 20. - № 4 (511). – С. 645 – 662.

146. Малиновская Н.В. Международные тенденции развития интегрированной отчетности / Н.В. Малиновская, М.Д. Малиновский // Международный бухгалтерский учет. – 2018. – Т. 21. - № 3 (441). – С. 332 – 343.

147. Малицкая В.Б. Методические подходы к оценке материально – производственных запасов в бухгалтерском учете и отчетности / В.Б. Малицкая, М.Б. Чиркова, А.А. Грибанов, И.В. Кузнецова // Экономика и предпринимательство. – 2018. - № 5 (94). – С. 934 – 938.

148. Межов С.И. Понятие бизнес – модели: сущность, типология и основные принципы построения / С.И. Межов, А.В. Болденков // Экономика. Профессия. Бизнес. - 2016. - № 1. - С. 24 – 30.

149. Мельгуй А.Э. Актуальные вопросы экологического учета затрат / А.Э. Мельгуй, Л.В. Ермакова, Н.Н. Ковалева, А.Ф. Ковалев // Вестник Брянского государственного университета. - 2018. - № 1 (35). - С. 235 - 242.

150. Мельник М. В. Анализ интегрированной отчетности: природный капитал / М. В. Мельник, В. Г. Когденко // Экономический анализ: теория и практика. – 2016. - № 4 (451). - С. 72 – 84.

151. Мизиковский И.Е. Проблемы семантической идентификации понятия затрат в современном бухгалтерском управленческом учете / И.Е. Мизиковский //



Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского. - 2004. - № 1. – С. 201 – 205.

152. Мизиковский И.Е. Бухгалтерская (финансовая) отчетность как инструмент обеспечения прозрачности ведения хозяйственной деятельности экономических субъектов / И.Е. Мизиковский, А.А. Баженов // Учет. Анализ. Аудит. - 2016. - № 2. - С. 69 - 77.

153. Михайлов К.Л. Организация сбора и переработки лесосечных отходов и дров на лесосеке / К.Л. Михайлов, В.А. Гуцин, А.М. Тараканов // Лесной журнал. - 2016. - № 6 (354). - С. 98 – 109.

154. Михеев М.В. Ключевые факторы, определяющие появление искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности строительных организаций / М.В. Михеев // Бухучет в строительных организациях. – 2018. - № 9. – С. 50 – 56.

155. Морозова Е.В. Договор аренды лесного участка при лесозаготовках как объект финансового учета / Е.В. Морозова // Международный бухгалтерский учет. - 2012. - № 27 (225). - С. 31- 41.

156. Морозова Е.В. Проблемы бухгалтерского учета процесса природопользования / Е.В. Морозова // Аудит и финансовый анализ. - 2009. - № 3. - С. 75 – 86.

157. Морозова Е.В. Бухгалтерский учет стадий природопользования в лесозаготовках / Е.В. Морозова // Аудит и финансовый анализ. - 2010. - № 1. - С. 23 - 31.

158. Морозова Е.В. Учет затрат и обязательств по охране, защите и воспроизводству лесов в лесозаготовках / Е.В. Морозова // Международный бухгалтерский учет. - 2014. - № 8 (302). - С. 8 – 20.

159. Морозова Е.В. Отчетность лесозаготовительного предприятия в области лесопользования / Е.В. Морозова // Альманах современной науки и образования. - 2008. - № 9 (16). - С. 146 – 151.

160. Морозова Т.В. Профессиональное суждение на основе качественных характеристик концепций международных стандартов финансовой отчетности /

Т.В. Морозова // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2017. – Т. 1. - № 6. – С. 77 – 82.

161. Наговицына О.В. Использование метода моделирования в формировании учетного процесса / О.В. Наговицына // Международный бухгалтерский учет. - 2013. - № 4 (250). - С. 12 – 22.

162. Назаренко Е.Б. Организация лесного хозяйства лесопользователями на участках, переданных в долгосрочную аренду / Е.Б. Назаренко // Лесной вестник. - 2006. - № 4. - С. 143- 145.

163. Назаренко Е.Б. Механизм формирования и лесоводственно-экономическое обоснование затрат лесопользователей на лесовосстановление в условиях аренды с учетом влияния технологий лесосечных работ / Е.Б. Назаренко // Лесной вестник. - 2011. - № 1. - С. 142 – 147.

164. Найденов Н.Д. Сравнительная оценка эффективной работы лесозаготовительного предприятия / Н.Д. Найденов, Т.А. Найденова // Экономика и эффективность организации производства. - 2006. - № 5. - С. 190 – 192.

165. Обущенко Т.Н. Бухгалтерский учет человеческого капитала / Т.Н. Обущенко // Интернет-журнал «НАУКОВЕДЕНИЕ». – 2016. - Том 8. - № 3. - URL: <http://naukovedenie.ru/PDF/93EVN316.pdf> (дата обращения 21.12.2021 г.)

166. Оганезова Н.А. Инвестиционная привлекательность предприятий лесной отрасли Республики Коми и рекомендации по ее повышению / Н.А. Оганезова // Корпоративное управление и инновационное развитие экономики севера: Вестник научно – исследовательского центра корпоративного права, управления и венчурного инвестирования Сыктывкарского государственного университета. - 2013. - № 4. - С. 26 – 35.

167. Павлюченко Т.Н. Новые требования к бухгалтерской отчетности организаций / Т.Н. Павлюченко // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2020. - № 8/488. – С. 2 – 12.

168. Павлюченко Т.Н. Отражение активов в отчетности / Т.Н. Павлюченко, И.В. Калюгина / Финансовый вестник. – 2018. - № 3 (42). – С. 54 – 61.
169. Петрова А.Н. Финансовая отчетность, ориентированная на инвесторов / А.Н. Петрова // Российское предпринимательство. - 2012. - № 4 (202). - С. 95 – 100.
170. Петров А.В. Природные ресурсы как объект природопользования / А.В. Петров, И.В. Разумовская // Экономика и экология территориальных образований. – 2016. - № 2 - С. 108 - 112.
171. Петров Н.В. Частная собственность на леса в России / Н.В. Петров // Лесное хозяйство. – 2004. - № 6. – С.14-16.
172. Петрунин В.В. Платежи за пользование лесным фондом: формулировки Лесного кодекса нуждаются в уточнении / В.В. Петрунин // Налоговая политика и практика. - 2008. - № 4. – С. 58 – 64.
173. Плотников В.С. Качественные характеристики информации интегрированной отчетности / В.С. Плотников, О.В. Плотникова // Учет. Анализ. Аудит. - 2018. - Т. 5. - № 1. - С. 6–17.
174. Плотников В.С. Концепция экологического капитала в бизнес – учете и интегрированной отчетности / В.С. Плотников, О.В. Плотникова // Международный бухгалтерский учет. – 2021. – Т. 24. - № 12 (486). – С. 1330 – 1348.
175. Плотников В.С. ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» и МСФО (IFRS) 16 «Аренда» : сравнительный анализ основных положений / В.С. Плотников, О.В. Плотникова // Учет. Анализ. Аудит. – 2019. – Т. 6. - № 6. – С. 42 – 51.
176. Полисюк Г.Б. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: проблема выявления искажения информации / Г.Б. Полисюк, Л.М. Корчагина // Международный бухгалтерский учет. - 2013. - № 4 (250). - С. 44 - 52.

177. Приображенская В. В. Методология, теория и практика бухгалтерского учета: неоклассический подход к научной организации деятельности / В. В. Приображенская // Аудиторские ведомости. - 2017. - № 5 - 6. - С. 20 - 30.

178. Пунцукова С.Д. Обоснование принципов формирования лесоресурсной ренты региона и порядка ее расчета / С.Д. Пунцукова // Экономическое возрождение России. - 2014. - № 2. - С. 157 – 165.

179. Пунцукова С.Д. Обоснование принципов формирования лесоресурсной ренты региона и порядка ее расчета / С.Д. Пунцукова // Экономическое возрождение России. - 2014. - № 2. - С. 157 – 165.

180. Пухова У.М. Природный капитал как часть составляющего природных ресурсов / У.М. Пухова // Фундаментальные исследования. - 2008. - № 2. - С. 130 - 132.

181. Пятов М.Л. Принцип приоритета содержания над формой в России / М.Л. Пятов // БУХ.1С. - 2006. - № 12. - URL: <https://buh.ru/articles/documents/13966/> (дата обращения 21.12.2021 г.)

182. Пятов М. Л. Эволюция методологии бухгалтерского учета в рамках балансовой модели фирмы / М. Л. Пятов // Вестник СПбГУ. - 2014. - № 4. - С. 56 - 75.

183. Рожнова О. В. Парадигма жизнеобеспечения — новая идея развития учета и отчетности / О. В. Рожнова, Т. В. Лесина // Учет. Анализ. Аудит. - 2021. - № 2. - С. 24 - 37.

184. Рожнова О. В., Лесина Т. В. Глобальные ценности — основа развития парадигмы жизнеобеспечения / О. В. Рожнова, Т. В. Лесина // Учет. Анализ. Аудит. - 2021. - № 3. - С. 6 - 16.

185. Сапожникова Н.Г. Информация об экологической деятельности в корпоративном учете и отчетности / Н.Г. Сапожникова, Эльвия Бурхан Кхудхур Мохаммед Али // Международный бухгалтерский учет. - 2014. - № 15. - С. 22 – 29.

186. Сафонова И.В. Фальсификация финансовой отчетности: понятие и инструменты выявления / И.В. Сафонова, А.Д. Сильченко // Учет. Анализ. Аудит. - 2018. - № 6 (5). - С. 37 - 49.
187. Свиридов Э.Ю. Пути совершенствования учета затрат и калькулирования себестоимости на предприятиях лесопромышленного комплекса / Э.Ю. Свиридов // Вестник КрасГАУ. - 2007. - №1. - С. 15 - 20.
188. Скляренко В. К. Классификация и состав затрат на производство и реализацию продукции / В. К. Скляренко // Справочник экономиста. - 2005. - № 8. - С. 40 - 47.
189. Скородумов П. В. Моделирование бизнес процессов: подходы, методы и средства / П. В. Скородумов // Вопросы территориального развития. - 2014. - № 5 (15). - С. 5.
190. Соколов Я.В. Моделирование и его роль в бухгалтерском учете / Я.В. Соколов // Бухгалтерский учет. - 1996. - № 6. - С. 3 – 8.
191. Соколов Я.В. Актив – это очень сложно / Я.В. Соколов // БУХ.1С. - 2005. - № 1. - С. 41 - 42. - URL: <https://buh.ru/articles/documents/13667/> (дата обращения 21.12.2021 г.)
192. Стяжкин В. П. Методологические вопросы определения платы за древесину на корню / В. П. Стяжкин // Лесной вестник. – 2002. - № 4. – С. 181 – 185.
193. Суздальцева Е.В. Об определении минимального размера арендной платы по договору аренды лесного участка, входящего в состав земель лесного фонда / Е.В. Суздальцева // Наука. Общество. Государство. – 2013. - № 3 (3). - С. 1 - 9.
194. Суханов В.С. Судьба развития глубокой переработки древесины в руках лесозаготовителей / В.С. Суханов // Лесной вестник. - 2012. - № 8. - С. 51 – 55.

