



## Методика взаимосвязанного учета лесных ресурсов в лесозаготовках

**Н. Г. Сапожникова,**  
доктор экономических наук, профессор,  
Воронежский государственный  
университет,  
sapozh@yandex.ru,

**Л. Г. Уляшева,**  
младший научный сотрудник  
лаборатории экономики  
природопользования Института  
социально-экономических  
и энергетических проблем Севера Коми  
научного центра Уральского отделения  
Российской академии наук,  
ulyasheva@iespn.komisc.ru

Стратегическая сфокусированность лесного комплекса на устойчивом развитии предопределяет необходимость неистощительного лесопользования при осуществлении лесозаготовок. Данный фактор выдвигает обязательное требование к ведению бухгалтерского учета лесных ресурсов на принципах ориентации на будущее и интегрированности мышления.

При квалификации объектов природопользования в момент их появления в распоряжении организации необходима дифференциация, учитывающая назначение и вариант вовлечения в хозяйственную деятельность

Действующий порядок отраслевого учета природных ресурсов, вовлеченных в лесозаготовки, на наш взгляд, не соответствует предъявляемым требованиям, поскольку не создает релевантного информационного фонда в силу искажения экономической сущности объектов природопользования и игнорирования современных особенностей лесозаготовительного вида деятельности.

Выявленное противоречие и необходимость решения обозначенной проблемы определили цель работы — разработать методику взаимосвязанно дублирующего учета лесных ресурсов, соответствующую действующему законодательству и отражающую экономическую суть объектов учета природного происхождения и происходящих хозяйственных процессов.

Выигрыш аукциона или удовлетворение заявки лесозаготовителя на реализацию приоритетного инвестиционного проекта обуславливают появление в его распоряжении лесного массива, который структурно состоит из двух составляющих, поступающих одновременно по заключенному дого-

вору аренды лесного участка: 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 обуславливают необходимость соответствующего синхронного отражения обеих частей в бухгалтерском учете.

В предыдущих исследованиях [1-4] было обосновано, что при квалификации объектов природопользования в момент их появления в распоряжении организации необходима дифференциация, учитывающая назначение и вариант вовлечения в хозяйственную деятельность.

Земельный участок государства для целей бухгалтерского учета целесообразно признавать объектом основных средств, поскольку он удовлетворяет всем критериям признания по ФСБУ 6/2020, и организовать его учет в контексте арендных отношений.

Лес, расположенный на указанной в документах лесной площади, в силу его

Учет древесных ресурсов леса, выделенных под заготовку и предназначенных для изъятия, целесообразно организовать на субсчете 1 «Древесина на корню» к счету 12 «Запасы природного сырья»

соответствия критериям признания ФСБУ 5/2019, следует признавать специфически запасами и учитывать как природное сырье.

Соответственно, древесина на корню, полученная в распоряжение лесозаготовителя, являясь контролируемым ресурсом, должна отражаться в составе активов бухгалтерского баланса. Лесной участок, как собственность государства, подлежит учету за балансом с отражением в бухгалтерском учете сумм арендной платы.

Синхронизация бухгалтерских действий по надежному отражению в учете экономической сущности каждого из поступающих объектов лесных ресурсов природы возможна при установлении взаимосвязи между балансовыми и забалансовыми счетами и разработке на ее основе методики дублирующего учета.

Методика учета взаимосвязанных лесных ресурсов предполагает использование счета 12 «Запасы природного сырья», рекомендованного ранее к применению [3, 4], и связанного с ним, на усмотрение лесозаготовительной организации, под любым свободным номером забалансового счета, аккумулирующего информацию о стоимости участка, подлежащего в дальнейшем передаче собственнику.

