



Классификация природных ресурсов в учете затрат по экономическим элементам в лесозаготовках

Л. Г. Уляшева,
Сыктывкарский
государственный университет
имени Питирима Сорокина,
larisa08041976@mail.ru

Представление информации о затратах, произведенных в организации с целью выработки готовой продукции, в разрезе экономических элементов предусмотрено для всех категорий пользователей, заинтересованных в успешном развитии какого-либо бизнеса.

Для внешних субъектов данная потребность удовлетворяется благодаря нормам ПБУ 10/99 "Расходы организации", которое обязывает все компании классифицировать свои потраченные ресурсы по однородности их экономического содержания и показывать в формируемой бухгалтерской финансовой отчетности 5 элементов: материальные затраты; затраты на оплату труда; отчисления на социальные нужды; амортизация; прочие затраты.

Для целей применения внутри предприятия, даже в отсутствие нормативной регламентации, как отмечает И. Е. Мизиковский, указанная группировка также нашла свое самое широкое применение, "начиная от учета затрат и калькулирования себестоимости отдельных наименований продукции и заканчивая консолидированными бюджетами доходов и расходов крупных хозяйствующих субъектов" [6, с. 40].

Несмотря на то, что классификация затрат по экономическим элементам, как правило, определяет лишь их общую сумму, собирая стоимостное выражение потребленных ресурсов с однородным экономическим содержанием по укрупненным группам без привязки к производству какой-либо конкретной продукции

привязки к производству какой-либо конкретной продукции, она используется для различных целей:

- при планировании производства продукции;
- при прогнозировании потребности в различных видах ресурсов;
- при анализе эффективности производственной деятельности.

В силу обязательного применения в бухгалтерском финансовом учете и возникающей необходимости использования в бухгалтерском управленческом учете указание на данную классификацию всегда присутствует в работах, посвященных вопросам группировки затрат. Это характерно как для трудов отечественных ученых, внесших весомый вклад в развитие науки и практики бухгалтерского учета (М. А. Вахрушина, Н. Д. Врублевский, В. Б. Ивашкевич, В. Э. Керимов, Н. П. Кондраков, Е. А. Мизиковский, В. Ф. Палий), так и для современных исследований, развивающих методологию учета затрат.

Е. А. Мизиковский отмечает, что "группировка затрат по экономическим элементам охватывает производственное использование всех хозяйственных ресурсов предприятия и является единой для всех отраслей экономики" [8]. Данная характеристика исследуемого варианта классификации затрат, по мнению С. Ю. Черниковой, "позволяет проводить сравнительный анализ себестоимости продукции разных предприятий как внутри отрасли, так и на межот-

Классификация затрат по экономическим элементам, как правило, определяет лишь их общую сумму, собирая стоимостное выражение потребленных ресурсов с однородным экономическим содержанием по укрупненным группам без привязки к производству какой-либо конкретной продукции

В нормативных документах, регулирующих бухгалтерский учет, не встречаются группировки самих используемых в производственном процессе ресурсов, а представлены классификации именно расходов и затрат, по которым необходимо сформировать показатели себестоимости на основе данных о стоимости потраченных ресурсов

раслевым уровне, а также анализировать соотношение использования трудовых и материальных ресурсов в разных продуктах, эффективность замены одних продуктов другими" [13].

Классификация затрат по их составу и экономическому содержанию, по мнению В. Э. Керимова, является одной из важнейших для правильной организации учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, при этом он подчеркивает, что применяться она должна с полным экономическим обоснованием [3]. Вместе с тем, О. И. Барينوва и Т. Г. Юренева отмечают, что в настоящее время в научном мире нет единого подхода к тому, какие именно виды затрат должны включаться в тот или иной классифицирующий признак [1].

На наш взгляд, сложившуюся ситуацию можно признать допустимой лишь при структурировании затрат внутри компании под конкретные запросы менеджеров. Однако отсутствие официального подкрепления содержательного наполнения каждого элемента, установленного директивой федерального уровня, ведет к нарушению сопоставимости формируемых данных, к снижению доверия пользователей к ним и к результатам их использования, что негативно влияет на оценку эффективности хозяйствования и процесс принятия решений.