195. Сухарева О.В. Специфические проблемы бухгалтерского учета в добывающих отраслях и их регулирование в МСФО / О.В. Сухарева // Международный бухгалтерский учет. - 2009. - № 10 (130). - С. 33 – 37.
196. Титова Г.Д. Понятие «природный капитал», развитие методологии и методов его экономической оценки / Г.Д. Титова // Вестник Санкт – Петербургского университета. Серия 7. Геология. География. - 2014. - № 1. - С. 114 – 124.
197. Тонкошкурова Н.С. Бухгалтерский учет интеллектуальных активов / Н.С. Тонкошкурова // Аудит и финансовый анализ. - 2012. - № 5. - С. 115 - 121.
198. Устинова Я.И. Моделирование в бухгалтерском учете как инструмент совершенствования методологии / Я.И. Устинова // Научные записки НГУЭУ. - 2007. - № 3.
199. Устинова Я.И. Концепция моделирования: возможности практической реализации в бухгалтерском учете / Я.И. Устинова // Вестник НГУЭУ. - 2016. - № 2. - С. 163 – 177.
200. Фетищева З. И. К вопросу о плате за древесину, отпускаемую на корню в условиях долгосрочной аренды лесов / З. И. Фетищева, Е.Б. Назаренко // Лесной вестник. - 2011. - № 1. - С. 193 – 194.
201. Цуркану В.И. Формирование и значение концепции достоверности в условиях эволюции методологии бухгалтерского учета / В.И. Цуркану, И.Н. Голочалова // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). - 2015. - № 4. - С. 39 – 48.
202. Чайковская Л.А. Лесной доход и платежи за пользование лесными ресурсами. Современные тенденции в методологии бухгалтерского учета в лесопромышленном комплексе / Л.А. Чайковская // Аудит и финансовый анализ. – 2007. - № 5. – С. 68 – 78.
203. Чайковская Л.А. Ключевые полномочия, роль и ответственность главного бухгалтера в принятии важных деловых решений / Л.А. Чайковская // Аудит. – 2021. - № 8. – С. 17 – 19.

204. Чайковская Л.А. Актуальные вопросы учета и раскрытия информации в отчетности российских организаций / Л.А. Чайковская // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2017. – Т. 1. - № 6. – С. 32 – 67.

205. Чайковская Л.А. Учетная политика и ее роль в организации достоверного учета на предприятии / Л.А. Чайковская, А.П. Гарнов // Научные исследования и разработки. Экономика фирмы. – 2017. – Т. 6. - № 3. – С. 34 – 40.

206. Чик М.Ю. Аспекты построения системы бухгалтерского учета затрат на предприятиях лесного хозяйства / М.Ю. Чик // Вестник Национального лесотехнического университета Украины. - Вып. 22.10. - С. 194 – 198.

207. Чмиль И.Д. Моделирование в бухгалтерском учете и бухгалтерском деле / И.Д. Чмиль // Экономика и социум. - 2016. - № 12. - С. 1 – 11.

208. Чуваева А.И. Бизнес – процессы на предприятиях лесопромышленного комплекса / А.И. Чуваева, А.Н. Апухтин // Наука и современность. - 2011. - № 14. - С. 304 – 309.

209. Чураков Д.Б. Новеллы в регулировании лесопользования / Д.Б. Чураков // Законность. - 2007. - № 8 (874). - С. 41 – 43.

210. Шапкина И.М. Пути снижения себестоимости лесозаготовок / И.М. Шапкина, С.И. Кожурин // RESOURCES AND TECHNOLOGY. – 2008. – Т. 7. – С. 139 - 140.

211. Шварц Е.А. Новый взгляд на развитие лесного комплекса: часть 3. Фундаментальные основы нового леса. (Окончание. Начало в бюлл. № 3 и № 4) / Е.А. Шварц, И.В. Стариков, В.С. Харламов, А.Ю. Ярошенко, Н.М. Шматков, А.В. Кобяков, А.В. Птичников, Ф.Ю. Луковцев, О.В. Тюленева, Р.Ю. Голунов, А.А. Щеголев // Использование и охрана природных ресурсов в России. - 2021. - № 1 (165). - С. 30 - 39.

212. Шварц Е.А. Новый взгляд на развитие лесного комплекса: часть 2. Новая модель управления. (Продолжение. Начало в бюлл. № 3) / Е.А. Шварц, И.В. Стариков, В.С. Харламов, А.Ю. Ярошенко, Н.М. Шматков, А.В. Кобяков, А.В. Птичников, Ф.Ю. Луковцев, О.В. Тюленева, Р.Ю. Голунов, А.А. Щеголев //

Использование и охрана природных ресурсов в России. - 2020. - № 4 (164). - С. 30 - 38.

213. Шихвердиев А.П. Механизмы формирования устойчивого развития лесной отрасли региона (на примере Республики Коми) / А.П Шихвердиев, Н.А. Оганезова // Корпоративное управление и инновационное развитие экономики севера: Вестник научно – исследовательского центра корпоративного права, управления и венчурного инвестирования Сыктывкарского государственного университета. - 2014. - № 2. - С. 78 – 99.

214. Шогенцукова З. Х. Классификация затрат при применении международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) / З. Х. Шогенцукова, Л. Х. Шокарова, Б. В. Казиева // Современные проблемы науки и образования. - 2014. - № 6. - С. 606.

215. Щербакова О.Ю. Моделирование в бухгалтерском учете / О.Ю. Щербакова // Синергия наук. - 2017. - № 18. - С. 143 – 148.

216. *Costanza R. Natural Capital and Sustainable Development / R. Costanza, H. Daly // Conservation Biology. - 1992. - N 6. - С. 37 – 46.*

### Электронные ресурсы

217. Аренда леса и по какой цене поставить делянки на приход? Материалы «Системы Главбух». 15. 11. 2019. - URL: <https://www.26-2.ru/qa/115977-arenda-lesa-i-po-kakoy-tsene-postavit-delyanki-na-prihod> (дата обращения 21.12.2021 г.)

218. Большой экономический словарь / Под ред. А.Н. Азрилияна. – 2 – е изд. доп. и пер. – Москва : Институт новой экономики, 1999. – 1245 с. - URL: <https://rus-big-economic-dict.slovaronline.com/> (дата обращения 21.12.2021 г.)

219. Бураков В. Н. Статья. 27.09.2010. - URL: <http://www.okgru.com/press-centr/mneniya-ekspertov/id973/> (дата обращения 21.12.2021 г.)

220. Воинов В.Р. Особенности бухгалтерского и налогового учета производственных затрат в организациях лесопромышленного комплекса //



Консультант бухгалтера. - 2002. - № 6. - URL: <https://wiseeconomist.ru/poleznoe/27415-osobennosti-buxgalterskogo-nalogovogo-ucheta-proizvodstvennyx-zatrat-organizacijax> (дата обращения 21.12.2021 г.)

221. Кому бросает вызов «Стратегия развития лесного комплекса России до 2030 года»? // ЛесПромИнформ. - 2017. - № 7 (129). - URL: <https://lesprominform.ru/jarticles.html?id=4813> (дата обращения 21.12.2021 г.)

222. Козин А.Ю. Лесозаготовкам нужны новые технологии // Лесопромышленник. - URL: [http://www.lesopromyshlennik.ru/business/harv\\_inn.html](http://www.lesopromyshlennik.ru/business/harv_inn.html) (дата обращения 21.12.2021 г.)

223. Кривошеин А.Н. Лесная промышленность Республики Коми // ЛесПромИнформ. - 2019. - №7 (145). - URL: <https://lesprominform.ru/jarticles.html?id=5446> (дата обращения 21.12.2021 г.)

224. Лесной план Республики Коми. Министерство природных ресурсов и охраны окружающей среды Республики Коми. - URL: <https://mpr.rkomi.ru/page/17999/> (дата обращения 21.12.2021 г.)

225. Лопатин Е. Реализация приоритетных инвестпроектов в области освоения лесов в России // ЛесПромИнформ. - 2015. - № 2 (108). - URL: <https://lesprominform.ru/jarticles.html?id=3988> (дата обращения 21.12.2021 г.)

226. Международный стандарт интегрированной отчетности. - URL: [http://ir.org.ru/attachments/article/94/13-12-08-THEINTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx\\_en-US\\_ru-RU.pdf](http://ir.org.ru/attachments/article/94/13-12-08-THEINTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx_en-US_ru-RU.pdf) (дата обращения 21.12.2021 г.)

227. Модернизация лесозаготовительной промышленности – стратегическая задача ЛПК России // ЛесПромИнформ. - 2017. - № 3 (125). - URL: <https://lesprominform.ru/jarticles.html?id=4637> (дата обращения 21.12.2021 г.)

228. Некрасов Н.В. Арендная плата в бухгалтерском и налоговом учете // Лесной регион. 24.03.2008. - URL: [http://lesregion.ru/149-arendnaja\\_plata\\_v\\_bukhgalterskom\\_i\\_nalogovom\\_uchjote.html](http://lesregion.ru/149-arendnaja_plata_v_bukhgalterskom_i_nalogovom_uchjote.html) (дата обращения 21.12.2021 г.)

229. Некрасов Н.В. Проблемы бухгалтерского и налогового учета лесных платежей. «Бизнес-Класс». 08.12.2010. - URL: [https://www.bclass.ru/vlast/sovety\\_auditora/problemy\\_bukhgalterskogo\\_i\\_nalogovogo\\_ucheta\\_lesnykh\\_platezhey/](https://www.bclass.ru/vlast/sovety_auditora/problemy_bukhgalterskogo_i_nalogovogo_ucheta_lesnykh_platezhey/) (дата обращения 21.12.2021 г.)
230. Нефёдова Е.И., Морозова Е.В. Особенности учета затрат и исчисление себестоимости продукции лесозаготовок. - URL: <https://www.rae.ru/forum2012/21/1796> (дата обращения 21.12.2021 г.)
231. Новиков В. Интенсификация лесного хозяйства: миф или реальность? // ЛесПромИнформ. - 2016. - № 2 (116). - URL: <https://lesprominform.ru/jarticles.html?id=4321> (дата обращения 21.12.2021 г.)
232. Отраслевые проекты Совета по МСФО: последние изменения // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты: журнал и практические разработки по МСФО и управленческому учету. - URL: [finotchet.ru/print/articles/634](http://finotchet.ru/print/articles/634) (дата обращения 21.12.2021 г.)
233. Петров В.Н. - URL: <http://birmaga.ru/dosta/Частная+собственность+на+леса%3A+«за»+и+«против»+ /main.html> (дата обращения 21.12.2021 г.)
234. Петрова Н. В лесопромышленной отрасли Коми нет кризиса // Лесной регион. - № 10 (209). - URL: <http://lesregion.ru/main/3197-v-lesopromyshlennoy-otrasli-komi-net-krizisa.html> (дата обращения 21.12.2021 г.)
235. Превратить отходы лесозаготовки в доходы // ЛесПромИнформ. - 2011. - №5 (79). - URL: <https://lesprominform.ru/jarticles.html?id=2372>. (дата обращения 21.12.2021 г.)
236. Принято решение по формированию Лесного образовательного кластера Республики Коми // ЛесПромИнформ. - 2011. - URL: <https://lesprominform.ru/news.html?id=1902> (дата обращения 21.12.2021 г.)
237. Приоритетные инвестпроекты: вид концессии или путь к частной собственности? // Лесной комплекс.рф. - 2019. - URL:

<https://forestcomplex.ru/2019/02/prioritetnye-investproekty-vid-koncessii-ili-put-k-chastnoj-sobstvennosti/> (дата обращения 21.12.2021 г.)

238. Проект МСФО по добывающей деятельности - URL: <http://www.ippnou.ru/article.php?idarticle=008517> (дата обращения 21.12.2021 г.)

239. Пулкки Р. Лесопользование в Канаде. - URL: <http://os.x-pdf.ru/20ekonomika/615108-1-lesopolzovanie-kanade-prof-d-r-reyno-pulkki-zaregistrovanniy.php> (дата обращения 21.12.2021 г.)