Учет древесных ресурсов леса, выделенных под заготовку и предназначенных для изъятия, целесообразно организовать на субсчете 1 «Древесина на корню» к счету 12 «Запасы природного сырья», на котором следует отражать движение древостоя, появившегося в результате заключения договора аренды (см. схему). При этом к данному субсчету должны быть открыты следующие субсчета второго порядка:

– 1 «Стоимость сырья по минимальным ставкам» — первая составляющая формирует стоимость природного сырья по минимальным ставкам;

– 2 «Лесосечные отходы» (при сортиментной заготовке) или «Отходы лесозаготовки» (при остальных видах заготовки) — название зависит от способа лесозаготовки, на данном субсчете следует формировать бухгалтерские записи по возникновению отходов и их использованию;

– 3 «Резерв на лесовосстановление» — начисление оценочного обязательства, поскольку стоимость ресурсов на выделенных участках со временем будет изменяться в результате осуществления лесовосстановительных работ;

– 4 «Переоценка стоимости сырья» — изменение стоимости ресурса в результате индексации минимальных ставок за древесину на корню.

Информация, представленная на схеме, 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.

Таким образом, по предлагаемой схеме учета на бухгалтерских счетах для представления пользователям надежных сведений об используемых природных ресурсах должны быть выполнены следующие записи:

**Д-т сч. 12-1-1** «Стоимость сырья по минимальным ставкам»,

**К-т сч. 76-5** «Расчеты по договорам лесопользования»

отражена стоимость выделенных для заготовки древесных ресурсов в размере арендных платежей, исчисленных по

**Схема учетных записей  
по счету 12 «Запасы природного сырья», субсчет 1 «Древесина на корню»**

Дебет	12-1	Кредит	
К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	Отражена фактическая стоимость находящихся в распоряжении организации древесных ресурсов в оценке по минимальным ставкам, указанным в договоре аренды, в том числе стоимость задатка	Д-т сч. 20 «Основное производство»	Списана стоимость заготовленного сырья по минимальным ставкам на себестоимость изготавливаемых лесоматериалов
К-т сч. 76 (96 «Резервы предстоящих расходов» и др.)	Учтены суммы, увеличивающие стоимость древесного сырья	Д-т сч. 20 «Основное производство»	Списаны на себестоимость лесоматериалов суммы, относящиеся к стоимости древесного сырья, в части, приходящейся на его стоимость по минимальным ставкам
К-т сч. 20 «Основное производство»	Учтена стоимость отходов древесного сырья	Д-т сч. 20 «Основное производство»	Списана в производство стоимость отходов древесного сырья

минимальным ставкам, за весь период аренды лесного участка (с учетом задатка);

**Д-т сч. 20** «Основное производство»,

**К-т сч. 12-1-1** «Стоимость сырья по минимальным ставкам»

отражено списание на себестоимость изготавливаемых лесоматериалов фактически заготовленного лесного сырья по стоимости, исчисленной по минимальным ставкам;

**Д-т сч. 12-1-4** «Переоценка стоимости сырья»,

**К-т сч. 76-5** «Расчеты по договорам лесопользования»

отражено увеличение стоимости запасов лесных ресурсов при проведении перерасчета арендных платежей;

**Д-т сч. 12-1-3** «Резерв на лесовосстановление»,

**К-т сч. 96** «Резервы предстоящих расходов»

отражено увеличение стоимости запасов лесных ресурсов на сумму резерва под лесовосстановительные мероприятия.

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 одновременно также списываются с соответствующих субсчетов к счету 12 суммы оценочного обязательства и суммы проведенной переоценки, 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:

**Д-т сч. 20** «Основное производство»,

**К-т сч. 12-1-3** «Резерв на лесовосстановление»,

**Д-т сч. 20** «Основное производство»,

**К-т сч. 12-1-4** «Переоценка стоимости сырья»

отражено списание на себестоимость лесоматериалов сумм переоценки и созданного резерва, увеличивающих стоимость древесного сырья и приходя-

Основным назначением забалансового счета, учитывающего арендованный для лесозаготовки лесной участок, должна являться систематизация информации о формируемой стоимости, по которой его надлежит передать собственнику

щихся на стоимость по минимальным ставкам, по которым оно списано на себестоимость;

**Д-т сч. 12-1-2** «Лесосечные отходы» («Отходы лесозаготовки»),

**К-т сч. 20** «Основное производство» отражено оприходование отходов на лесосеке или после работ на нижнем складе;

**Д-т сч. 20** «Основное производство» (90 «Продажи»),

**К-т сч. 12-1-2** «Лесосечные отходы» («Отходы лесозаготовки»)

отражено списание стоимости отходов в дальнейшую переработку собственными силами или на продажу.

