

2.9. ЛЕСНОЙ ДОХОД И ПЛАТЕЖИ ЗА ПОЛЬЗОВАНИЕ ЛЕСНЫМИ РЕСУРСАМИ. СОВРЕМЕННЫЕ ТЕНДЕНЦИИ В МЕТОДОЛОГИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ЛЕСОПРОМЫШЛЕННОМ КОМПЛЕКСЕ

Чайковская Л.А., к.э.н., профессор

*Российская экономическая академия
им. Г.В. Плеханова*

Актуальность проблемы учета и налогообложения предприятий лесного хозяйства в условиях долгосрочного лесопользования неизмеримо возросло в последние годы, особенно в период принятия нового варианта Лесного кодекса РФ, согласно которому комплекс лесохозяйственных работ предлагается возложить на лесопользователя. При этом процедуры формирования налоговых баз и их отражения в бухгалтерском учете в полной мере не разработаны. Принятие новой редакции Лесного кодекса еще раз показало существование необходимости решения сложной и многоаспектной проблемы создания эффективной системы лесопользования, частью которой является соответствующая система бухгалтерского учета. Сказанное определяет актуальность и своевременность темы настоящей статьи. Несмотря на то, что система управления лесами в России меняется в течение последних полутора десятилетий практически непрерывно, основные принципы управления лесами остаются неизменными. Требуется решение базовых проблем лесного хозяйства, определяющих его низкую эффективность. Российская лесная служба – самая крупная в мире государственная лесная служба. Наиболее наглядным свидетельством низкой эффективности работы лесной отрасли России в целом является низкая эффективность использования древесных ресурсов.

Задачей методологии бухгалтерского учета в ЛПК, соответствующей общемировым требованиям, должно стать отслеживание тенденций и своевременное реагирование на ситуацию путем изменения и создания новых положений, принципов, соответствующей терминологии для учета и финансовой отчетности, адекватно отражающих изменяющиеся потребности и цели всех участников рынка в ЛПК.

В данной же статье мы обратим внимание читателей на некоторые особенности взимания платежей и отражения их в бухгалтерском учете, которые имеют место на сегодняшний день.

Лесной доход

Лесной доход представляет собой платеж в государственный бюджет за лесопользование, установленный в целях рациональной эксплуатации и воспроизводства лесных ресурсов (лесного фонда).

Лесной доход в 2005 г. составил 10,3 млрд. руб. [1]. По прогнозным расчетам, лесные подати за древесину, отпускаемую на корню, в 2006 г. должны принести в федеральный бюджет около 8 млрд. руб. Лесной доход по итогам 2003 г. составил 6,3 млрд. руб. без учета таможенных пошлин за вывоз древесины, из них 4,8 млрд.

руб. было получено за счет лесных податей за древесину, отпускаемую на корню. В 2004 г. – соответственно 9,9 млрд. руб., и 7,2 млрд. руб., в 2005 г. – 10,3 млрд. руб. и 7,5 млрд. руб.

Лесной доход планируется увеличить за счет поднятия минимальных ставок платы за древесину, отпускаемую на корню. В соответствии с федеральным бюджетом на 2006 г., они высчитываются с коэффициентом 1,6 к базовым минимальным ставкам, установленным постановлением Правительства РФ в феврале 2001 г. В 2005 г. этот коэффициент составлял 1,5.

В состав лесного дохода входят следующие виды платежей:

- попенная плата, получаемая от реализации древесины на корню, буреломной, ветровальной и валежной древесины, а также второстепенных лесных материалов (живицы, пней, луба и т. д.) по установленным таксам или посредством торгов;
- прочие поступления лесного дохода:
 - платежи за отдельные виды побочных лесных пользований в лесах государственного значения по установленным таксам;
 - суммы, взысканные в возмещение ущерба, причиненного лесному хозяйству лесонарушителями;
 - суммы неустоек и штрафных санкций за несоблюдение правил отпуска леса в лесах гос. значения.

При переводе лесных земель в нелесные земли для использования их в целях, не связанных с ведением лесного хозяйства, с граждан и юридических лиц, в интересах которых осуществляются указанные перевод и изъятие, взимается плата, размер которой устанавливается органом государственной власти субъекта Российской Федерации на основании кадастровой оценки изымаемого участка лесного фонда. Указанная плата не входит в состав лесного дохода, она направляется лесхозу федерального органа управления лесным хозяйством на возмещение потерь лесного хозяйства.

Распределение платежей за пользование лесным фондом между бюджетами всех уровней бюджетной системы РФ представлено в табл. 1.