240. Реализация «лесных» инвестпроектов. - URL: <https://www.lesonline.ru/n/38E0D> (дата обращения 21.12.2021 г.)

241. Рекомендация Р-96/2018 – КпР «Профессиональное суждение», принятая Комитетом Фонда «НРБУ «БМЦ». - URL: [http://bmcenter.ru/Files/R-КpR-Prof Sugdeniye\\_buhgaltera](http://bmcenter.ru/Files/R-КpR-Prof Sugdeniye_buhgaltera) (дата обращения 21.12.2021 г.)

242. Соколов А.Ю. Современные концепции управленческого учета – система LCC / А.Ю. Соколов, И.З. Якупов // Научный аспект. - 2012. - № 1(1). - URL: <https://na-journal.ru/1-2012-gumanitarnye-nauki/18-sovremennye-konceptii-upravlencheskogo-ucheta-sistema-lcc> (дата обращения 21.12.2021 г.)

243. Суркова М.И. МСФО для добывающих отраслей // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. - URL: <https://finotchet.ru/print/articles/523> (дата обращения 21.12.2021 г.)

244. Суханов В.С. Каким быть лесозаготовительному предприятию XXI века / В.С. Суханов, В.И. Идашин // ЛесПромИнформ. - 2005. - № 8 (30). - URL: <http://www.lesprominform.ru/jarchive/articles/itemshow/1584> (дата обращения 21.12.2021 г.)

245. Черенева В. Интенсивность требует данных // Российская газета – Спецвыпуск. - 2019. - № 205 (7963). - URL: <https://rg.ru/2019/09/12/reg-szfo/intensivnaia-model-lesopolzovaniia-stala-populiarnoj-u-promyshlennikov.html> (дата обращения 21.12.2021 г.)

246. Чечкин Е. Лесопровал // Эксперт Урал. - 2013. - № 49 (582). - URL: <http://expert.ru/ural/2013/49/lesoproval/> (дата обращения 21.12.2021 г.)

247. Шебек С.В. Ресурсы: квалификация и классификация. - URL: [http://www.finansy.ru/st/post\\_1267947534.html](http://www.finansy.ru/st/post_1267947534.html) (дата обращения 21.12.2021 г.)

248. Шувалова И.В. Консультационно-аналитический центр по бухгалтерскому учету и налогообложению / И.В. Шувалова // Консультация эксперта. – 2006. – Консультант Плюс: справочно-правовая система: Финансовые консультации. (дата обращения 21.12.2021 г.)

249. Экономический словарь: Актив (asset). - URL: <http://vslovare.info/slovo/jekonomicheskijj-slovar/aktiv-asset/51836> (дата обращения 21.12.2021 г.)

250. Юсупова А.В. Различия понятий «издержки», «расходы», «затраты», их отражение в российских и международных стандартах бухгалтерского учета / А.В. Юсупова, Л.И. Хоружий // Международный студенческий научный вестник. – 2013. - URL: <https://scienceforum.ru/2013/article/2013007723> (дата обращения 21.12.2021 г.)

## ПРИЛОЖЕНИЯ

1. Приложение 1 «Таблица 5 – Основные положения документов, определяющих стратегическое развитие лесного сектора экономики на федеральном уровне».....246
2. Приложение 2 «Таблица 6 – Проблемы лесного комплекса Республики Коми».....258
3. Приложение 3 «Таблица 7 – Проблемы осуществления лесозаготовок с позиции специалистов лесопромышленного комплекса».....260
4. Приложение 4 «Таблица 13 – Концепции учета и отчетности и формирование информации о ресурсах, используемых организацией».....264
5. Приложение 5 «Таблица 14 – Определения понятия «ресурсы».....270
6. Приложение 6 «Таблица 15 – Классификация экономических ресурсов» .....271
7. Приложение 7 «Таблица 21 – Элементы статистической и интегрированной отчетности о лесном капитале при осуществлении лесозаготовок».....273
8. Приложение 8 «Таблица 22 – Ключевые показатели организации природоохранной деятельности в лесозаготовках».....280
9. Приложение 9 «Таблица 23 - Элементы специализированной отчетности в интегрированном представлении лесного капитала» .....282
10. Приложение 10 «Таблица 24 – Статистическая и специализированная отчетность в интегрированной характеристике природного капитала, используемого в лесозаготовках».....285
11. Приложение 11 «УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ЛЕСОЗАГОТОВИТЕЛЬНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ» .....287

Таблица 5 – Основные положения документов, определяющих стратегическое развитие лесного сектора экономики на федеральном уровне

Основы стратегии	Основные направления развития лесной промышленности [5]	Стратегия развития лесного комплекса Российской Федерации до 2020 г. [7]	Стратегия развития лесного комплекса Российской Федерации до 2030 г. [4]	Выявленные тенденции и изменения
1	2	3	4	5
Цели	<p>РАЗВИТИЯ ЛЕСНОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- полное удовлетворение потребностей внутреннего рынка в высококачественной и конкурентоспособной лесобумажной продукции российского производства;</li> <li>- поэтапная интеграция России в мировой рынок лесобумажной продукции;</li> <li>- рациональное и наиболее полное использование лесного потенциала страны за счет роста объемов</li> </ul>	<p>СТРАТЕГИЧЕСКОГО РАЗВИТИЯ ЛЕСНОГО КОМПЛЕКСА РФ:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- обеспечение устойчивого управления лесами, сохранение и повышение их ресурсно-экологического потенциала;</li> <li>- удовлетворение потребностей внутреннего рынка в высококачественной и конкурентоспособной лесобумажной продукции отечественного производства;</li> <li>- снижение доли импортируемой продукции на внутреннем рынке (импортозамещение),</li> <li>- повышение вклада лесного комплекса в социально-экономическое развитие регионов страны;</li> </ul>	<p>РАЗВИТИЯ ЛЕСНОГО КОМПЛЕКСА включают три составляющие:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>в экономической сфере - эффективное управление лесным сектором экономики и увеличение валового внутреннего продукта в лесном секторе на основе рыночного спроса;</li> <li>в экологической сфере - благоприятная окружающая среда для граждан и сохранение биосферной роли лесов России;</li> <li>в социальной сфере - рост уровня жизни граждан, связанных с лесом, и устойчивое социально-экономическое развитие лесных территорий.</li> </ul> <p>Кроме того, сформулированы ЦЕЛИ ДЛЯ КАЖДОЙ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ СФЕРЫ лесного комплекса:</p>	<p>Постепенное расширение целевого охвата: от необходимости развития только лесной промышленности до признания взаимосвязи между промышленным направлением и лесным хозяйством для достижения одной единой общественно значимой цели – гармоничного развития лесного комплекса в целом.</p>

1	2	3	4	5
	<p>производства продукции, повышения конкурентоспособности лесопромышленного производства, оптимизации его структуры, вовлечения в производство низкокачественной и лиственной древесины.</p>	<p>- обеспечение экологической безопасности и стабильного удовлетворения общественных потребностей в ресурсах и услугах леса.</p>	<p>- цель в области лесного хозяйства - достижение устойчивого лесопромышленного и инновационного и эффективного развития использования, охраны, защиты и воспроизводства лесов, обеспечивающих опережающий рост лесного сектора экономики, социальную и экологическую безопасность страны, безусловное выполнение международных обязательств России в части лесов.</p> <p>- цель в области лесной промышленности - повышение долгосрочной конкурентоспособности лесной промышленности и вклада лесного комплекса в социально-экономическое развитие России.</p>	

1	2	3	4	5
<p>Задачи для достижения цели</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- привлечение инвестиций для модернизации действующих производств, введения в действие новых мощностей и их эффективной эксплуатации;</li> <li>- повышение производительности труда;</li> <li>- укрепление позиций отечественных экспортеров лесобумажной продукции на традиционных экспортных рынках и освоение новых товарных рынков;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- совершенствование организационной и функциональной структуры государственного управления лесами;</li> <li>- совершенствование лесного законодательства Российской Федерации и субъектов как основы нормативной базы лесной политики;</li> <li>- совершенствование системы лесного планирования на федеральном, региональном и местном уровнях;</li> <li>- совершенствование информационного обеспечения планирования и управления лесами, методов инвентаризации и мониторинга лесов;</li> <li>- обеспечение интенсификации и эффективного использования лесов;</li> </ul>	<p>Поставленная в области лесного хозяйства цель достигается решением следующих задач:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- повышение эффективности государственного управления лесами;</li> <li>- гарантированное обеспечение экономики и общества лесными ресурсами, в том числе через интенсивное использование и воспроизводство лесов;</li> <li>- повышение эффективности охраны лесов от пожаров, защиты лесов от вредных организмов и других неблагоприятных факторов, сохранение экологического потенциала лесов;</li> <li>- повышение продуктивности и улучшение породного состава лесов на землях различного целевого назначения;</li> <li>- повышение научно-технического, технологического и кадрового потенциала лесного хозяйства.</li> </ul>	<p>Наиболее четкая детализация и концентрация в структурировании необходимых действий: от выработки вопросов, подлежащих решению для преодоления кризисных явлений в лесной промышленности до разделения их по блокам для каждой сферы лесного комплекса.</p>



1	2	3	4	5
	<p>- проведение эффективной таможенно-тарифной политики, направленной на оптимизацию структуры экспорта, а также на защиту интересов отечественных производителей на российском рынке;</p> <p>- повышение научно-технического потенциала отрасли, инновационной активности лесопромышленных организаций.</p>	<p>- обеспечение отвечающего современным экологическим, и социально-экономическим требованиям уровня охраны и защиты лесов, гарантированного воспроизводства лесных ресурсов;</p> <p>- развитие рыночных экономических механизмов использования, охраны, защиты и воспроизводства лесов;</p> <p>- развитие материально-технической базы лесного хозяйства на площадях, переданных в аренду;</p> <p>- совершенствование и развитие государственного лесного контроля и надзора;</p> <p>- научно - инновационное развитие и кадровое обеспечение лесного хозяйства и лесной промышленности;</p>	<p>Для достижения цели в области лесной промышленности необходимо решение следующих задач:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- поддержка проектов развития перерабатывающих производств;</li> <li>- стимулирование спроса и развитие рынков сбыта;</li> <li>- обеспечение доступности существующей сырьевой базы;</li> <li>- развитие кадрового, технологического и научного потенциала.</li> </ul>	

1	2	3	4	5
		<ul style="list-style-type: none"> <li>- повышение уровня глубокой переработки древесного сырья;</li> <li>- совершенствование структуры и рост объемов лесопромышленного производства;</li> <li>- увеличение доли лесобумажной продукции Российской Федерации на экспортных рынках;</li> <li>- увеличение выпуска продукции с высокой добавленной стоимостью и рост на этой основе дохода на 1 м3 заготовленной древесины;</li> <li>- развитие инфраструктуры в регионах реализации приоритетных инвестиционных проектов и освоения новых лесных массивов;</li> <li>- снижение энергоемкости производства и развитие производства биотоплива;</li> <li>- оптимизация экологической нагрузки на окружающую среду.</li> </ul>		