Проведенный анализ работ, определяющих основы построения учета затрат и калькулирования себестоимости продукции через классификационные признаки, показал, что экономическая литература как со ссылкой на ПБУ 10/99, так и без нее, зачастую содержит только перечисление элементов без указания их содержательного состава. Обращение к ПБУ 10/99, как к федеральному стандарту, также не вносит ясность в вопрос о том, каково должно быть принципиальное содержание каждого элемента затрат, поскольку п. 8 указанного документа

приводит тот же самый их перечень, а п. 10 дает отсылку на отдельные нормативные акты и методические указания. В отличие от ранее применяемой практики нормативного регулирования официально действующей поэлементной классификации, когда обязательным к использованию было Положение о составе затрат, содержащее как перечень самих элементов, так и их структурных составляющих, современное состояние и уровень методологических основ создания на государственном уровне информационной базы о произведенных затратах можно оценить как требующее дальнейшего развития.

Состав и содержание каждого элемента в исследуемой классификации присутствуют в работах Е. А. Мизиковского [8, с. 267–268], И. Е. Мизиковского [6, с. 40–41], однако по обозначенному темой исследования вопросу, а именно присутствию в каком-либо элементе стоимости природных ресурсов, имеются разночтения. Анализ наполненности данными авторами материальных затрат показывает, что если в составе структурных составляющих указанного элемента у И. Е. Мизиковского содержится стоимость природного сырья, то у Е. А. Мизиковского она отсутствует. Тем не менее природные ресурсы (в частности, для лесозаготовительного производства — запасы лесных ресурсов), как отмечалось нами ранее [10], [11], [12] являются главным активом, приносящим доход добывающему предприятию, следовательно, информация по его представлению в общей структуре затрат должна быть как можно более точной.

Таким образом, необходимость создания для внешних и внутренних пользователей объективной и достоверной информационно-аналитической базы с помощью разделения осуществленных в лесозаготовках затрат по однородным элементам, усиленная важностью для добывающей отрасли качес-

Одним из факторов, оказывающих негативное влияние на качественное представление природных ресурсов в классификации затрат по элементам, является некорректное отражение в бухгалтерском учете сущности отношений лесозаготовительных предприятий и государства

твенного представления такого существенного компонента, как затраты на природное сырье, обуславливает актуальность выявления положения природных ресурсов в классификации по экономическим элементам.

Производить этот процесс, по нашему мнению, следует исходя из роли природных ресурсов в процессе производства и с учетом особенностей отрасли. Автором поставлена цель определить четкое место природных ресурсов в представляемой пользователям информации об экономических элементах затрат, произведенных при заготовке леса. При этом создаваемый информационный фонд должен удовлетворять как их запросы, так и соответствовать сути возникающих экономических отношений между лесозаготовителем и государством в современной российской экономике. Для достижения обозначенной цели необходимо решить следующие задачи: выявить факторы, негативно влияющие на качественное представление природных ресурсов в официально действующей классификации затрат, и обосновать пути устранения их негативного влияния.

Экономическая сущность отношений лесозаготовительных предприятий и государства в современной российской экономике и ее отражение в бухгалтерском учете

Процессы реформирования российской экономики привели к кардинальной смене отношений между государством и лесозаготовителями, которые никак не отразились на учете в организации затрат, возникающих при вовлечении лесных ресурсов в хозяйственный оборот.

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, который предусматривал:

- 1) выделение лесосечного фонда за определенную плату, называемую попенной, назначаемую по действующим таксовым ценам на определенный вид древесины и уплачиваемую одним платежом за год вперед;
- 2) осуществление лесосечных работ в течение одного календарного года;
- 3) необходимость проведения на лесосеке только подготовительных работ, работ очистного характера и соблюдение ряда лесохозяйственных требований, направленных на содействие естественному возобновлению леса.

Как уже отмечалось нами ранее, "в настоящее время согласно п. 8 ст. 29 Лесного Кодекса лесозаготовители получают лесосеку для разработки по договору аренды лесного участка, в соответствии с которым лесозаготовитель — арендатор обязуется:

- 1) принять во временное пользование (от 10 до 49 лет) лесной участок, по которому определен вид и объем лесопользования в форме заготовки леса на весь срок действия договора;
- 2) уплачивать по срокам арендную плату, привязанную согласно ст. 73 ЛК РФ к объему изъятия лесных ресурсов и устанавливаемую на основе минимальных ставок с учетом аукционной надбавки;
- 3) осуществлять помимо всего комплекса лесозаготовительных работ еще и работы лесовосстановительного характера" [10, с. 105].

