

**И.В. Замула, д.э.н., проф.
Е.В. Шавурская, к.э.н.**

Житомирский государственный технологический университет

УЧЕТ ЛЕСНЫХ РЕСУРСОВ В РАМКАХ КОНЦЕПЦИИ УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ

Вырубка лесов и ухудшение состояния лесных ресурсов является глобальной проблемой нашего времени, так как это приводит к изменению климата, деградации почв, снижению естественного воспроизводства лесных ресурсов и исчезновению многих ценных видов лесных культур. Ввиду важности сохранения лесных ресурсов для окружающей среды, необходимо пересмотреть концептуальный подход к отражению таких ресурсов как на микро-, так и на макроэкономическом уровнях. Бухгалтерская информация является важным инструментом для сохранения лесных активов и снижения антропогенного воздействия на эти медленно возобновляемые природные ресурсы.

Отображение лесных ресурсов в бухгалтерском учете должно быть реализовано на основе правил, определенных в П(С)БУ 30 «Биологические активы» и МСФО 41 «Сельское хозяйство». Кроме того, считаем, что при отражении лесных ресурсов в бухгалтерском учете следует учитывать жизненный цикл древесины, который состоит из нескольких этапов, каждый из них должен быть принят во внимание при признании расходов на их воспроизводство.

Предложенный метод учета лесных ресурсов отвечает основным принципам концепции устойчивого развития, позволяет генерировать информацию о воссоздании природного капитала в системе бухгалтерского учета и отчетности субъектами хозяйствования. Предложенные изменения в системе бухгалтерского учета совершенствуют систему управления предприятием в лесном комплексе, образуя полную и достоверную информацию о наличии, состоянии лесных ресурсов и лесной продукции.

Ключевые слова: *лесные ресурсы; бухгалтерский учет; природные ресурсы; устойчивое развитие.*

Актуальность темы исследования. Обезлесение территории и ухудшение состояния лесных ресурсов является глобальной проблемой современности, так как приводит к изменению климата, деградации почвы, снижению объемов естественного воспроизводства лесных ресурсов и исчезновению многих ценных пород лесных культур. Ежегодно темпы вырубки лесов в мире достигают 13 млн га. Кроме того, значительная часть лесных ресурсов исчезает вследствие пожаров. За 2000–2013 гг. потери лесных ресурсов в Украине составили 565,6 тыс. га, прирост за 2000–2012 гг. – 352,9 тыс. га. Лидерами по негативному соотношению созданных и утраченных лесных ресурсов являются Российская Федерация (за 2000–2012 гг. утрачено 36,5 млн. га леса, а создано 16 млн га), Бразилия, США, Канада и Индонезия. Украина заняла 42 место [1].

В связи с важным значением сохранения лесных ресурсов для окружающей среды необходимо пересмотреть концептуальный подход к отражению таких ресурсов как на микро-, так и на макроэкономическом уровнях.

Украина относится к малолесным территориям, поскольку средняя лесистость европейских стран составляет 30 %, в частности: в странах бывшей Югославии – 41,1, Болгарии – 34,4, Республике Беларусь – 38,8, Польше – 28,3, Румынии – 28,1, Германии – 29,0, Франции – 27,8, Венгрии – 18,0.

Общая площадь лесного фонда Украины, по состоянию на 1.01.2011 г., составляет 10,4 млн га, из которых покрытых лесной растительностью – 9,6 млн га. За 50 лет площадь лесов возросла на 21 %, а запас древесины – почти в три раза. Запас древесины в лесах оценивается в пределах 2102 млн м³. Общее среднее изменение запаса достигает 35 млн. м³. Среднее ежегодное изменение запаса на 1 га в лесах Гослесагентства равен 4 м³ и колеблется от 5 в Карпатах до 2,5 м³ в степной зоне [2]. Таким образом, происходит постепенное увеличение запаса древесины, что подтверждает значительный экономический и природоохранный потенциал лесов Украины.

Сохранение, рациональное использование и воспроизводство лесных ресурсов является одним из приоритетных направлений развития лесного хозяйства Украины. Бухгалтерский учет – инструмент, позволяющий сформировать информацию о состоянии и наличии лесных ресурсов.

В связи с этим считаем, что бухгалтерская информация является важным инструментом для сохранения лесных активов и уменьшения антропогенного воздействия на эти медленно восстанавливающиеся природные ресурсы.

Целью исследования является совершенствование теоретико-методических положений бухгалтерского учета © И.В. Замула, Е.В. Шавурская, 2015

ли положений Концепции устойчивого развития.

учением теоретических и практических аспектов бухгалтерского учета лесных ресурсов занимались такие отечественные ученые, как: Т.И. Вовчук, В.Д. Гоцуляк, Н.С. Котляревская, Л.И. Максимов, В.А. Озеран, М.Ю. Чик и другие, а также зарубежные ученые: В.Букур, Л.Тодорова, Е.В. Морозова, А.В. Неверов, П.Х. Пирс, Н.Е. Хинканина. Полученные учеными результаты

теоретических и практических разработок по проблемам бухгалтерского учета лесных ресурсов имеют большое значение для развития теории и практики бухгалтерского учета.