Продолжение табл. 5

1	2	3	4	5
<p>Проблемы, требующие решения</p>	<p>Обозначены как факторы, сдерживающие развитие лесной промышленности:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- низкий технический уровень производства;</li> <li>- высокая степень износа основных промышленно-производственных фондов;</li> <li>- недостаточный объем инвестиций в основной капитал;</li> <li>- отсутствие во многих регионах России мощностей по глубокой переработке древесины;</li> <li>- специфика лесозаготовительного производства, обусловленная географическими и природными условиями;</li> <li>- недостаточное количество лесных дорог круглогодичного действия;</li> </ul>	<p>Системные проблемы в развитии лесного комплекса, сдерживающие экономический рост лесопромышленного производства и эффективное использование лесов:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- недостаточная точность оценки лесоресурсного потенциала, слабый контроль за использованием лесов и недостаточный объем лесохозяйственных мероприятий,</li> <li>обусловленный низким техническим уровнем и дефицитом кадрового состава;</li> <li>- недостаточное развитие мощностей по глубокой механической, химической и энергетической переработке древесного сырья.</li> </ul> <p>Основные факторы, обусловившие появление системных проблем в развитии лесного хозяйства:</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- низкий съем древесины с единицы площади эксплуатационных лесов;</li> <li>- недостаточная эффективность лесовосстановления, охраны и защиты лесов;</li> <li>- низкая актуальность сведений о лесных ресурсах;</li> <li>- избыточные административные барьеры;</li> <li>- низкая степень использования лесного сырья, ухудшающая экономику отрасли;</li> <li>- ограниченный масштаб внутреннего рынка, недостаточный для создания новых производств в отрыве от экспортных рынков;</li> <li>- низкая инвестиционная привлекательность отрасли, обусловленная страновыми факторами;</li> <li>- низкий уровень технического, научного и кадрового обеспечения;</li> <li>- несовершенство нормативно-правовой базы и нормативно-технической базы в сфере лесного комплекса и смежных отраслях.</li> </ul>	<p>Расширение диапазона «проблемности», ее значительное «позеленение» и наибольшая степень обобщения препятствий, мешающих эффективному развитию лесного комплекса в условиях щадящего использования природных ресурсов.</p>

1	2	3	4	5
	<p>- увеличение доли затрат на энергетические ресурсы и железнодорожные тарифы в себестоимости лесобумажной продукции;</p> <p>- расходование значительных средств на содержание объектов социальной сферы, находящихся на балансе градообразующих организаций.</p>	<p>1. Истощение эксплуатационных запасов древесины в зонах расположения действующих лесопромышленных предприятий и путей транспорта.</p> <p>2. Недостаточная точность учёта лесных ресурсов.</p> <p>3. Низкая эффективность государственного лесного контроля на региональном уровне.</p> <p>4. Значительные потери лесных ресурсов от пожаров, вредителей и болезней. Ущерб от лесных пожаров, вредных организмов и других неблагоприятных факторов значительно выше общих расходов на охрану, защиту и воспроизводство лесов.</p> <p>5. Невысокое качество лесовосстановления.</p> <p>6. Низкий технический уровень лесохозяйственных работ.</p>		

1	2	3	4	5
		<p>7. Слабо развитая инфраструктура в лесах.</p> <p>8. Высокий уровень нелегального оборота древесины.</p> <p>9. Нарушение биологического разнообразия лесов.</p> <p>Основные факторы, обусловившие появление системных проблем в развитии лесопромышленного комплекса:</p> <p>1. Недостаточная ёмкость внутреннего рынка лесобумажной продукции.</p> <p>2. Недостаток мощностей по глубокой переработке древесины, способных переработать в конкурентоспособную продукцию низкокачественную, листовенную и тонкомерную древесину, а также древесные отходы лесозаготовок и деревообработки.</p>		

1	2	3	4	5
		<p>3. Недостаточная инновационная активность и инвестиционная привлекательность.</p> <p>4. Использование устаревших технологий, машин и оборудования с высокой долей ручного труда и низкой производительностью.</p> <p>5. Технологическое отставание от мирового уровня.</p> <p>6. Отсутствие резервов производственных мощностей по глубокой переработке древесины.</p> <p>7. Несовершенная структура производства и экспорта лесобумажной продукции.</p> <p>8. Относительно низкие темпы роста лесопромышленного производства по сравнению с другими отраслями промышленности.</p>		

Продолжение табл. 5

1	2	3	4	5
		<p>9. Неадекватность российского лесного машиностроения задачам развития лесного комплекса.</p> <p>10. Слабо развитая дорожно-транспортная инфраструктура лесопользования.</p> <p>11. Недостаток квалифицированных кадров и низкий уровень оплаты и производительности труда.</p>		
<p>Приоритетные направления развития</p>	<p><b>ЛЕСНОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- опережающее развитие мощностей по глубокой переработке древесины (производство целлюлозно-бумажной продукции, фанеры, плит, мебели, изделий деревообработки);</li> <li>- ориентация на экспорт продукции с высокой добавленной стоимостью;</li> </ul>	<p><b>ЛЕСНОГО КОМПЛЕКСА:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- развитие мощностей по глубокой механической, химической и энергетической переработке древесины;</li> <li>- организация рационального, многоцелевого, непрерывного и неистощительного использования лесов.</li> </ul>	<p><b>НЕПОСРЕДСТВЕННО НЕ ОБОЗНАЧЕНЫ, НО ОПРЕДЕЛЕН ЦЕЛЕВОЕ ВИДЕНИЕ ЛЕСНОГО КОМПЛЕКСА</b> - обеспечение внутреннего спроса России на продукцию лесного комплекса.</p> <p>При этом целевое видение:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. в сфере лесного хозяйства предусматривает: <ul style="list-style-type: none"> <li>- удовлетворение лесным хозяйством общественных потребностей в древесном сырье и других лесных ресурсах;</li> </ul> </li> </ol>	<p>Продолжающееся усиление смещения принципиальных акцентов как в ведении лесного бизнеса, так и в видении лесного комплекса:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- принципы «коричневой» экономики сменяются принципами «зеленой» экономики;</li> </ul>

Продолжение табл. 5

1	2	3	4	5
	<p>- развитие отечественного лесного машиностроения;</p> <p>- повышение эффективности использования сырья и топлива за счет введения в действие ресурсосберегающих технологий;</p> <p>- совершенствование и развитие внешнеторговой деятельности.</p>		<p>- ведение лесного хозяйства на принципах устойчивого управления лесами, сохранения экологической и социальной роли лесов.</p> <p>В лесное хозяйство внедрены современные технологии использования и воспроизводства лесов, охраны и защиты лесов от пожаров, вредных организмов и других неблагоприятных факторов, противодействия незаконным рубкам и обороту незаконно заготовленной древесины.</p> <p>2. в сфере лесной промышленности предусматривает:</p> <p>- развитие лесной промышленности опережающими темпами относительно роста экономики в целом;</p> <p>- обеспечение комплексного использования лесного сырья, включая низкокачественную древесину, на базе формирования лесопромышленных кластеров вокруг целлюлозно-бумажных комбинатов;</p>	<p>- принцип обособления каждого направления деятельности в лесной промышленности вытесняются процессом их объединения;</p> <p>- принцип эмерджентности лесного комплекса как взаимосвязанной и взаимообусловленной системы лесной промышленности и лесного хозяйства.</p> <p>Следовательно, лесной комплекс рассматривается как единый организм и для достижения цели его функционирования на благо общества необходимы совместные усилия как собственника, так и пользователей ресурсов.</p>



Окончание табл. 5

1	2	3	4	5
			<p>- обеспечение глубокой переработки добываемой древесины на базе строительства новых и расширения существующих предприятий по переработке древесины;</p> <p>- производство целлюлозы, ориентированное в большей степени на экспорт, производство тарного картона и санитарно-гигиенических изделий для удовлетворения спроса на внутреннем рынке, ориентированное в равной степени на внутренний рынок и на экспорт производство пиломатериалов, фанерно-плитной продукции, а также продукции деревянного домостроения.</p>	

Таблица 6 – Проблемы лесного комплекса Республики Коми

Авторы 1	Проблемы 2	Суть проблем и причины их появления 3
Е.В. Броило, И.Г. Назарова	<p>Системные проблемы:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- отсутствие объективной оценки потенциальных лесных ресурсов;</li> <li>- слабый контроль использования лесов;</li> <li>- несоответствующий потребностям объем лесохозяйственных мероприятий, обусловленный низким техническим уровнем и дефицитом кадрового состава;</li> <li>- недостаточное развитие мощностей по глубокой механической, химической и энергетической переработке древесного сырья</li> </ul>	<p>Факторы, обусловившие появление проблем:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- структурными диспропорциями лесопромышленного производства (высокая доля перерабатывающих видов деятельности);</li> <li>- недостаточная емкость внутреннего рынка лесобумажной продукции;</li> <li>- отсутствие мощностей по глубокой переработке древесины, способных переработать в конкурентоспособную продукцию низкокачественную, лиственную и тонкомерную древесину, а также древесные отходы лесозаготовок и деревообработки;</li> <li>- низкая инновационная активность и инвестиционной привлекательность;</li> <li>- использование устаревших технологий, машин и оборудования с высокой долей ручного труда и низкой производительностью;</li> <li>- отставание в технологиях производства от мирового уровня.</li> </ul>
А.П. Шихвердиев, Н.А. Оганезова	Инфраструктурные	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Невысокие темпы внедрения новых технологий.</li> <li>2. Дефицит необходимых специалистов.</li> <li>3. Низкая финансовая грамотность населения республики в области использования и применения финансовых инструментов и развития инвестиционной деятельности.</li> <li>4. Отсутствие экономически эффективного сбыта низкосортной и мелкотоварной древесины.</li> <li>5. Неразвитость механизма государственно-частного партнерства.</li> <li>6. Недостаточно развит финансовый рынок.</li> </ol>
	Административные	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Ограничение доступа субъектов малого лесного бизнеса к лесным ресурсам.</li> <li>2. Недостаточность объемов проводимых лесохозяйственных мероприятий.</li> <li>3. Слабая защищенность лесов преимущественно природоохранного назначения.</li> <li>4. Несовершенство федерального и регионального законодательства об инвестициях.</li> </ol>

Окончание табл. 6

1	2	3
	Экономические	<p>1. Некомплексный подход к освоению сырьевых ресурсов, крайне низкий уровень использования отходов в лесопромышленном комплексе.</p> <p>2. Ухудшение финансового состояния лесозаготовительных и деревообрабатывающих предприятий.</p> <p>3. Ежегодное увеличение издержек производства.</p> <p>4. Недостаток оборотных средств предприятий.</p> <p>5. Проблема сырьевой базы.</p>
Г.А. Князева	Неэффективное использование низкосортной древесины	Свалки древесных отходов в силу неразвитости биоэнергетики
Н.Д. Найденов, Т.А. Найденова	Убыточность лесозаготовок как фундамента всего лесопромышленного комплекса	Опережающий рост издержек производства по сравнению с ростом цен на круглое сырье и материалы
Н.М. Большаков	Технико-экономические	Истощение и деградация лесных ресурсов
	Экономические	Биологическое равновесие человеческой деятельности с состоянием лесных экосистем при усиливающемся загрязнении окружающей среды
	Социально-политические	Вопрос будущего российского леса должен решаться не с позиции бизнеса, а с точки зрения лесной политики, планомерного управляемого развития правильного лесного хозяйства, способного разрешить противоречия современного общества с лесными экосистемами средствами непрерывного научно-технологического прогресса

Таблица 7 – Проблемы осуществления лесозаготовок с позиции специалистов лесопромышленного комплекса

Проблемы	Влияние на работу организаций / пути устранения проблем
1	2
Утилизация значительного количества порубочных остатков на делянке [235]	Экономически невыгодные дополнительные расходы на вывозку и складирование отходов, которые не представляют практической ценности. Требуется изменение признания неиспользуемых отходов лесной промышленности: ОТХОДЫ = АКТИВЫ. Данные активы путем переработки их в щепу (сырье для производства биотоплива) способны приносить организациям экономические выгоды в будущем.
Неэффективность арендной модели управления лесозаготовками [235, 246]	Отсутствие стимулов для арендаторов вкладывать средства в развитие участка из-за отсутствия возможности права выкупа (частная собственность на леса запрещена) и административных барьеров. Необходима новая модель управления отрасли. Лесопромышленники предлагают внедрение посессионного владения, концессий или введение долгосрочного института аренды.
Недостоверность данных о лесосырьевой базе [245, 246]	Качественный состав древесины на арендованном лесном участке отличается от данных по договору, что осложняет процессы планирования и инвестирования, поскольку неизвестна достоверно расчетная лесосека. Для повышения качества информации требуется партнерство всех заинтересованных сторон при проведении лесоустроительных работ. Сотрудничество арендаторов и государства позволит получать наиболее полные и достоверные данные. Обеспечивается надежность учетной информации.
Теневой рынок лесозаготовок [245]	С помощью «черных лесорубов» происходит удовлетворение части спроса на древесину, что негативно сказывается на ценообразовании для легальных лесозаготовителей и ведет к отрицательным финансовым результатам. Решение – повышение рентабельности законных лесозаготовок и создание административных барьеров для исключения оборота незаконно вырубленной древесины.