Как видно из приведенной краткой характеристики экономических основ осуществления лесозаготовок, изменение сути отношений "государство — лесозаготовитель" привело к соответствующему изменению документального оформления. Но по отноше-

Проведенные практические исследования показали, что часть лесозаготовительных предприятий точно выполняет требования инструкции, а часть из них постепенно относит величину арендной платы на счет 20 в корреспонденции со счетом 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" по мере наступления очередного срока платежа

нию к нему в специальной литературе проходит лишь комментарий о том, что аренда лесного участка — это специфический вариант аренды, отличающийся от классического варианта. К сожалению, данное пояснение не дает ответов на множество возникающих вопросов:

- почему по договору аренды, предусматривающего передачу только непотребляемых вещей, одновременно с передачей участка леса предусмотрено передавать и полностью потребляемые запасы древесины, которые служат сырьем для изготовления лесоматериалов, т. е. являются вещественной основой создания новой готовой продукции;

- почему не учтен такой вид природопользования как изъятие природных ресурсов;

- почему не учтено обязательное условие восстановления лесозаготовителем вырубленного леса, как возобновимого ресурса природы на выделенном участке.

Неоднозначность трактовки сущности сложившейся современной ситуации с документальным оформлением лесопользования в виде заготовок древесины усугубляется однозначным отношением в бухгалтерском учете на основании ПБУ 6/01 "Учет основных средств" всех объектов природопользования к основным средствам. В результате искажается смысл рекомендуемых отраслевой инструкцией и применяемых в практической деятельности бухгалтерских записей по учету платы за осуществляемую лесозаготовку.

Пункт 46 *Отраслевых особенностей состава затрат, включаемых в себестоимость продукции на предприятиях лесопромышленного комплекса* (утверждены Министерством экономики РФ 19.10.94 и действуют до сих пор в качестве отраслевого стандарта) предписывает в бухгалтерском учете платежи за лесозаготовки

зачислять на счет 97 "Расходы будущих периодов", а затем ежемесячно списывать на счет 20 "Основное производство". Происходить списание данных затрат в учете должно по мере фактической вырубki лесосечного фонда, что соответствовало бы включению стоимости заготовленного природного сырья в себестоимость готовой продукции — лесоматериалов. Ранее такой алгоритм отражал реальную действительность и экономическую сущность отношений между государством и владельцем лесорубочного билета. Он представлял собой годовой авансовый платеж за возможность заготовки лесного сырья для производства лесоматериалов на определенном его участке и его участие в формировании фактической себестоимости готовых лесоматериалов. В настоящее время в накоплении на счете 97 общей суммы платежей за арендованный под лесозаготовку лесной участок нет никакого смысла, поскольку она:

- противоречит бухгалтерским нормам учета затрат, произведенных организацией в отчетном периоде, но относящихся к следующим отчетным периодам;

- не соответствует действующей методологии учета арендных отношений, поскольку, как справедливо отмечает Е. В. Морозова, ею не предполагается "отражение арендных платежей в составе расходов будущих периодов. Услуга по аренде предоставляется в течение всего действия договора, а не раз в год" [7];

- не привязана к реальному графику платежей арендной платы за лесной участок.

Тем не менее проведенные практические исследования показали, что часть лесозаготовительных предприятий точно выполняет требования инструкции, а часть из них постепенно относит величину арендной платы на счет 20 в корреспонденции со счетом 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" по мере наступления очеред-

Учет запасов лесных ресурсов, поступивших в распоряжение лесозаготовительного предприятия, целесообразно вести на свободном в настоящее время счете 12 с присвоением ему названия "Запасы природного сырья"

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

Таким образом, становится очевидным, что одним из факторов, оказывающим негативное влияние на качественное представление природных ресурсов в классификации затрат по элементам, является некорректное отражение в бухгалтерском учете сущности отношений лесозаготовительных предприятий и государства в современной экономической действительности РФ, обусловленное:

- несоответствием формы заключаемого между ними договора его содержанию;
- разногласием в нормативных документах федерального и отраслевого значения, регулирующих бухгалтерский учет, на предмет оценки сущности платежа за используемые лесные ресурсы.