Однако древесина на корню не учитывается в составе активов лесохозяйственных предприятий, что приводит к искажению показателей финансовой отчетности на микро- и макроэкономическом уровнях.

Изложение основного материала. Методика ведения бухгалтерского учета, используемая предприятиями лесного комплекса, заимствована из Советского Союза. Предприятия используют «котловой» метод учета затрат, предусматривающий отражение расходов на проведение заготовительных и лесовосстановительных работ в составе производственных затрат. Действующая методика учета лесных ресурсов не позволяет определить стоимость древесных и недравесных активов, а также завышает ликвидность активов предприятия. С учетом специфики лесной отрасли некорректно затраты на воспроизводство лесных ресурсов учитывать в составе производственных затрат, поскольку процесс выращивания таких активов длится 50–70 лет. То есть, такие затраты имеют долгосрочный характер.

Считаем, что основным критерием признания расходов на формирование древесных лесных ресурсов является продолжительность периода подготовки к использованию по назначению, который превышает один вегетационный период (год). В связи с вышеизложенным, затраты на воспроизводство лесных ресурсов должны быть отражены в составе расходов на формирование долгосрочных биологических активов.

В современных условиях хозяйствования доминирующей при признании активов является концепция контроля, которая задекларирована в национальных и международных стандартах бухгалтерского учета. В связи с этим актуален вопрос – как отображать в бухгалтерском учете лесные ресурсы.

Лесные ресурсы являются активами, поскольку отвечают критериям признания:

- характеризуются способностью к биологической трансформации;
- предприятие осуществляет управление лесными ресурсами, а также контроль за их использованием и сохранением;
- стоимость лесных ресурсов возможно достоверно определить;
- существует вероятность получения в будущем экономических выгод, связанных с их использованием в хозяйственной деятельности.

Основным условием отображения лесных ресурсов в бухгалтерском учете является наличие контроля над этими природными ресурсами. Лесохозяйственные предприятия имеют право на осуществление хозяйственной деятельности на основании постоянного бессрочного пользования.

Возможность получения экономических выгод от природных ресурсов является вторым критерием признания лесных ресурсов активами.

Выгоды от использования лесных активов можно получить в виде продукции древесного и не древесного происхождения (лекарственные растения, грибы, ягоды), и дополнительных активов (саженцы). Кроме того, лесные насаждения выполняют экологические, экономические, защитные, санитарно-гигиенические, социальные и другие функции. Экономические выгоды от функций, которые выполняют лесные насаждения, оценить сложно, поскольку их экологическая ценность превышает экономическую.

Отображение лесных ресурсов в бухгалтерском учете необходимо осуществлять на основе норм, определенных в П(С)БУ 30 «Биологические активы» и МСФО 41 «Сельское хозяйство» (рис. 1).



Рис. 1. Методические составляющие бухгалтерского учета лесных ресурсов

Кроме того, считаем, что отражение лесных ресурсов в бухгалтерском учете должно учитывать жизненный цикл древостоя, состоящий из нескольких этапов, каждый из которых следует учитывать при признании расходов на их воспроизводство, в частности:

- 1) зародышевый период предусматривает высадку посадочного материала и продолжается до момента его прорастания;
- 2) послезародышевый период характеризуется прорастанием лесных культур и охватывает три этапа: формирование плантаций молодого леса; появление средневековых лесных насаждений; образование спелых древостоев.

На наш взгляд, на первом этапе жизненного цикла лесных насаждений расходы на их воспроизводство необходимо отражать в бухгалтерском учете в составе затрат на формирование лесных активов, поскольку древесные ресурсы являются активами лесхозов. Кроме того, предприятия ежегодно несут расходы на уход за созданными лесными культурами, который осуществляется с целью создания условий для роста и развития насаждений после посадки, продолжается до смыкания крон в рядах и междурядьях.

Для формирования аналитических разрезов по расходам на уход за лесными ресурсами и их охрану предложено открывать следующие субсчета к счету 155 «Расходы на формирование лесных ресурсов»: 1 «Расходы на высадку лесных культур», 2 «Расходы на уход за лесными ресурсами» и 3 «Расходы на охрану лесных ресурсов».

Послезародышевый период характеризуется длительным временем роста лесных насаждений и наличием различных возрастных групп лесных ресурсов. В связи с этим необходимо формирование учетной информации для управления. При проведении работ по уходу за кварталами молодых лесных ресурсов в бухгалтерском учете необходимо отражать и полученную по их результатам древесину, которая не имеет значительной ценности и учитывается как хворост. По нашему мнению, хворост, полученный при проведении рубок ухода, следует отражать на субсчете 209 «Прочие материалы».