1	2
Ограниченность доступа к лесным ресурсам [227, 244, 245]	Транспортная доступность предопределяет территориальное расположение лесозаготовительных организаций, поскольку их рентабельность напрямую зависит от расстояния до автодороги с твердым покрытием. Необходимо создать благоприятные условия для привлечения в отрасль крупных инвесторов и развития модели устойчивого лесопользования. Этот шаг обусловлен и уникальными отечественными климатическими условиями – слабыми переувлажненными грунтами, служащими причиной сезонности лесозаготовок. Отсутствие трелевочных машин и другой лесной техники вызывают необходимость строительства лесовозных дорог круглогодичного действия к лесосекам, располагающим готовой для заготовки древесиной.
Наличие мелких лесозаготовительных производств [227, 246]	Отсутствие возможности самостоятельно строить лесовозные дороги, слабое вовлечение в оборот низкосортной тонкомерной древесины, низкий уровень технического оснащения снижают производительность и эффективность труда. Произошедшую при переходе отечественной экономики на рыночные отношения дезинтеграцию как главный недостаток всей отрасли следует исправить реструктуризацией и укрупнением лесозаготовительных предприятий, что позволит сократить издержки на заготовку одного кубометра древесины и затраты на обслуживание лесозаготовительной и лесовозной техники.
Отсутствие подготовленных и мотивированных кадров [235, 246]	Снижение производительности труда. Выход для подготовки специалистов – многоуровневая непрерывная система подготовки кадров для лесной отрасли в рамках лесных образовательных кластеров.
Низкое качество проводимых лесовосстановительных работ [231]	В лесах массовой заготовки ценные хвойные породы естественным путем заменяются на менее ценные лиственные. Такое ухудшение породного состава и истощение запасов древесины является следствием экстенсивной модели лесного хозяйства, приводящей к снижению возможности заготовки деловой древесины, что существенно уменьшает экономическую отдачу от использования лесов. Решение – повсеместный переход на интенсивную модель с целенаправленным выращиванием насаждений для получения определенных сортиментов (модельный лес).

1	2
Низкая эффективность работы лесозаготовительных организаций [227]	<p>Влияет на работу всего лесопромышленного комплекса. Сокращение расстояния перевозки круглой древесины, развитие деревообрабатывающих производств непосредственно в лесозаготовительных организациях становится одним из путей решения задач по повышению эффективности работы ЛПК. В силу отсутствия должного использования низкокачественной древесины и древесных отходов, все затраты по заготовке относятся на стоимость заготовленного ликвидного сырья (пиловочника, балансов и др.), что, соответственно полностью «ложится» на себестоимость продукции перерабатывающих производств. Необходима модернизация лесозаготовительной промышленности по направлению развития глубокой переработки древесного сырья, признающего в настоящее время неликвидным, развитие энергетики на древесном топливе. Однако в таком случае встает вопрос о целесообразности применения преобладающей в настоящее время сортиментной технологии заготовок, поскольку изготовление щепы из готовых сортиментов гораздо дороже, чем из цельных деревьев. Экономически более обоснованной в насаждениях, не пройденных рубками ухода, характерных для российских лесов, представляется хлыстовая технология лесозаготовки, когда изготовление технологической и топливной щепы происходит до стадии производства сортиментов. Это позволяет сократить общие затраты на лесозаготовительные работы.</p>
Отсутствие возможности капитализации лесного участка [231, 237]	<p>Арендаторы не заинтересованы в ведении лесного хозяйства, поскольку затраты, связанные с вложением средств в лес и качественно улучшающие лесной участок, принадлежащий государству, не формируют объектов, признаваемых активами лесозаготовителя. Должен быть разработан механизм капитализации этих неотделимых улучшений (лесные дороги, мелиорация, лесные культуры, прижившиеся и растущие при качественных рубках ухода) для возможности передачи через новый аукцион права пользования ими и возмещения их стоимости лесозаготовителю, отказавшемуся от продления срока аренды лесного участка. В этой связи происходящая монополизация арендного фонда в руках крупных лесоперерабатывающих организаций через проводимую политику приоритетных инвестпроектов рассматривается как подготовка к постепенному введению частной собственности на леса.</p>

Окончание табл. 7

1	2
Отсутствие государственных гарантий по сохранению за арендатором экономических вложений в реализацию интенсивной модели, в проведение необходимых лесохозяйственных мероприятий, в развитие инфраструктуры [231]	Сдерживает внедрение интенсивной модели лесного хозяйства, которая становится все более востребованной в связи с увеличением расстояния вывозки заготовленной древесины.
Недостаточность инвестиций [237]	Привлечение реальных финансовых средств в виде частного капитала и кредитов ставится в зависимость от признания леса экономическим активом, производящим продукт. Данное обстоятельство способно резко повысить капитализацию организаций, располагающих собственным лесным массивом.

Таблица 13 – Концепции учета и отчетности и формирование информации о ресурсах, используемых организацией

РЕСУРСЫ/ЭКОНОМИЧЕСКИЕ РЕСУРСЫ			
Исследуемая характеристика	Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России [9]	Концептуальные основы представления финансовых отчетов [8]	Комментарий
1	2	3	4
Определение понятия	Отсутствует. Понятие «ресурсы», упоминается по тексту документа дважды.	Экономический ресурс – это право, которое обладает потенциалом создания экономических выгод. Используется как понятие «ресурсы», так и понятие «экономические ресурсы». Данные понятия являются центральными (базовыми) в разработанной концепции.	Пояснение сущности ключевого для предоставления полезной бухгалтерской информации понятия содержит только концептуальный документ международного значения.
Цель создания информации	Определена как цель бухгалтерского учета - формирование информации о финансовом положении, финансовых результатах деятельности и изменениях в финансовом положении организации, полезной широкому кругу заинтересованных пользователей при принятии решений, требующих оценки способности организации воспроизводить денежные средства и аналогичные им активы, времени и определенности их поступления, чтобы возможно было установить способность организации обеспечить причитающиеся и предстоящие выплаты инвесторам, работникам, заимодавцам, поставщикам и подрядчикам, государству.	Определена как цель финансовой отчетности – предоставление финансовой информации об отчитывающейся организации, которая является полезной для существующих и потенциальных инвесторов, заимодавцев и прочих кредиторов при принятии ими решений о предоставлении данной организации ресурсов.	Российской концепцией учета предусмотрено текущее отражение информации о движении активов, которые позволяют произвести выплаты контрагентам. Международный регулирующий документ предполагает создание информации, направленной на привлечение в деятельность организации дополнительных ресурсов.



Продолжение табл. 13

1	2	3	4
<p>Аспект регулируемости</p>	<p>Учетные процедуры по созданию отчетной информации. На основе данных предписаний разрабатываются правила и нормы как постановки и ведения бухгалтерского учета хозяйствующими субъектами, так и контроля за достоверностью и надежностью финансовой информации.</p>	<p>Представление информации в отчетности. Устанавливаются принципы, лежащие в основе подготовки и представления финансовой отчетности для внешних пользователей.</p>	<p>В российской учетной практике по сравнению с международным подходом к составлению отчетности действия бухгалтера нормативно ограничены. Для применения профессионального суждения относительно предоставления качественной информации остается очень мало возможностей.</p>
<p>Удовлетворяемая информационная потребность пользователей бухгалтерского учета и отчетности</p>	<p>Внешние и внутренние пользователи информации, формируемой бухгалтерским учетом, поделены на 2 группы: внешние и внутренние. Приоритетная группа пользователей не выделена. Указано, что интересы всех возможных пользователей существенно различаются, поэтому информация, сформированная учетом, призвана удовлетворять потребности, которые являются общими для большинства заинтересованных</p>	<p>Пользователи нуждаются в оценке перспектив организации относительно будущих чистых поступлений денежных средств, поэтому им необходима информация о ресурсах организации, требованиях к организации и о том, насколько рационально и эффективно руководство и правление организации выполнили свои обязанности по использованию ресурсов организации, т.е. важно</p>	<p>Российский концептуальный документ видит потребности пользователей как интерес к возможности организации погасить свои долги, т.е. прекратить свои отношения с контрагентом. На расширение предоставляемой информационной базы он не нацелен.</p>

Продолжение табл. 13

1	2	3	4
	<p>пользователей. В качестве общего интереса обозначена оценка способности организации рассчитываться по своим долгам.</p>	<p>понять, какова отдача на инвестиции. Кроме того, информация, которая содержится в финансовых отчетах общего назначения, должна помогать существующим и потенциальным инвесторам, заимодавцам и прочим кредиторам (приоритетной группе пользователей) оценить стоимость отчитывающейся организации. Прочими пользователями отчетной информации признаются руководство отчитывающейся организации, регулирующие органы и общественность. Указано, что основные пользователи финансовой отчетности, взятые по отдельности, могут иметь противоположные информационные потребности и желания, поэтому при разработке стандартов финансовой отчетности СМСФО будет стремиться предоставлять такой набор сведений, который будет отвечать потребностям как можно большего числа основных пользователей.</p>	<p>Концептуальный документ международного назначения, напротив, направлен на удовлетворение полезной информацией как можно большего количества пользователей, отношения с которыми планируются и на перспективу с привлечением от них дополнительных ресурсов, поэтому производится максимально интересное для всех информирование о положении компании на рынке.</p>

1	2	3	4
<p>Содержание формируемой информации</p>	<p>Информация:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- о финансовом положении организации, которое определяется существующими в распоряжении организации активами, структурой обязательств и капитала организации, а также ее способностью адаптироваться к изменениям в среде функционирования (бухгалтерский баланс);</li> <li>- финансовых результатах ее деятельности, которая требуется, чтобы оценить потенциальные изменения в ресурсах (отчет о прибылях и убытках);</li> <li>- изменениях в финансовом положении организации (отчет о движении денежных средств).</li> </ul> <p>Полнота информации о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении обеспечивается единством указанных отчетов, а также соответствующими дополнительными данными.</p>	<p>Информация о финансовом положении отчитывающейся организации, то есть информация об экономических ресурсах организации и требованиях к отчитывающейся организации.</p> <p>Финансовые отчеты также содержат информацию о последствиях операций и прочих событий, которые приводят к изменениям экономических ресурсов организации и требований к ней.</p> <p>В значительной степени финансовые отчеты основываются на оценках, суждениях и моделях, а не на точном отображении экономических явлений.</p> <p>При анализе статьи на предмет ее соответствия определению актива, обязательства или собственного капитала, необходимо обращать внимание на ее внутреннее содержание и экономическую сущность, а не только на ее правовую форму.</p>	<p>Большая последовательность, конкретизация и возможности для формирования полезного для принятия решений содержания финансовых отчетов в Концепции МСФО по сравнению с российской Концепцией бухгалтерского учета, несмотря на то, что общий подход к представлению информации схож:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- первым по приоритетности является бухгалтерский баланс (отчет о финансовом положении), но касательно него в российском подходе отсутствует даже упоминание о ресурсах;</li> <li>- второй по полезности поименована информация о финансовых результатах;</li> <li>- обязательной составляющей финансовой отчетности является информация о денежных потоках.</li> </ul>

