

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

ACCOUNTING

Проблемы учета ресурсов в лесозаготовках, обусловленные влиянием отраслевых особенностей

Problems of accounting resources in logging, due to the influence of industry features

УДК 657

Л. Г. Уляшева, Сыктывкарский государственный университет имени Питирима Сорокина (Сыктывкар, Россия)

L. G. Ulyasheva, Federal State Budget Educational Institution of Higher Education «Pitirim Sorokin Syktyvkar State University» (Syktyvkar, Russia)

Вопросы формирования полной и достоверной учетной и отчетной информации, соответствующей запросам субъектов бизнеса по качественному раскрытию отраслевой специфики добывающей деятельности, к которой относится и лесозаготовка, в настоящее время сохраняют свою открытость и широко обсуждаются в научных публикациях. На первый план в дискуссиях данного направления выдвигаются проблемы полезности представления для внешних и внутренних пользователей информации, соответствующей реальной экономической ситуации по вовлеченным в производство ресурсам природы, разработки в изменившихся условиях хозяйствования новых правил учета самого процесса добычи, а также нормативного оформления и закрепления этих вопросов. Отсутствие комплексного руководства в учете ресурсов добывающей отрасли и разнородность мнений специалистов в решении обозначенных выше проблем определили цель работы. Целью проведенного исследования явилось определение направлений дальнейшего раз-

вития методологии учета ресурсов, способствующих преодолению проблем качества производимой учетом информации, вызванных отраслевыми особенностями лесозаготовок. В статье с применением методов анализа, синтеза, обобщения, системного и логического подходов были рассмотрены позиции различных специалистов, а также действующий порядок нормативного регулирования отраслевого учета. Выработанные предложения предназначены способствовать повышению качественного представления пользователям информации, характеризующей деятельность по вовлечению природных ресурсов в хозяйственный оборот. Так, применение при квалификации запасов лесных ресурсов положений экономической теории и экономики природопользования должно привести к выработке однозначного понимания их сущности и корректному отражению в учете и отчетности информации о ресурсах природы, специфически используемых предприятиями добывающего сектора экономики. Выделение в учете лесозаготовок стадий до-

ной деятельности с применением принципа существенной результативности будет способствовать сближению отечественной отчетности с международными рекомендациями по представлению процесса добычи с одновременным учетом специфики заготовки лесных ресурсов. Для унификации правил учета ресурсов в добывающей отрасли предложены варианты нормативно-закрепления выработанной методологии, что призвано повысить прозрачность и понятность формируемых показателей.

Ключевые слова: запасы природных ресурсов, активы, лесозаготовка, добывающая отрасль, природопользование, отраслевые учетные стандарты.

The issues of formation of complete and reliable accounting and reporting information that meets the needs of business entities for the qualitative disclosure of the industry specifics of extractive activities, which include logging, currently remain open and are widely discussed in scientific publications. The problems of usefulness of information for external and internal users, corresponding to the real economic situation on the resources of nature involved in production, development of new rules of accounting for the production process itself, as well as regulatory registration and consolidation of these issues in the changed conditions of management, are brought to the fore in the discussions of this direction. The lack of comprehensive management in accounting for the resources of the extractive industry and the diversity of opinions of experts in solving the above problems have determined the purpose of the work. The purpose of the study was to determine the directions of further development of the methodology of accounting of resources that contribute to overcoming the problems of the quality of the information produced by the industry features of logging. In the article, using the methods of analysis, synthesis, generalization, systematic and logical approach, the positions of various specialists were studied, as well as the current order of regulatory industry accounting. The developed proposals are designed to improve the quality of information to users, characterizing the activities of the involvement of natural resources in economic turnover. Thus, the application of the provisions of economic theory and Economics of natural resources management in the qualification of forest resources should lead to a clear understanding of their nature and the correct reflection in the accounting and reporting of information on natural resources specifically used by enterprises of the extrac-

tive sector of the economy. Allocation in accounting for logging stages of the mining activities with the application of the principle, the essential performance will contribute to the rapprochement of the national reporting with the international recommendations for the presentation of the process of production respecting the specifics of harvesting of forest resources. To unify the rules of accounting of resources in the extractive industry proposed options for regulatory consolidation of the developed methodology, which is designed to increase the transparency and clarity of the indicators.