Проведенные нами предыдущие исследования показали, что "вовлечение в хозяйственный оборот природных ресурсов с их изъятием по своему характеру переводит их часть, подлежащую изъятию, в движимые вещи" [9, с. 105]. "Изымаемую с лесного участка древесину целесообразно расцени-

вать как взятое взаймы на условиях аренды лесного участка движимое имущество природного характера" [9, с. 110]. "Лесные ресурсы, выделенные под лесозаготовку и предназначенные для изъятия, следует квалифицировать в бухгалтерском учете как специфические запасы и оценивать их по минимальным ставкам за единицу возможного для заготовки объема древесины. При этом учет запасов лесных ресурсов, поступивших в распоряжение лесозаготовительного предприятия, целесообразно вести на свободном в настоящее время счете 12 с присвоением ему названия "Запасы природного сырья" в целях отделения от материальных запасов, созданных человеческим трудом и учитываемых на счете 10 "Материалы" [9, с. 112].

Только при применении указанного подхода, на наш взгляд, будут устранены выявленные неточности трактовки экономического содержания заключаемого на лесозаготовку договора аренды лесного участка и соблюдено соответствие предписаний нормативных документов по бухгалтерскому учету друг другу и той роли, которую играют природные ресурсы в процессе лесозаготовительного производства с учетом отраслевой специфики. При этом методика отражения на счетах бухгалтерского учета платежей по договору на лесопользование 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;

Дебет счета 20 "Основное производство" — Кредит счета 12 "Запасы природного сырья" — отражено списание стоимости фактически заготовленного лесного сырья, исчисленной по минимальным ставкам;

Принципиальной основой, закладываемой в классификационный признак группировки всей совокупности затрат на экономические элементы является однородность их экономического содержания, отсутствие возможности дальнейшего разделения на составные части

Дебет счета 20 "Основное производство" — Кредит счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" — отражена собственно арендная плата, представляющая собой превышение цены, подлежащей уплате по результатам аукциона, над величиной арендного платежа, исчисленной по минимальным ставкам; здесь возможны два варианта на усмотрение организации:

— ежемесячное включение в затраты одинаковой суммы, уплаченной сверх минимальных ставок за месторасположение и условия доступности выделенного лесного участка. Однако данный вариант наряду с его преимуществом (заключается в равномерности включения в себестоимость арендного платежа за лесной участок) будет иметь существенный недостаток — до окончания срока аренды может формироваться нереальная сумма задолженности по платежам в результате несовпадения фактических и плановых объемов заготовки леса. Это обстоятельство будет противоречить принципу достоверности и реальности 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" — отражена уплата по сроку суммы арендной платы, предусмотренной графиком платежей.

Нормативное регулирование поэлементного разделения затрат на различные виды ресурсов, используемые в лесозаготовках, и отражение в их составе стоимости лесных ресурсов

Отечественная бухгалтерская наука для отражения в учете движения различных ресурсов оперирует такими понятиями как "затраты", "расходы", "издержки" и "себестоимость". В связи с этим в нормативных документах, регулирующих бухгалтерский учет, не встречаются группировки самих используемых в производственном процессе ресурсов, а представлены классификации именно расходов и затрат, по которым необходимо сформировать показатели себестоимости на основе данных о стоимости потраченных ресурсов.

Согласно ПБУ 10/99 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 предписывается группировать по элементам, назначением которых является информирование пользователей о следующих показателях:

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

Отсутствие единства в методологическом подходе к группировке затрат по элементам в лесозаготовках обусловлено изначальной некачественной трактовкой сущности и назначения вовлеченного в хозяйственный процесс ресурса природы

привлеченных для взаимодействия с основными ресурсами, перечисленными выше.

Вместе с тем в п. 7 ПБУ 10/99 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 еще раз 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 разделения 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, служащим основой для изготовления готовой продукции в виде 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, используемых в технологическом процессе.

Состав затрат, особенно материальных, в разных отраслях экономики сильно разли-

чается. Поэтому для различных видов деятельности (не для всех, а только для основных) разработаны методические указания и нормативные документы, позволяющие правильно классифицировать расходы по элементам. В лесозаготовках для этой цели служат *Отраслевые особенности состава затрат, включаемых в себестоимость продукции на предприятиях лесопромышленного комплекса*.

Отметим, 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 п. 5 ПБУ 6/01 относятся и природные ресурсы. В результате вызывает сомнение сопоставимость показателей расходов, формируемых разными предприятиями лесозаготовительной отрасли по элементам, поскольку воспользоваться для включения в общую сумму затрат стоимости запасов природных ресурсов можно как одним пунктом, так и другим.