Продолжение табл. 13

1	2	3	4
Требования к формируемой информации	Основное требование – полезность. Чтобы информация, формируемая в бухгалтерском учете, считалась полезной заинтересованным пользователям, она должна быть уместной, надежной и сравнимой.	Чтобы быть полезной, финансовая информация должна быть уместной и правдиво представлять то, что она предназначена представлять. Полезность финансовой информации повышается, если она является сопоставимой, проверяемой, своевременной и понятной.	В международной практике полезность для принятия решений трактуется как полезность для оценки предполагаемых притоков денежных средств.
Требования к признанию и оценке элементов информации	<p>Для признания актива, обязательства, доходы и расходы должны отвечать соответствующему определению и следующим критериям:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- на дату составления бухгалтерской отчетности существует обоснованная вероятность того, что организация получит или потеряет какие-либо будущие экономические выгоды, обусловленные объектом;</li> <li>- объект может быть измерен с достаточной степенью надежности.</li> </ul> <p>Оценка активов, обязательств, доходов и расходов производится, как правило, по фактической (первоначальной) стоимости (себестоимости), т.е. в сумме денежных средств, уплаченной или начисленной при приобретении или производстве объекта.</p> <p>Для обеспечения полезности информации, формируемой в бухгалтерском учете, в соответствующих случаях оценка может производиться по текущей, рыночной или дисконтированной стоимости.</p>	<p>В отчетах признаются только статьи, отвечающие определениям актива, обязательства, собственного капитала, доходов и расходов.</p> <p>Признание происходит в том случае, если предоставляемая пользователям информация полезна (уместна и правдива).</p>	<p>Подходы к признанию и оценке элементов отчетности в обоих концептуальных документах близки, однако Концепция МСФО предоставляет более широкий диапазон возможностей для принятия профессионального решения об отражении состояния и величины ресурсов.</p>

Окончание табл. 13

1	2	3	4
<p>Элементы информации</p>	<p>1. Элементами формируемой в бухгалтерском учете информации о финансовом положении организации, которые отражаются в бухгалтерском балансе, являются:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- активы - хозяйственные средства, контроль над которыми организация получила в результате свершившихся фактов ее хозяйственной деятельности и которые должны принести ей экономические выгоды в будущем;</li> <li>- обязательство - существующая на отчетную дату задолженность организации, которая является следствием свершившихся проектов ее хозяйственной деятельности и расчеты по которой должны привести к оттоку активов;</li> <li>- капитал - вложения собственников и прибыль, накопленная за все время деятельности организации.</li> </ul> <p>2. Элементами формируемой в бухгалтерском учете информации о финансовых результатах деятельности организации являются:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- доход - увеличение экономических выгод в течение отчетного периода или уменьшение обязательств, которые приводят к увеличению капитала, отличного от вкладов собственников;</li> <li>- расход - уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода или возникновение обязательств, которые приводят к уменьшению капитала, кроме изменений, обусловленных изъятиями собственников.</li> </ul>	<p>1. Элементами финансовой отчетности, непосредственно связанными с оценкой финансового положения в бухгалтерском балансе, являются:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- активы – существующие экономические ресурсы, контролируемые организацией в результате прошлых событий;</li> <li>- обязательство - существующая обязанность организации передать экономический ресурс, возникшая в результате прошлых событий;</li> <li>- собственный капитал - остаточная доля в активах организации после вычета всех ее обязательств.</li> </ul> <p>2. Элементами, непосредственно связанными с оценкой результатов деятельности в отчете о прибылях и убытках, являются:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- доход – увеличение активов или уменьшение обязательств, которые приводят к увеличению собственного капитала;</li> <li>- расход – уменьшение активов или увеличение обязательств, которые приводят к уменьшению собственного капитала.</li> </ul>	<p>Концептуальный документ международного значения содержит последовательно выстроенный терминологический ряд, поскольку изначально известно, что признается экономическим ресурсом. Концептуальный документ российского значения не содержит ни самого базового понятия (используются как термин «ресурсы», так и термин «хозяйственные средства»), ни его определения.</p>

Таблица 14 – Определения понятия «ресурсы»

Авторы и источники	Определение категории «ресурсы»
Концептуальные основы представления финансовых отчетов [8]	Экономический ресурс – право, обладающее потенциалом создания экономических выгод (для целей бухгалтерского финансового учета – мировая практика применения).
С.Н. Николаева, С.В. Шебек [84]	Ресурсы – это всё, что может быть использовано организацией для достижения своих целей, для удовлетворения собственных потребностей и потребностей субъектов внешней среды (для целей бухгалтерского управленческого учета).
Л.П. Беспамятнова [92]	Производственные ресурсы – совокупность трудовых и материальных ресурсов, а также основных фондов, вовлеченных в процесс производства для создания потребительских стоимостей (для целей бухгалтерского управленческого учета).
Дж. Блэк [41]	Ресурсы – в это понятие включается все, что способствует экономической деятельности: природные ресурсы (наземные, ископаемые, подводные); людские ресурсы, включая способности и квалификацию; товары производственного назначения или производимые человеком средства производства (для общеэкономических целей).
А.Н. Родников [73]	Ресурсы – элементы экономической системы, которые используются в процессе производственного потребления или факторы производства: труд (рабочих, инженеров, организаторов производства), земля (запасы полезных ископаемых, леса), капитала (здания и сооружения, технологическое оборудование, транспортные средства) (для общеэкономических целей).
<p style="text-align: center;">РЕСУРСЫ – все объекты материального, нематериального, трудового, природного, финансового и иного характера, которые на основании подтвержденных прав задействованы в каком – либо бизнесе и используются для достижения его цели (для целей применения в российском бухгалтерском пространстве).</p>	

Таблица 15 – Классификация экономических ресурсов

№ п/п	Авторы	Группы
1	2	3
1.	Кэмпбелл Р. Макконелл, Стенли Л. Брю [57]	1. Материальные ресурсы: - земля («даровые блага природы») - капитал (инвестиционные ресурсы: инструменты, машины, оборудование и т.д.); 2. Людские ресурсы: труд и предпринимательская способность.
2.	Е.А. Аникина, Л.И. Гавриленко [40]	<ul style="list-style-type: none"> <li>• природные ресурсы или земля (естественные ресурсы);</li> <li>• инвестиционные ресурсы или капитал (здания, сооружения и т. п., используемые для производства и транспортировки товаров и услуг потребителю), при этом финансовый капитал к экономическим ресурсам не относится;</li> <li>• трудовые ресурсы или труд;</li> <li>• предпринимательский талант (или предпринимательская способность);</li> <li>• информация.</li> </ul>
3.	А. Е. Чистяков [83]	1) природные – потенциально пригодные для применения в производстве естественные силы и вещества, среди которых различают неисчерпаемые и исчерпаемые (а в последних – возобновляемые и невозобновляемые); 2) материальные – все созданные человеком («рукотворные») средства производства (которые сами являются результатом производства); 3) трудовые – население в трудоспособном возрасте; 4) финансовые – денежные средства, которые общество в состоянии выделить на организацию производства. Выделяет факторы производства: - традиционные (земля, капитал, труд); - дополнительные современные (предпринимательские способности, информация, организационная структура).

Окончание табл. 15

1	2	3
4.	М.П. Козулько, А.В. Макаревич, С.В. Мелишкевич, Н.И. Сухонос, Т.С. Силук, Ж.В. Черновалова [56]	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Природные ресурсы (земельные, водные, лесные, биологические, минерально-сырьевые и топливно-энергетические ресурсы).</li> <li>2. Материальные ресурсы – созданные людьми средства производства.</li> <li>3. Финансовые ресурсы – денежные средства, имеющиеся в обществе.</li> <li>4. Трудовые ресурсы.</li> <li>5. Информационные, научные, интеллектуальные ресурсы.</li> </ol> <p>Факторы производства делят на 4 группы:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) труд - люди, вовлеченные в процесс общественного производства;</li> <li>2) земля - вовлеченные в процесс производства природные ресурсы;</li> <li>3) капитал (материальные и финансовые активы); капитал выступает в виде: <ul style="list-style-type: none"> <li>- основных фондов, которыми признается часть средств производства, участвующая в процессе производства длительное время, при этом сохраняющая свою натурально-вещественную форму и переносящая стоимость на изготавливаемый продукт по частям</li> <li>- оборотных фондов, включающих в себя часть средств производства, которая целиком потребляется в течение одного производственного цикла. Они меняют свою натуральную вещественную форму, а их стоимость сразу и полностью включается в издержки производства и далее в цену изготовленного продукта. Это затраты на материалы, топливо, энергию. В оборотные фонды включаются фонды обращения - готовая продукция на складе.</li> </ul> </li> <li>4) предпринимательство.</li> </ol>



Таблица 21 - Элементы статистической и интегрированной отчетности о лесном капитале при осуществлении лесозаготовок

Форма статистической отчетности	Показатели	Единицы измерения	Стадия жизненного цикла	
1	2	3	4	5
Форма N 1-ЛХ	Лесовосстановление (искусственное, естественное, комбинированное)	Га, тыс. р.	Данные о лесовосстановительных мероприятиях, проведенных на землях лесного фонда: закладка лесных культур, сохранение подростов лесных древесных пород и др. и затраты на них.	1. <u>Раздел.</u> Потенциал осуществления охраны природы (плановые показатели). <u>Показатель.</u> Планируемые мероприятия в рамках охраны природных ресурсов (из числа имеющихся к рекомендации). 2. <u>Раздел.</u> Фактическая природоохранная деятельность (текущие учетные показатели). <u>Показатель.</u> Осуществленные мероприятия в рамках охраны природных ресурсов (из числа отсутствующих, но требуемых). Направление – <b>природные ресурсы в природоохранной деятельности.</b>
	Лесоразведение	Га, тыс. р.	Данные о мероприятиях по лесоразведению, выполненных в отчетном году на землях лесного фонда и землях иных категорий, на которых ранее не произрастали леса, с целью предотвращения эрозии почв и других, связанных с повышением потенциала лесов целях и затраты на них.	1. <u>Раздел.</u> Потенциал осуществления охраны природы (плановые показатели). <u>Показатель.</u> Планируемые мероприятия в рамках охраны природных ресурсов (из числа имеющихся к рекомендации). 2. <u>Раздел.</u> Фактическая природоохранная деятельность (текущие учетные показатели). <u>Показатель.</u> Осуществленные мероприятия в рамках охраны природных ресурсов (из числа отсутствующих, но требуемых). Направление – <b>природные ресурсы в природоохранной деятельности.</b>

Продолжение табл. 21

1	2	3	4	5
	Уход за лесами	Га, тыс. р.	<p>Мероприятия по уходу за лесами, осуществленные в соответствии с лесным планом субъекта Российской Федерации, лесохозяйственным регламентом лесничества, а также проектом освоения лесов:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- рубка части деревьев, кустарников (рубки, проводимые в целях ухода за лесными насаждениями)</li> <li>;</li> <li>- агролесомелиоративные мероприятия; иные мероприятия, т.е. мероприятия, направленные на повышение продуктивности и лесов, сохранение их полезных функций и затраты на них.</li> </ul>	<p>1. <u>Раздел.</u> Потенциал осуществления охраны природы (плановые показатели). <u>Показатель.</u> Планируемые мероприятия в рамках охраны природных ресурсов (из числа имеющихся к рекомендации).</p> <p>2. <u>Раздел.</u> Фактическая природоохранная деятельность (текущие учетные показатели). <u>Показатель.</u> Осуществленные мероприятия в рамках охраны природных ресурсов (из числа отсутствующих, но требуемых). Направление – природоохранная деятельность.</p>

Продолжение табл. 21

1	2	3	4	5
	Лесное семеноводство	Га, кг, тыс. шт	Мероприятия по созданию и использованию постоянной лесосеменной базы на генетико-селекционной основе.	1 <u>Раздел.</u> Потенциал осуществления охраны природы (плановые показатели). <u>Показатель.</u> Планируемые мероприятия в рамках охраны природных ресурсов (из числа имеющихся к рекомендации). 2. <u>Раздел.</u> Фактическая природоохранная деятельность (текущие учетные показатели). <u>Показатель.</u> Осуществленные мероприятия в рамках охраны природных ресурсов (из числа отсутствующих, но требуемых). Направление – <b>природные ресурсы в природоохранной деятельности.</b>

Вывод по форме N 1-ЛХ: формируемые данные способны участвовать в интегрированной характеристике природоохранной деятельности и представлять ее по двум стадиям – потенциал осуществления охраны природы и фактическая природоохранная деятельность. Однако для указания фактических параметров отсутствует разработанная рекомендация, которая должна показывать осуществленные мероприятия в рамках охраны природных ресурсов.