Keywords: natural resources reserves, assets, logging, mining, nature management, industry accounting standards.

Введение

Особенности хозяйственной 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 отраслевой специфики. В Российской Федерации в настоящее время работа над созданием современных образцов отраслевых стандартов ещё только ведётся. Многие специалисты отмечают, что к бухгалтерскому учету в добывающих отраслях, к которым относится и лесозаготовка, отсутствует комплексный подход (Корнилова А. В. [3], Морозова Е. В. [5] и др.). Предприятиям этой сферы экономики наряду с разработанными в конце XX 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 [1, с. 46]. Особенности добывающей отрасли являются использование в качестве предмета труда ресурсов природы и отличные от других отраслей этапы осуществления хозяйственной деятельности. Экономическая природа этих характерных особенностей добывающей деятельности требует особого подхода к процессу учета, поскольку классический вариант, нацеленный на регулирование стандартных для всех отраслей вопросов, не позволяет качественно сформировать и представить в финансовой отчетности полезные для принятия решений эконо-

мические показатели, соответствующие специфике добычи.

Выходом из сложившегося положения исследователям видится разработка отраслевой методологии на основе признания природных ресурсов, выделенных организациям для промышленной разработки, активами предприятия, а также применение такого понятия, как «природопользование» и разработка правил его учета, гармонизированных с международными подходами. В связи с этой необходимостью была поставлена цель исследования — определение направлений дальнейшего развития и вариантов нормативного оформления разработанной методологии учета запасов лесных ресурсов и процесса природопользования, способствующих преодолению проблем в качественном представлении отраслевой специфики добывающей деятельности пользователям учетной и отчетной информации.

Запасы природных ресурсов как объект учета

Добывающий сектор экономики, в том числе и лесозаготовительная отрасль, характеризуется тем, что предприятия этого направления деятельности для извлечения экономической выгоды используют специфическим образом объекты, которые не созданы руками человека — запасы природных ресурсов. Как отмечают многие исследователи и специалисты-практики, к данной категории объектов бухгалтерского учета в добывающей отрасли, как и ко многим другим, в силу специфичности осуществляемых добычных операций, невозможно без искажения реального положения дел применить правила действующих международных и российских учетных стандартов общего характера. 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 [1].

Указанное обстоятельство обуславливает необходимость научного переосмысления и разработки нового подхода к регулированию учета ресурсов в компаниях, занимающихся вовлечением в хозяйственный оборот ресурсов природы в виде их изъятия.

По мнению А. В. Корниловой, имеется несоответствие в нормах действующего законодательства [3]. С одной стороны, право собственности на недра принадлежит государству и из оборота они исключены, а с другой — в ПБУ 6/01 «Основные средства» они отнесены к объектам основных средств [8]. В своем исследовании автор указывает, что с точки зрения экономической сущности недра признать активом нельзя, поскольку предприятие не имеет возможности контролировать этот используемый ресурс. Следовательно, они не могут являться и основными средствами. Активом могут быть признаны только полезные ископаемые, находящиеся в недрах. Однако под определение основных средств этот актив также не подходит, так как полезные ископаемые — это сырье (запасы) для добывающего предприятия [3].

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 [9, с. 34].

Тем не менее в своем диссертационном исследовании Е. В. Морозова настаивает на том, что запасы природных ресурсов должны быть квалифицированы, поскольку отечественная финансовая отчетность не предоставляет заинтересованным пользователям информации об их наличии и использовании [5, с. 24]. По мнению исследователя, запасы лесных ресурсов могут быть признаны самостоятельным видом внеоборотных активов, обладающих свойством истощаемости, которые подлежат учету на счете 06 «Запасы природных ресурсов».

По нашему мнению, проведение адекватной квалификации древесины на корню, поступившей в распоряжение лесозаготовительного предприятия, с целью признания ее в качестве актива, невозможно без привлечения к использованию в бухгалтерском учете достижений смежных экономических наук, таких как экономическая теория и экономика природопользования. Считаем этот шаг совершенно логичным, поскольку именно данные области знания располагают наиболее углубленными сведениями о сущности исследуемого объекта учета.