На наш взгляд, отсутствие единства в методологическом подходе к группировке затрат по элементам в лесозаготовках обусловлено изначальной некачественной трактовкой сущности и назначения вовлеченного в хозяйственный процесс ресурса природы. Считаем, что это второй фактор, негативно сказывающийся на достоверности поэлементных данных о затратах, вызванных производством готовой продукции добывающей отрасли.

Для определения принципиального места природных ресурсов в системе всей совокупности экономических ресурсов считаем необходимым использовать постулаты экономической теории, поскольку именно она должна выступать основой для всех остальных экономических наук

Правильная классификация используемых ресурсов является предпосылкой их эффективного управления, однако в случае с лесными ресурсами, выделенными под заготовку, в сложившейся ситуации не наблюдается никакого наличия объекта управления, кроме арендной платы. Внешним пользователям в силу отсутствия доступа к учетной политике предприятия также непонятно, 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 поэлементном разделении расходов на различные виды ресурсов, используемые в лесозаготовках. Базисом этого развития, по нашему мнению, должно выступать единство научного знания. Выводами и результатами нашего предыдущего исследования явились заключения о том, что:

— сущность ресурсов как объекта в целом и его отдельных частей в российском подходе к изучению экономического пространства всегда более подробно была представлена экономической теорией [9, с. 113];

— 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 действительности и ее моделированию в рамках бухгалтерского учета [9, с. 116].

Эти суждения при объединении их с выводом Н. Д. Врублевского о том, что входящая бухгалтерская информация объединяет показатели о ресурсах и имуществе предприятия, которые были приобретены, имеются в наличии и должны в будущем принести доходы, а

выходящая бухгалтерская информация представляет собой данные о ресурсах предприятия, израсходованных в производстве для получения доходов [2], дают основания полагать, что придание достаточной 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. Данная наука для классификации природных ресурсов использует множество признаков, среди которых А. А. Кисленок и И. А. Галанина приводят для их систематизации и идентификации такой признак, как характер использования [4, с. 18]. 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, поскольку именно она должна выступать основой для всех остальных экономических наук. Однако, как выяснилось при исследовании соответствующей литературы, в работах различных авторов эта система представлена по-разному. Несмотря на отсутствие единого подхода авторов к классификации ресурсов с точки зрения макроэкономики, однозначно определить место природных ресурсов в этой системе всей совокупности экономических ресурсов все-таки возможно.

Объект природопользования без его изъятия из природной среды должен быть признан основным средством, а изымаемые природные ресурсы соответствуют условиям их квалификации в качестве запасов

В одних классификациях они представлены в составе материальных ресурсов, но не капитала [5], у других специалистов материальными ресурсами признаются только объекты, созданные руками человека [14], [15] и, следовательно, природные ресурсы представляют собой обособленную группу. Тем не менее последний коллектив авторов [15] разделяет капитал на две составляющие: основные и оборотные фонды. Характеристики этих составляющих, нашедшие прочное 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 активы, в составе которых обязаны числиться все средства и предметы труда, причем 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 ре-

сурсов без изъятия [4, с. 18]. В связи с этим для точного и четкого представления лесных ресурсов, используемых лесозаготовками, в бухгалтерской классификации затрат по экономическим элементам необходим дифференцированный подход к их квалификации, отражающий назначение и вариант вовлечения в хозяйственную деятельность.

Как мы выяснили в предыдущем исследовании, объект природопользования без его изъятия из природной среды должен быть признан основным средством, а изымаемые природные ресурсы соответствуют условиям их квалификации в качестве запасов [9, с. 108]. В случае аренды лесного участка с произрастающими на нем деревьями, предназначенными для вырубki, основным средством должен являться только земельный участок лесного фонда, 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 подлежит балансовому учету на рекомендованном нами к применению счете 12 "Запасы природного сырья", 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.

Предлагаемый метод позволит устранить некорректное учетное отражение сущности отношений лесозаготовительных предприятий и государства, являющееся следствием несоответствия формы заключаемого договора его экономическому содержанию, а также разногласия между предписаниями нормативных бухгалтерских документов

Заключение

Нормативная база по бухгалтерскому учету предлагает к применению в бухгалтерском учете предприятиям всех видов экономической деятельности классификацию расходов ресурсов, сгруппированную по элементам затрат. Как показывает проведенное исследование, для лесозаготовок в действующей по этому признаку классификации использованных на производстве ресурсов недостаточно учтены именно уникальные особенности, присущие только данной отрасли добывающей промышленности в современных экономических условиях. Поэтому подготовленная на их основе бухгалтерская информация не отвечает требованиям качества, достоверности и сопоставимости для своих пользователей.