Продолжение табл. 21

1	2	3	4	5
Форма N 12-ЛХ	Выполнение мероприятий по защите лесов (меры санитарной безопасности в лесах, ликвидация очагов вредных организмов)	Га, тыс. р.	Данные о мероприятиях по предупреждению распространения вредных организмов и затраты на них.	1. <u>Раздел.</u> Потенциал осуществления охраны природы (плановые показатели). <u>Показатель.</u> Планируемые мероприятия в рамках охраны природных ресурсов (из числа имеющихся к рекомендации). 2. <u>Раздел.</u> Фактическая природоохранная деятельность (текущие учетные показатели). <u>Показатель.</u> Осуществленные мероприятия в рамках охраны природных ресурсов (из числа отсутствующих, но требуемых). Направление – природоохранная деятельность.
	Погибло лесных насаждений	Га	Данные о площади лесных насаждений, погибших за отчетный год. К ним относятся насаждения, подлежащие по своему состоянию сплошной санитарной рубке, погибшие от повреждений вредными организмами, дикими животными, вследствие лесных пожаров и в результате негативных воздействий природного (воздействие неблагоприятных погодных условий) и антропогенного характера (например, воздействие промышленных выбросов).	<u>Раздел.</u> Результаты и эффективность природоохранной деятельности. Направление – природные ресурсы в природоохранной деятельности. <u>Показатель.</u> Ущерб окружающей среде (из числа имеющихся к рекомендации).

Продолжение табл. 21

Вывод по форме N 12-ЛХ: формируемые данные способны участвовать в интегрированной характеристике природоохранной деятельности и представлять ее по всем трём стадиям – потенциал осуществления охраны природы, фактическая природоохранная деятельность и результаты природоохранной деятельности. Однако для указания фактических параметров отсутствует разработанная рекомендация, которая должна показывать осуществленные мероприятия в рамках охраны природных ресурсов.				
1	2	3	4	5
Форма N 4 – ОС	<p>Выполнение работ по охране окружающей среды в разрезе различных направлений текущего характера (для собственных нужд и специализированные природоохранные услуги):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- на охрану воздуха и предотвращение изменения климата;</li> <li>- на сбор и очистку сточных вод;</li> <li>- на обращение с отходами;</li> <li>- на защиту и реабилитацию земель, поверхностных и подземных вод;</li> <li>- на защиту окружающей среды от шумового, вибрационного и других видов физического воздействия;</li> <li>- на сохранение биоразнообразия и охрану природных территорий;</li> <li>- на обеспечение радиационной безопасности окружающей среды;</li> <li>- на научно-исследовательскую деятельность и разработки по снижению негативных антропогенных воздействий на окружающую среду;</li> <li>- на другую деятельность в сфере охраны окружающей среды.</li> </ul>	Тыс. р.	<p>1. Величина эксплуатационных затрат в разрезе:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- материальные затраты;</li> <li>- затраты на оплату труда и отчисления на социальные нужды;</li> <li>- оплата услуг природоохранного назначения;</li> <li>- затраты на капитальный ремонт основных фондов по охране окружающей среды;</li> <li>- амортизационные отчисления на восстановление основных фондов по охране окружающей среды.</li> </ul> <p>2. Выручка (поступления) от продажи побочной продукции.</p>	<p>1. <u>Раздел.</u> Потенциал осуществления охраны природы (плановые показатели). <u>Показатель.</u> Плановые показатели объема и структуры затрат на охрану окружающей среды (из числа отсутствующих, но требуемых).</p> <p>2. <u>Раздел.</u> Фактическая природоохранная деятельность (текущие учетные показатели). <u>Показатель.</u> Объем и структура затрат на охрану окружающей среды (из числа имеющихся к рекомендации).</p> <p>3. <u>Раздел.</u> Результаты и эффективность природоохранной деятельности. <u>Показатель.</u> Доход от продажи побочной продукции – результата природоохранной деятельности (из числа отсутствующих, но требуемых). Направление – природоохранная деятельность.</p>

Продолжение табл. 21

Вывод по форме N 4 – ОС: формируемые данные способны участвовать в интегрированной характеристике природоохранной деятельности и представлять ее по всем трём стадиям – потенциал осуществления охраны природы, фактическая природоохранная деятельность и результаты природоохранной деятельности. Однако для характеристики потенциала охраны природы отсутствует разработанная рекомендация, которая должна показывать планы по объемам и структуре затрат на охрану окружающей среды, а для характеристики результативности природоохранной деятельности необходим такой показатель как доход от продажи побочной продукции, являющейся результатом природоохранной деятельности.				
1	2	3	4	5
Форма N18-КС	Инвестиции в основной капитал, связанный с охраной и рациональным использованием лесных ресурсов	Натуральные и стоимостные (тыс. р.) показатели	Средства, направляемые на мероприятия, связанные с охраной и рациональным использованием лесных ресурсов и оленьих пастбищ: на строительство объектов противопожарного назначения (пожарно-химических станций, противопожарных вышек и тому подобных), авиационных баз и на приобретение для них противопожарной техники и других машин и материально-технических средств; на строительство биостанций и биологических лабораторий по биологической и химической защите	<u>Раздел.</u> Фактическая природоохранная деятельность (текущие учетные показатели). <u>Показатель.</u> Инвестиции в экологические объекты (из числа имеющихся к рекомендации). Направление – природоохранная деятельность.

Окончание табл. 21

1	2	3	4	5
			<p>леса и приобретение для их оснащения оборудования, машин и другой техники для борьбы с вредителями и болезнями леса; на организацию и благоустройство зеленых зон вокруг городов, поселков, курортов и тому подобного;</p> <p>на охрану оленьих пастбищ;</p> <p>на другие мероприятия, связанные с рациональным использованием лесных ресурсов (приобретение машин и оборудования для санитарных рубок и рубок ухода, лесовосстановление и тому подобного);</p> <p>на подъем затонувшей древесины.</p>	
<p><u>Вывод по форме N 18 – КС:</u> формируемые данные способны участвовать в интегрированной характеристике природоохранной деятельности и представлять ее по стадии фактических работ показателем, рекомендованным к применению.</p>				

Таблица 22 – Ключевые показатели организации природоохранной деятельности в лесозаготовках

№ п/п	Показатели, характеризующие стадии жизненного цикла		
	Потенциал осуществления охраны природы	Фактическая природоохранная деятельность	Результаты и эффективность природоохранной деятельности
1	2	3	4
1	Состав, стоимость и количество природоохранных объектов организации (имеющаяся рекомендация)	Ввод в эксплуатацию природоохранных мощностей ( <i>авторское дополнение к имеющейся рекомендации</i> )	Уровень износа и инновационности природоохранных объектов ( <i>авторское дополнение к имеющейся рекомендации</i> )
2	Планируемые мероприятия в рамках охраны природных ресурсов (имеющаяся рекомендация)	Осуществленные мероприятия в рамках охраны природных ресурсов ( <i>авторское дополнение к имеющейся рекомендации</i> )	Процент выполняемости запланированных мероприятий ( <i>авторское дополнение к имеющейся рекомендации</i> )
3	Планируемые инвестиции в экологические объекты ( <i>авторское дополнение к имеющейся рекомендации</i> )	Фактически осуществленные инвестиции в экологические объекты (имеющаяся рекомендация)	Процент выполняемости плана по инвестициям ( <i>авторское дополнение к имеющейся рекомендации</i> )
4	Проектируемые экологические программы ( <i>авторское дополнение к имеющейся рекомендации</i> )	Действующие экологические программы (имеющаяся рекомендация)	Целевые экологические показатели (имеющаяся рекомендация)
5	Плановый объем и структура затрат на охрану окружающей среды ( <i>авторское дополнение к имеющейся рекомендации</i> )	Объем и структура затрат на охрану окружающей среды фактические (имеющаяся рекомендация)	Удельный вес природоохранных расходов в общей величине расходов организации ( <i>авторское дополнение к имеющейся рекомендации</i> )



Окончание табл. 22

1	2	3	4
6	Полученные и ожидаемые к получению субсидии и целевое финансирование природоохранных мероприятий <i>(авторское дополнение к имеющейся рекомендации)</i>	Используемые субсидии и целевое финансирование природоохранных мероприятий (имеющаяся рекомендация)	Процент освоения и целевое использование полученных средств <i>(авторское дополнение к имеющейся рекомендации)</i>
7		Итоговые показатели по результатам проведенной природоохранной деятельности: - ущерб окружающей среде (имеющаяся рекомендация); - объем и структура платежей за негативное влияние на окружающую среду - экологические налоги и другие экологические платежи (имеющаяся рекомендация); - штрафы и взыскания в возмещение ущерба за воздействие на окружающую среду, за несоблюдение экологического законодательства (имеющаяся рекомендация); - доход от продажи побочной продукции – результата природоохранной деятельности <i>(авторское дополнение к имеющейся рекомендации)</i> .	