Нормативное регулирование учета ресурсов в процессе природопользования

Стоит отметить, что международный уровень правил учета содержит пока только один стандарт, раскрывающий порядок учета на добывающих предприятиях — МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых», но он касается лишь того блока, который связан с разведкой и оценкой запасов минеральных ресурсов [4].

Получается, что в силу своей сложности и специфичности вопросы учета и отчетности в добывающих отраслях 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 не урегулированы. В частности, в 2010 году Советом по МСФО как результат проведенных исследований был опубликован проект «Добывающая деятельность», предлагающий решение многих специфических отраслевых вопросов, направленных на повышение прозрачности и сопоставимости показателей финансовой отчетности. Однако следует отметить, что все ведущиеся до настоящего времени международные разработки связаны только с минеральными и нефтегазовыми запасами. Разработки же для лесозаготовок отсутствуют вовсе. Е. В. Морозова отмечает, что отсутствие указаний на лесные ресурсы в большей степени свидетельствует не об исключении этого ресурса из области бухгалтерского учета, а об отсутствии внимания разработчиков к данному виду природных ресурсов [5, с. 57].

В качестве российских отраслевых учетных стандартов для всего 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 [6]. За все время их существования изменения в эти документы вносились только один раз — в 2002 го-

ду. С точки зрения В. Р. Воинова, большая часть требований «не потеряла своей актуальности — особенно в части определения структуры производственных затрат, методики их учета и распределения» [2]. 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» [5, с. 43].

Кроме указанного выше документа по регулированию отраслевого учета конкретно в лесозаготовках, в настоящее время в РФ действует ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов» [7], расширяющее отраслевое регулирование бухгалтерского учета в добывающих отраслях в целом. Оно было принято в 2011 году вслед за выпуском в 2004 году МСФО (IFRS) 6. Однако 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» [цит. по: 1, с. 46].

Тем не менее добывающие отрасли промышленности на международном уровне определены как отрасли, «вовлеченные в обнаружение, извлечение и связанную с этим переработку природных ресурсов, расположенных на земной коре, внутри или вблизи нее» 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.

О. Афанасьева справедливо обращает внимание на то, что «данные этапы могут следовать друг за другом, а могут частично пере-

секаться» [1, с. 38]. Действительно, как показывает практика, принципиальные границы, важные для правильного отражения ресурсов в учете и отчетности, в действительности порой стираются между собой.

Справедливо и мнение Е. В. Морозовой в том, 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 действительно имеет непосредственную связь с экономическими выгодами [5, с. 57]. Однако ее утверждение, что вторая стадия (РиО) в лесозаготовках полностью отсутствует, можно поставить под сомнение. Считаем, что для корректного отражения в учете и отчетности информации об осуществляемых этапах процесса добычи и возникшем на них объеме движения ресурсов различного характера необходимо каждую подобную операцию тестировать на предмет сущностной результативности. Это будет способствовать решению вопроса об отнесении стоимости ресурсов либо в активы (в том числе с использованием процесса капитализации), либо в расходы (в том числе с распределением на обычный и прочий виды деятельности).

Отсутствие в настоящее время общего стандарта для всех добывающих отраслей приводит к тому, что все добывающие предприятия РФ вынуждены руководствоваться общими учетными стандартами, не учитывающими отраслевую специфику. В случае отсутствия подходящих положений варианты учета разрабатываются самостоятельно. Разноплановость учетных подходов мешает достижению сопоставимости показателей предприятий данной отрасли. О. А. Сухарева называет удивительной ситуацией, когда в условиях ведущей роли добывающей промышленности в экономике России отсутствует отдельный стандарт, касающийся специфики учета ее операций [9, с. 37]. 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 [3]. Это вызывает настоятельную потребность выработать единые принципы учета деятельности добывающих организаций, закрепленные в специальном документе, который

будет включать в себя методологию учета ресурсов, возникающих и используемых на каждой стадии работ. На наш взгляд, нормативное оформление комплексного регулирования отраслевого учета, охватывающего весь процесс добычи в единстве с учетом фактора его специфического природопользования для представления пользователям надежной картины осуществления добывающей деятельности на каждом ее этапе, целесообразно осуществить одним из следующих способов:

— путем разработки единого для применения в добывающем секторе экономики стандарта, учитывающего отраслевую специфику, с параллельным изданием новых или корректировкой действующих отраслевых инструкций с одновременным применением ПБУ, исключающих регулирование специфических ситуаций путем ссылки на отраслевые документы;

— путем разработки учетных стандартов для каждого направления добывающей сферы бизнеса с одновременным применением действующих ПБУ общего назначения;

— путем уточнения применяемых ПБУ общего действия на момент возможности их применения во всех отраслях экономики с одновременной разработкой специальных стандартов, направленных на решение вопросов, не подпадающих под действие нормативных документов, регулирующих учет для всех видов экономической деятельности.

Заключение

Проведенное исследование позволяет сделать следующие выводы:

Лесозаготовка является направлением добывающего сектора экономики, вопросы учета и отчетности в целом по которому не имеют на российском и международном уровнях единого комплексного руководства, учитывающего специфичность деятельности по добыче природных ресурсов. Данное обстоятельство для выработки единообразных правил обуславливает необходимость дальнейшего развития методологии отраслевого учета ресурсов и операций с ними.

В процесс лесозаготовки вовлечены ресурсы, являющиеся продуктами природы и используемые в уникальном варианте, не присущем ни одной другой отрасли. Непосредственным предметом труда в лесозаготовительной де-

ятельности выступает древесина на корню. Запасы этих используемых ресурсов, выделенных в распоряжение предприятиям, в отечественном бухгалтерском учете не признаются активами, несмотря на то, что именно с их помощью извлекается доход на протяжении всего периода лесозаготовки. Данный фактор ведет к формированию в учете и отчетности показателей, не полностью соответствующих специфике добывающей отрасли и не представляющих качественно ее деятельность. На наш взгляд, устранению сложившейся ситуации и достижению полноты бухгалтерской картины, раскрывающей специфику и результаты работы любой добывающей компании, будет способствовать непосредственное применение к квалификации природных ресурсов в бухгалтерском учете положений и достижений таких экономических наук, как экономическая теория и экономика природопользования. Предлагаемый подход обеспечит выработку единого понимания в экономическом пространстве сущности вовлекаемых в хозяйственный оборот запасов природных ресурсов.

Огромная роль добывающей отрасли (в том числе и лесозаготовок) в отечественной экономике, ее связь с мировыми рынками капитала, наличие проблем с корректным отражением в учете и отчетности используемых ресурсов в условиях современных пользовательских запросов настоятельно требуют разработки единых принципов учета деятельности добывающих организаций на каждой стадии добычных работ. 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 сущностной результативности.

Достигнутые разработки по развитию учета ресурсов лесозаготовок как одной из сфер добывающей промышленности, чтобы позволить им представлять пользователям надежные сведения высокого качества о производимой добычной деятельности, должны быть нормативно закреплены любым из трех предложенных выше способов.

Список литературы

1. Афанасьева О. Особенности применения МСФО в добывающих отраслях // МСФО: практика применения. 2007. № 3 (9). С. 37—48.
2. Воинов В. Р. Особенности бухгалтерского и налогового учета производственных затрат в организациях лесопромышленного комплекса // Консультант бухгалтера. 2002. № 6.
3. Корнилова А. В. Проблемы нормативного регулирования бухгалтерского учета в угледобывающей отрасли // Молодой ученый. 2013. № 7. С. 183—187.
4. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина РФ от 25.11.2011 № 160н).
5. Морозова Е. В. Учет природопользования в лесозаготовках: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12; СПб., 2009. 164 с.
6. Отраслевые особенности состава затрат, включаемых в себестоимость продукции на предприятиях лесопромышленного комплекса [Электронный ресурс]: [утв. 19.10.1994 г.] вместе с Методическими рекомендациями (Инструкцией) по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции лесопромышленного комплекса [Электронный ресурс]: [утв. Минэкономики РФ 16.07.1999 г.] // СПС «Консультант Плюс»: Законодательство.
7. Положение по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов» (ПБУ 24/2011) [Электронный ресурс]: приказ: [утв. МФ РФ 06.10.2011 г. № 125н] // СПС «Консультант Плюс»: Законодательство.
8. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) [Электронный ресурс]: приказ: [утв. МФ РФ 30.03.2001 г. № 26н] // СПС «Консультант Плюс»: Законодательство.
9. Сухарева О. В. Специфические проблемы бухгалтерского учета в добывающих отраслях и их регулирование в МСФО // Международный бухгалтерский учет. 2009. № 10. С. 33—37.