В первоначальную стоимость лесных ресурсов необходимо включать следующие расходы:

- прямые материальные затраты (стоимость посадочного материала и средств защиты лесопитомников, стоимость горюче-смазочных материалов, используемых при транспортировке посадочного материала);
- прямые расходы на оплату труда и социальное обеспечение работников, занимающихся высадкой посадочного материала;
- расходы на оплату работ и услуг, оказываемых сторонними организациями, связанных с высадкой и уходом за лесными активами;
- расходы на содержание оборудования, которое используется при высадке;
- расходы на уход за лесными насаждениями (проведение санитарных, очистных и промежуточных рубок, на охрану насаждений от вредителей и болезней);
- расходы обслуживающего производства, связанные с закладкой и уходом за древесными активами;

– общепроизводственные расходы, связанные с двумя абсолютно разными процессами, в частности с воспроизводством и использованием лесных ресурсов. В связи с этим, на наш взгляд, общую сумму общепроизводственных расходов необходимо распределять на эти два процесса пропорционально площади лесных угодий.

На наш взгляд, расходы на содержание плантаций молодого леса необходимо отражать на счете 155 «Расходы на формирование лесных ресурсов», поскольку их отличительной особенностью являются значительные потери вследствие природных факторов (усыхание, болезни). При достижении плантациями молодняка средневековой группы считаем, что их можно отражать в бухгалтерском учете на субсчете 161 «Неэксплуатационные лесные ресурсы». Основной особенностью средневековых древесных активов является их способность давать лесную продукцию. При проведении рубок ухода лесные хозяйства получают лесную продукцию (основную – ликвидную древесину, побочную – хворост, сопутствующую – древесные соки, топливные дрова). В связи с этим считаем, что средневековые лесные культуры необходимо переводить в состав неэксплуатационных лесных активов и отражать их на счете 161 «Неэксплуатационные лесные ресурсы».

Для учетного отражения общепроизводственных расходов, которые включаются в балансовую стоимость древесных ресурсов на корню, предложено открыть субсчет 235 «Распределенные косвенные производственные расходы». В конце месяца распределенные косвенные производственные расходы включаются в общую сумму расходов на уход за древесными ресурсами, что отражаются на субсчете 155.2 «Расходы на уход за лесными ресурсами». Суммы с субсчета 155, которые формируют стоимость лесных ресурсов, закрываются на счет 16 «Лесные ресурсы» (субсчет 161 «Эксплуатационные древесные ресурсы» или 162 «Эксплуатационные древесные ресурсы» в зависимости от того к какой возрастной группе относятся лесные культуры).

В состав эксплуатационных включаются спелые лесные культуры и полезачитные лесные полосы, поскольку они являются источником получения деловой древесины и выполняют эколого-экономические функции. Информацию об эксплуатационных древесных активах предложено накапливать на субсчете 162 «Эксплуатационные лесные ресурсы».

Предложенная методика учета лесных ресурсов соответствует основным постулатам концепции устойчивого развития, поскольку позволяет сформировать информацию о воспроизводстве природного капитала в системе бухгалтерского учета и отчетности субъектов хозяйствования. Предложенные изменения в системе бухгалтерского учета позволят усовершенствовать систему управления предприятиями лесного комплекса путем формирования полной, достоверной информации о наличии и состоянии лесных ресурсов, и лесной продукции. А также предоставляют преимущества предприятиям при участии в тендерах при реализации древесины и продукции ее переработки, поскольку подтверждают легальное происхождение древесины.

Выводы. Учитывая специфику лесной отрасли, предложены теоретико-методические положения бухгалтерского учета лесных ресурсов с учетом стадий жизненного цикла древесины. Разработки соответствуют требованиям национальных и международных стандартов бухгалтерского учета, и позволят повысить эффективность управления лесными активами за счет использования учетной информации в разрезе этапов развития лесных ресурсов. Предложенные положения позволят осуществить реальную оценку структуры ресурсов предприятия, их ликвидности и платежеспособности, а также оценку и прогнозирование изменений экономических ресурсов, которые предприятие будет контролировать в будущем.

Список использованной литературы:

1. Официальный сайт экологического клуба Эремурус [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://eremurus.org/?p=1699>.
2. Официальный сайт государственного агентства лесных ресурсов Украины [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://dklg.kmu.gov.ua>.

ЗАМУЛА Ирина Валеріївна – доктор економічних наук, професор, завідувача кафедрою бухгалтерського обліку і аналізу за видами економічної діяльності Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

– проблеми розвитку бухгалтерського обліку для забезпечення стійкого розвитку економіки;
– теорія та методологія бухгалтерського обліку, контролю й аналізу природно-ресурсного потенціалу країни.

E-mail: zamulairina@gmail.com.

ШАВУРСЬКА Олена В'ячеславівна – кандидат економічних наук Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

– бухгалтерський облік, аналіз і контроль екологічної діяльності суб'єктів господарювання.

E-mail: elenashavurskaya@mail.ru.

Стаття надійшла до редакції 11.08.2015.