Таблица 23 – Элементы специализированной отчетности в интегрированном представлении лесного капитала

Форма специализированной отчетности	Показатели	Единицы измерения	Характеризуемая стадия жизненного цикла
1	2	3	4
Форма № 1-ИЛ	Площадь лесосеки и рубки	Га	1 <u>Раздел.</u> Трансформация ресурсов в процессе коммерческой деятельности. <u>Показатель.</u> Направления и темпы использования природных ресурсов (из числа имеющихся к рекомендации). Направление – <i>привлечение и использование природных ресурсов.</i>
	Заготовка древесины по породному, сортиментному составу и объему	Куб. м	2. <u>Раздел.</u> Трансформация ресурсов в процессе коммерческой деятельности. <u>Показатель.</u> Объем потребления ресурсов (из числа имеющихся к рекомендации). Направление – <i>привлечение и использование природных ресурсов.</i>
Форма 1-ОЛ	Строительство, реконструкция и эксплуатация лесных дорог, предназначенных для охраны лесов от пожаров	Шт, км, га	1 <u>Раздел.</u> Потенциал осуществления охраны природы (плановые показатели). <u>Показатель.</u> Плановые показатели объема и структуры затрат на охрану окружающей среды (из числа отсутствующих, но требуемых).
	Строительство, реконструкция и эксплуатация посадочных площадок для самолетов и вертолетов, используемых в целях проведения авиационных работ по охране лесов от пожаров		2. <u>Раздел.</u> Фактическая природоохранная деятельность (текущие учетные показатели). <u>Показатель.</u> Инвестиции в экологические объекты (из числа имеющихся к рекомендации). <u>Показатель.</u> Объем и структура затрат на охрану окружающей среды (из числа имеющихся к рекомендации). Направление – природоохранная деятельность.
	Иные меры пожарной безопасности в лесах		

Продолжение табл. 23

1	2	3	4
Форма 1- ЗЛ	Лесопатологические обследования, предупреждение распространения очагов вредных организмов, Ликвидация очагов вредных организмов	Шт, куб. км, га	<p>1. <u>Раздел.</u> Потенциал осуществления охраны природы (плановые показатели). <u>Показатель.</u> Планируемые мероприятия в рамках охраны природных ресурсов (из числа имеющихся к рекомендации).</p> <p>2. <u>Раздел.</u> Фактическая природоохранная деятельность (текущие учетные показатели). <u>Показатель.</u> Осуществленные мероприятия в рамках охраны природных ресурсов (из числа отсутствующих, но требуемых).</p> <p>Направление – природоохранная деятельность.</p>
Форма N 1- ВЛ	Заготовка семян лесных растений для лесовосстановления и лесоразведения	Га, куб.м., тыс. шт., кг	<p>1. <u>Раздел.</u> Потенциал осуществления охраны природы (плановые показатели). <u>Показатель.</u> Планируемые мероприятия в рамках охраны природных ресурсов (из числа имеющихся к рекомендации).</p> <p>2. <u>Раздел.</u> Фактическая природоохранная деятельность (текущие учетные показатели). <u>Показатель.</u> Осуществленные мероприятия в рамках охраны природных ресурсов (из числа отсутствующих, но требуемых).</p> <p>Направление – <i>природные ресурсы в природоохранной деятельности.</i></p>
Выращивание стандартного посадочного материала деревьев и кустарников для лесовосстановления и лесоразведения	<p>1. <u>Раздел.</u> Потенциал осуществления охраны природы (плановые показатели). <u>Показатель.</u> Плановые показатели объема и структуры затрат на охрану окружающей среды (из числа отсутствующих, но требуемых).</p> <p>2. <u>Раздел.</u> Фактическая природоохранная деятельность (текущие учетные показатели). <u>Показатель.</u> Объем и структура затрат на охрану окружающей среды (из числа имеющихся к рекомендации).</p> <p>Направление –природоохранная деятельность.</p>		
Посев семян в питомниках			
Лесовосстановление			
Уход за лесными культурами			
Лесоразведение			

Окончание табл. 23

1	2	3	4
Лесная декларация	Площадь лесосеки	Га, куб. м., иные ед.	<u>2. Раздел.</u> Трансформация ресурсов в процессе коммерческой деятельности. <u>Показатель.</u> Направления и темпы использования природных ресурсов (из числа имеющихся к рекомендации). Направление – <i>привлечение и использование природных ресурсов.</i>
	Объем заготовки по видам рубки и вырубаемым древесным породам	изм.	<u>2. Раздел.</u> Трансформация ресурсов в процессе коммерческой деятельности. <u>Показатель.</u> Объем потребления ресурсов (из числа имеющихся к рекомендации). Направление – <i>привлечение и использование природных ресурсов.</i>
	Создание (снос) объектов лесной инфраструктуры		<u>1. Раздел (частично).</u> Потенциал осуществления охраны природы (плановые показатели). <u>Показатель.</u> Перечень, стоимость и количество имеющихся природоохранных объектов (из числа имеющихся к рекомендации). Направление – природоохранная деятельность.

Вывод по специализированным «лесным» формам отчетности: формируемые данные способны участвовать в интегрированной характеристике как природоохранной деятельности, так и деятельности по привлечению и использованию природных ресурсов. Однако, если охрана природы представлена достаточно полно по двум стадиям ее жизнедеятельностного цикла – потенциал осуществления охраны природы и фактическая природоохранная деятельность, то деятельность с самими природными ресурсами с помощью данных форм может быть лишь поверхностно охарактеризована только в части их использования. Сведения по появлению ресурсов и результативности их применения отсутствуют.

Таблица 24 – Статистическая и специализированная отчетность в интегрированной характеристике природного капитала, используемого в лесозаготовках

Стадии жизненного цикла осуществляемой деятельности	Формы отчетности			
	Форма N 1-ЛХ	Форма N 1-ИЛ	Форма N 1-ВЛ	Лесная декларация
1	2	3	4	5
Деятельность по привлечению и использованию природных ресурсов:				
- появление ресурсов	-	-	-	-
- трансформация ресурсов в процессе коммерческой деятельности <u>Показатель.</u> Направления и темпы использования природных ресурсов (из числа имеющих к рекомендации). <u>Показатель.</u> Объем потребления ресурсов (из числа имеющих к рекомендации).	-	Площадь лесосеки и рубки (га), объем заготовки древесины по породному и сортиментному составу (куб. м)	-	Площадь лесосеки и рубки (га), объем заготовки по видам рубки и вырубаемым древесным породам (куб. м)
- результативность, в том числе готовая продукция и услуги, сформированные с участием природного капитала	-	-	-	-
Природоохранная деятельность (природные ресурсы в природоохранной деятельности):				

Окончание табл. 24

1	2	3	4	5
- потенциал осуществления охраны природы <u>Показатель.</u> Планируемые мероприятия в рамках охраны природных ресурсов (из числа имеющихся к рекомендации).	Планируемые мероприятия по лесовосстановлению, лесоразведению и лесному семеноводству (га, тыс. р, кг, тыс. шт)	-	Планируемые мероприятия по лесовосстановлению, лесоразведению и лесному семеноводству (га, куб. м, тыс. шт, кг)	-
- фактическая природоохранная деятельность <u>Показатель.</u> Осуществленные мероприятия в рамках охраны природных ресурсов (из числа отсутствующих, но требуемых)	Фактические мероприятия по лесовосстановлению, лесоразведению и лесному семеноводству (га, тыс. р, кг, тыс. шт)	-	Фактические мероприятия по лесовосстановлению, лесоразведению и лесному семеноводству (га, куб. м, тыс. шт, кг)	-
- результаты и эффективность природоохранной деятельности	-	-	-	-

## УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ЛЕСОЗАГОТОВИТЕЛЬНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

### Раздел. Учет ресурсов по этапам добычи в лесозаготовительной деятельности и калькулирование себестоимости лесоматериалов

#### **Предразведывательная деятельность**

- Д 97 – К 51, 76, 10 ... - отражены затраты по подготовке к лесному аукциону
- Д 76 – К 51 – перечислен задаток организатору аукциона
- Д 20, 26 – К 97 – включена часть предразведывательных затрат в затраты текущего периода, если право на лесозаготовку получено
- Д 91 – К 97 - списана сумма предразведывательных расходов в убытки текущего периода
- Д 51 – К 76 – возвращен задаток организатором аукциона при его проигрыше лесозаготовителем
- Д 12 – К 76 – включен задаток в стоимость полученного лесного древесного сырья при победе в аукционе

#### **Оценочная деятельность**

- Д 08 – К 51 – оплачена выписка из лесного реестра при осуществлении предразведывательных работ
- Д 91 – К 08 – списана произведенная оплата выписки из лесного реестра, если аукцион не принес права на заготовку древесного сырья
- Д 08 – К 60, 76, 51, 71, 02, 10, 70, 69... – произведены затраты на создание проекта освоения лесов
- Д 04 – К 08 – переведены нематериальные поисковые активы в состав нематериальных активов в момент готовности проекта освоения лесов

Д 20 – К 05 – начислена амортизация по нематериальным активам ежемесячно в течение срока действия

**Лесозаготовительная (добычная) деятельность**

Д 12 – К 76 – отражена (принята на баланс) стоимость древесины в оценке по минимальным ставкам (без учета задатка)

Таблица 27 - Учет затрат на лесосечные работы и калькулирование себестоимости заготовленной древесины

Статьи калькуляции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1	2	3
Стоимость запасов природного сырья с учетом переоценки	20	12
Арендная плата за лесной участок	20	76
Стоимость покупной древесины	20	60, 76
Возвратные отходы (-)	10, 12	20
Материалы	20	10
Оплата труда лесозаготовительной бригады	20	70
Отчисления на социальные нужды от заработной платы лесозаготовительной бригады	20	69
Амортизация нематериальных активов	20	05
Амортизация основных средств	20	02
Лесохозяйственные работы (оценочное обязательство)	20	12
Расходы на подготовку и освоение производства	20	97
Природоохранные мероприятия	20	60, 76, 51, 71, 02, 10, 70, 69...
Прочие производственные расходы	20	60, 76, 51, 71, 02, 10, 70, 69...



Окончание табл. 27

1	2	3
Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования	20	25
Цеховые расходы	20	25
Общехозяйственные расходы	20	26

Таблица 28 – Учет затрат на вывозку леса и расчет себестоимости вывозки лесоматериалов

Статьи калькуляции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Материалы	20	10
Оплата труда водителей	20	70
Отчисления на социальные нужды от заработной платы водителей	20	69
Амортизация автотранспорта	20	02
Расходы на подготовку и освоение производства	20	97
Услуги лесовозного транспорта на вывозке и расходы по содержанию лесовозных дорог	20	60, 76, 51, 71, 02, 10, 70, 69...
Прочие производственные расходы	20	60, 76, 51, 71, 02, 10, 70, 69...
Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования	20	25
Цеховые расходы	20	25
Общехозяйственные расходы	20	26

Таблица 29 – Учет нижнескладских работ и калькулирование себестоимости обработки и первичной переработки лесоматериалов

Статьи калькуляции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1	2	3
Материалы	20	10
Оплата труда специалистов, кладовщиков и трактористов	20	70

Окончание табл. 29

1	2	3
Отчисления на социальные нужды от заработной платы специалистов, кладовщиков и трактористов	20	69
Амортизация тракторов, сооружений и оборудования	20	02
Расходы на подготовку и освоение производства	20	97
Прочие производственные Расходы	20	60, 76, 51, 71, 02, 10, 70, 69...
Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования	20	25
Цеховые расходы	20	25
Общехозяйственные расходы	20	26

**Лесовосстановительная деятельность**

Д 12 – К 96 – отражено увеличение стоимости запасов сырья на сумму созданного резерва под лесовосстановление

Д 96 –К 60, 76, 51, 71, 02, 10, 70, 69... - списана стоимость проведенных лесовосстановительных работ за счет созданного резерва

Раздел. Взаимосвязано дублирующий учет природных ресурсов

Таблица 30 – 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	

Раздел. Отчетные показатели по лесным ресурсам

## 1. Дополнения пояснений к Бухгалтерскому балансу и Отчету о финансовых результатах

Таблица 31 – Наличие и движение природных ресурсов (древесина на корню)

Показатели	Период	На начало года	Изменения за период		На конец года
			Поступление	Выбытие	
Стоимость ресурса по минимальным ставкам, в том числе: (группа, вид)	За 20__ г				
	За 20__ г				
Величина переоценки стоимости ресурса, в том числе: (группа, вид)	За 20__ г				
	За 20__ г				
Резерв на восстановление запасов лесных ресурсов, в том числе: (группа, вид)	За 20__ г				
	За 20__ г				
Отходы лесозаготовки, в том числе: (группа, вид)	За 20__ г				
	За 20__ г				

## 2. Лесной капитал в интегрированной отчетности лесозаготовительных организаций

Таблица 32 – Формирование ключевых показателей по природным ресурсам лесозаготовок

Стадии жизненного цикла деятельности	Ключевые показатели деятельности	Единицы измерения	Информационный источник или методика расчета
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)
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...)

Окончание табл. 32

1	2	3	4
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