Предлагаемый метод повышения точности, правдивости и реальности поэлементных данных о затратах на вовлекаемые в процесс производства природные ресурсы основан на органичном внедрении для применения в бухгалтерском учете достижений смежных экономических наук. Он позволит устранить некорректное учетное отражение сущности отношений лесозаготовительных предприятий и государства, являющееся следствием несоответствия формы заключаемого договора его экономическому содержанию, а также разногласия между предписаниями нормативных бухгалтерских документов.

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 определена экономическая сущность и разработана методика отражения в учете арендного платежа за используемые в лесозаготовках лесные ресурсы.

Предложенный подход способствует на более качественной квалификации лесных

ресурсов, учитывает вариант современного промышленного использования объектов природного происхождения и позволяет уточнить содержание бухгалтерской классификации затрат по элементам.

Кроме того, наш вариант не противоречит действующим нормам законодательства, а также при применении его на практике позволит унифицировать формируемые данные и повысить их правдивость, что в конечном итоге поможет пользователям обладать более надежной информацией, полно и качественно характеризующей особенности работы лесозаготовительной организации, и тот сравнимый природно-ресурсный потенциал, из которого организация в дальнейшем планирует извлекать экономическую выгоду ■

Литература

1. Барнинова О. И., Юренина Т. Г. Классификация затрат: управленческий подход // Молочнохозяйственный вестник. 2014. № 1 (13). С. 91–97.
2. Врублевский Н. Д. Управленческий учет издержек производства в промышленных отраслях. — М.: Редакция журнала "Бухгалтерский учет", 2011. — 154 с.
3. Керимов В. Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы: Учебник. — М.: Издательско-торговая корпорация "Дашков и К°", 2005. — 484 с.
4. Кисленок А. А., Галанина И. А. Экономика природопользования: учебное пособие. — Хабаровск: Изд-во Тихоокеан. гос. ун-та, 2011. — 202 с.
5. Макконнелл К. Р., Брю С. Л. Экономикс: принципы, проблемы и политика. В 2 т.: Пер. с англ. — Баку, издательство "Азербайджан", 1992.
6. Мизиковский И. Е. Бухгалтерский управленческий учет: учебное пособие. Рекомендовано УМО по классическому университетскому образованию в качестве учебного пособия для студентов высших учебных заведений, обучающихся по направлению "Экономик" и "Менеджмент". 2-е изд., доп. и исправ. М.: Магистр, ИНФРА-М, 2016.
7. Морозова Е. В. Учет природопользования в лесозаготовках: диссертация ... кандидата экономических наук: 08.00.12; [Место защиты: Санкт-Петербургский государственный университет] — Санкт-Петербург, 2009. — 164 с.
8. Теория бухгалтерского учета [Текст]: учебник / под ред. Е. А. Мизиковского. — М.: Юристъ, 2002. — 400 с.
9. Уляшева Л. Г. Ресурсы как объект бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. 2019. № 1. С. 112–117.
10. Уляшева Л. Г. Проблемы учета запасов лесных ресурсов в лесозаготовках // Бухгалтерский учет. 2019. № 2. С. 104–112.
11. Уляшева Л. Г. Проблемы учета ресурсов в лесозаготовках, обусловленные влиянием отраслевых особенностей // Корпоративное управление и инновационное развитие экономики Севера: Вестник Научно-исследовательского центра корпоративного права, управления и венчурного инвестирования Сыктывкарского государственного университета. 2018. № 4. С. 94–100.
12. Уляшева Л. Г. Запасы лесных ресурсов как объект бухгалтерского учета лесозаготовительных предприятий // Сборник научных статей по бухгалтерскому учету, экономическому анализу и аудиту, посвященный юбилею заслуженного профессора ННГУ им. Н. И. Лобачевского, доктора экономических наук Е. А. Мизиковского. — Н. Новгород: ННГУ им. Н. И. Лобачевского, 2018. С. 271–279.
13. Черникова С. Ю. Анализ методов классификации затрат на производство // Известия Санкт-Петербургского университета экономики и финансов. 2009. № 4 (60). С. 165–167.
14. Чистяков А. Е. Экономическая теория. Часть I: учеб. Пособие. Ярославский гос. университет им. П. Г. Демидова. — Ярославль: ЯрГУ, 2012. — 124 с.
15. 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.