References

1. Afanas`eva O. *Osobennosti primeneniya MSFO v doby`vayushhikh otraslyakh* [Features of the application of IFRS in the extractive industries]. *MSFO: praktikaprimeniya*, 2007, No. 3 (9), pp. 37—48.
2. Voinov V. R. *Osobennosti bukhgalterskogo i nalogovogo ucheta proizvodstvenny`kh zatrat v organizatsiyakh lesopromy`shlennogo kompleksa* [Features of accounting and tax accounting of production costs in the organizations of the timber industry]. *Konsul`tant bukhgaltera*, 2002, No. 6.
3. Kornilova A. V. *Problemy` normativnogo regulirovaniya bukhgalterskogo ucheta v ugledoby`vayushhej otrasli* [Problems of regulatory accounting in the coal mining industry]. *Molodojucheny`j*, 2013, No.7, pp. 183—187.
4. *Mezhdunarodny`j standart finansovoj otchetnosti (IFRS) 6 «Razvedka i ocenka zasobov polezny`kh iskopaemy`kh» (vveden v dejstvie na territorii Rossijskoj Federacii Prikazom Minfina RF ot 25.11.2011 N 160n)* [International financial reporting standard (IFRS) 6 «Exploration and evaluation of mineral resources». Introduced on the territory of the Russian Federation by the Ministry of Finance of the Russian Federation of 25.11.2011 no. 160n].
5. Morozova E. V. *Uchet prirodopol`zovaniya v lesozagotovkakh. Diss. kand. e`konom. nauk* [Accounting of nature use in logging. Cand.econom.scie.diss.]. Sankt-Peterburg, 2009. 164 p.
6. *Otraslevy`e osobennosti sostava zatrat, vključaemy`kh v sebestoimost` produkcii na predpriyatiyakh lesopromy`shlennogo kompleksa vmeste s Metodicheskimi rekomendaciyami (Instrukcziej) po planirovaniyu, uchetu i kal`kulirovaniyu sebestoimosti produkcii lesopromy`shlennogo kompleksa. Prikaz Mine`konomiki RF 19.10.1994 g., Prikaz Mine`konomiki RF 16.07.1999 g.* [Industry features of the cost structure included in the cost of production at the enterprises of the timber industry together with Methodical recommendations (Instructions) on planning, accounting and calculation of the cost of production of the timber industry. Orders of the Ministry of economy of the Russian Federation 19.10.1994 and 16.07.1999].
7. *Polozhenie po bukhgalterskomu uchetu «Uchet zatrat na osvoe nieprirodny`kh resursov» (PBU 24/2011). Prikaz MF RF 06.10.2011 g. N125n* [Regulation on accounting «Accounting for the development of natural resources». Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation 06.10.2011 no. 125n], Moscow, 2011.
8. *Polozhenie po bukhgalterskomu uchetu «Uchet osnovny`kh sredstv» (PBU 6/01). Prikaz MF RF 30.03.2001 g. N26n* [Regulation on accounting «Accounting of fixed assets». Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation 30.03.2001 no.26n], Moscow, 2001.
9. Sukhareva O. V. *Specificheskie problemy` bukhgalterskogo ucheta v doby`vayushhikh otraslyakh i ikh regulirovanie v MSFO* [Specific problems of accounting in extractive industries and their regulation in IFRS] *Mezhdunarodny`j bukhgalterskij uchet*, 2009, No.10. pp.33—37.

Для цитирования: 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.

For citation: Ulyasheva L. G. Problems of accounting resources in logging, due to the influence of industry features // Corporate governance and innovative economic development of the North: Bulletin of the Research Center of Corporate Law, Management and Venture Capital of Syktывkar State University. 2018. No. 4. P. 94—100.