Помимо представленных бухгалтерских записей, отражающих информацию в системном синтетическом и аналитическом бухгалтерском учете по используемому природному сырью, необходимо одновременно организовать учет объекта природопользования, который является своеобразным «складом хранения» добываемых природных ресурсов. Сделать это целесообразно за балансом, поскольку данные объекты являются собственностью государства (арендодателя).

Отметим, что подобный забалансовый учет на счете под названием «Лесосечный фонд в пределах установленных сроков освоения древесины» применялся при плановой экономике. Считаем, что данный опыт следует откорректировать под новые условия хозяйствования.

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 записи и на забалансовом счете (например, на счете 015 «Арендованные лесные участки»):

**1. Д-т сч. 015** «Арендованные лесные участки»

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 и отражает первоначальную стоимость поступившего в распоряжение организации лесного участка.

В момент заключения договора разницу между суммами, отраженными по дебету счета 12 и на забалансовом счете 015, составляет аукционная надбавка, представляющая собой арендную плату за месторасположение участка:

**Д-т сч. 20** «Основное производство»,

**К-т сч. 76-5** «Расчеты по договорам лесопользования»

отражена собственно арендная плата, представляющая собой превышение цены, подлежащей уплате по результатам аукциона, над величиной арендного платежа, исчисленной по минимальным ставкам.

**2. К-т сч. 015** «Арендованные лесные участки»

отражено списание стоимости фактически заготовленного лесного сырья, исчисленной по минимальным ставкам.

Поскольку происходит уменьшение стоимости лесного участка в результате использования части лесосечного фонда,

Ресурсы, не принадлежащие и не контролируемые организацией юридически или экономически, но используемые ею, учитываются за балансом

то по сумме эта запись совпадает с записью:

**Д-т сч. 20** «Основное производство»,

**К-т сч. 12-1-1** «Стоимость сырья по минимальным ставкам».

3. **Д-т сч. 015** «Арендованные лесные участки»

бухгалтерская запись на одну и ту же сумму увеличения стоимости запасов лесных ресурсов при проведении перерасчета арендных платежей и выполнении корреспонденции счетов:

**Д-т сч. 12-1-4** «Переоценка стоимости сырья»,

**К-т сч. 76-5** «Расчеты по договорам лесопользования».

В дальнейшем забалансовый счет 015 будет постепенно уменьшаться на сумму переоценки, переходящей на стоимость заготовленной древесины.

4. По мере использования созданного резерва и исполнения обязательства по воспроизводству лесов необходимо на эти же суммы выполнять соответствующие записи и по дебету забалансового счета 015:

**Д-т сч. 015** «Арендованные лесные участки»,

**Д-т сч. 96** «Резервы предстоящих расходов»,

**К-т сч. 60** «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (76, 51, 71, 02, 10, 70, 69...)

списана стоимость проведенных лесовосстановительных работ за счет созданного резерва.

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

Алгоритм последовательного формирования взаимосвязанно дублирующих запи-

сей на бухгалтерских счетах представлен в таблице 1.

Аргументами в пользу «взаимосвязанно дублирующего» (балансового и забалансового) варианта ведения учета служат 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 (соответственно, 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 ею, 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 предлагаем использование забалансовых счетов. Это обеспечит наглядность данных, отраженных на балансовых счетах бухгалтерского учета, и удобство применения данных, характеризующих особенности лесозаготовительной деятельности как для управления и контроля, так и для формирования информации бухгалтерской (финансовой) отчетности.

На наш взгляд, величина запасов природных древесных ресурсов, стоимостную оценку которых необходимо показывать по строке 1210 «Запасы» актива Бухгалтерского баланса, должна иметь в бухгалтер-

ской (финансовой) отчетности лесозаготовителя пояснительную расшифровку, основанную на сформированных аналитических учетных данных к счету 12 «Запасы природного сырья», субсчет 1 «Древесина на корню». Она будет дополнять пояснения к Бухгалтерскому балансу и Отчету о финан-

совых результатах по имеющимся в распоряжении запасам. Рекомендуемая форма табличной расшифровки представлена в таблице 2.

В данной расшифровке пользователи бухгалтерской (финансовой) отчетности смогут увидеть следующие обобщенные и

ТАБЛИЦА 1

Корреспонденция счетов	Содержание факта хозяйственной жизни
При отражении в распоряжении лесозаготовителя лесного участка	
Д-т сч. 12, К-т сч. 76	Отражение стоимости древесного сырья в сумме арендных платежей, определенных по минимальным ставкам (с учетом задатка)
Д-т сч. 015	Отражение стоимости арендованного лесного участка как суммы 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-т сч. 12, К-т сч. 76	Отражение суммы переоценки
Д-т сч. 015	То же
В период заготовки древесины	
Д-т сч. 20, К-т сч. 12	Отражение стоимости фактически заготовленного лесного сырья, определенной по минимальным ставкам с учетом проведенной переоценки
К-т сч. 015	То же
При выполнении лесовосстановительных работ	
Д-т сч. 96, К-т сч. 60 (76, 51, 71, 02, 10, 70, 69...)	Отражение стоимости фактически выполненных лесовосстановительных работ, финансируемых за счет резерва
Д-т сч. 015	То же

ТАБЛИЦА 2

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.				



Забалансовый учет разрабатываемого лесного участка позволит сформировать его новую стоимость, по которой можно будет осуществить возврат участка государству по окончании срока аренды

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 периодов;
- поступление ресурса за отчетный и аналогичный ему предшествующий периоды;
- выбытие ресурса за отчетный период и аналогичный период прошлого года;
- остаток древесины на корню на конец текущего отчетного и предыдущего отчетного периодов.

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.

Забалансовый учет разрабатываемого лесного участка позволит сформировать его новую стоимость, по которой можно будет осуществить возврат участка государству по окончании срока аренды.

Новая стоимость складывается из двух составляющих:

- величины арендной платы за весь период аренды, которая отражается на заба-

лансовом счете по учету арендованных лесных участков в момент начала освоения лесного участка или на дату свидетельства о государственной регистрации договора аренды (используется наиболее ранняя из дат);

- сумм, которые в течение срока действия договора аренды формируют оценку восстановленного древостоя.

Общая сумма вновь сформированной стоимости подлежит списанию с забалансового учета при передаче государству природных ресурсов и призвана выступать в будущем для расчета платежей за последнее использование данных ресурсов леса.

Все изложенные предложения определяют вариант отражения в бухгалтерском учете естественных природных ресурсов и базы их воспроизводства как наиболее рациональный и логичный, поскольку, на наш взгляд, он надежно характеризует специфику лесозаготовительной деятельности, соответствуя действующему законодательству и не искажая экономическую сущность объектов учета и происходящих хозяйственных процессов ■

#### Литература

1. Сапожникова Н. Г., Уляшева Л. Г. О признании в бухгалтерском учете природных ресурсов и объектов природопользования // Актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности организации: материалы IX международной научно-практической конференции, 10 декабря 2021 г., г. Воронеж: в 2 ч. – Воронеж, 2022. Ч. 1. – С. 59–67.
2. Уляшева Л. Г. Бухгалтерский учет экономического содержания и юридической формы арендных отношений в лесозаготовках // Учет. Анализ. Аудит. – 2020. – № 1. – С. 58–68.
3. Уляшева Л. Г. Классификация природных ресурсов в учете затрат по экономическим элементам в лесозаготовках // Бухгалтерский учет. – 2019. – № 7. – С. 113–122.
4. Уляшева Л. Г. Проблемы учета запасов лесных ресурсов в лесозаготовках // Бухгалтерский учет. – 2019. – № 2. – С. 104–112.

Работа выполнена в рамках темы НИР «Устойчивое ресурсопользование северного региона: факторы и модели» (№ Государственного учета 121021800128-8).