Часть платежей в виде разницы между минимальными ставками и размерами ставок платы за древесину, отпускаемую на корню, с учетом повышающих коэффициентов приравнивается к бюджетным средствам, поступает на счета лесхозов и используется для нужд лесного хозяйства. Однако в ст. 106 Лесного кодекса Российской Федерации не указано, к средствам бюджета какого уровня приравниваются указанные денежные средства, не определен порядок их расходования. Налоговый и Лесной кодексы Российской Федерации не указывают, относятся ли к лесному доходу или лесному налогу средства, поступающие на счета лесхозов.

Таблица 1

РАСПРЕДЕЛЕНИЕ ПЛАТЕЖЕЙ ЗА ПОЛЬЗОВАНИЕ ЛЕСНЫМ ФОНДОМ МЕЖДУ БЮДЖЕТАМИ ВСЕХ УРОВНЕЙ БЮДЖЕТНОЙ СИСТЕМЫ РФ [2]

Показатель	До 2002 г.		2002 г.		2003 г.		2004 г.	
	Федеральный бюджет	Консолидированный бюджет субъекта РФ						
Минимальные ставки	40%	60%	-	100%	-	100%	100%	-
Сверх минимальные ставки	Лесхозам	Лесхозам	100%	-	50%	50%	-	100%
Перевод лесных земель в нелесные	Лесхозам	Лесхозам	100%	-	50%	50%	100%	-

Готовая продукция лесного хозяйства

Готовой продукцией лесного хозяйства признается продукция лесозаготовок, получаемая в порядке главного лесопользования, востребованная рынком и реализованная по свободно складывающимся рыночным ценам. Ежегодный объем этой продукции регулируется научно обоснованной расчетной лесосекой, гарантирующей постоянство и неистощимость лесопользования во времени. Состав лесов и возраст их рубки определяется не только условиями произрастания, но и требованиями рынка. При этом в лесном хозяйстве капиталом является только тот лес, который используется, эксплуатируется, находится в хозяйственном обороте, в результате чего приносит определенный доход.

В настоящее время посредством лесных такс проводится оценка лесосечного фонда, поступающего в рубку, и экономическими методами контролируются затраты на лесовыращивание, формируется фонд средств для восстановления леса на вырубках и ухода за созданными насаждениями. Ожидается, что структурная перестройка лесопромышленного комплекса, конечной целью которой является более полная и глубокая переработка древесного сырья, будет способствовать установлению экономически обоснованных цен на всех этапах технологической цепочки движения древесины. При соблюдении справедливого распределения доходов лесного хозяйства оно может и должно стать высокопроизводительной отраслью народного хозяйства.

Доходы предприятий лесопромышленного комплекса России в 2006 г., по прогнозам Федерального агентства лесного хозяйства, составят 32 млрд. руб. [3].

Согласно новому Лесному кодексу, плата за аренду земельных участков устанавливается на основе ставок платы за гектар участков лесного фонда, которые определяются федеральным органом исполнительной власти в области лесного хозяйства.

Анализ платежей за пользование лесным фондом

Нормативное регулирование начисления и взимания лесных платежей.

1. Лесной кодекс Российской Федерации; Федеральный закон №122ФЗ от 29.01.1997 г.
2. Федеральный закон «О бюджетной классификации Российской Федерации» от 15.08.1996 г. (в ред. от 22.12.2005 г. №176-ФЗ).
3. Постановление Правительства РФ от 19.12.1997 г. №1601 «Об утверждении положения об использовании, охране, защите лесного фонда и воспроизводстве лесов, ранее находившихся во владении сельскохозяйственных организаций» (в ред. Постановления Правительства РФ от 21.04.2003 г. №229).
4. Постановление Правительства Российской Федерации от 18.02.1998 г. №224 «Об утверждении положения о предоставлении участков лесного фонда в безвозмездное пользование» (в ред. от 29.10.2005 г. №650);
5. Постановление Правительства Российской Федерации от 24.03.1998 г. №345 «Об утверждении положения об аренде участков лесного фонда» (в ред. от 18.11.2006 г. №698);
6. Постановление Правительства Российской Федерации от 1.06.1998 г. №551 «Об утверждении правил отпуска древесины на корню в лесах Российской Федерации» (в ред. от 18.11.2006 г. №698).
7. Постановление Правительства Российской Федерации от 19.02.2001 г. №127 «О минимальных ставках платы за древесину, отпускаемую на корню» (в ред. от 29.04.2006 г. №263).

8. Постановление Правительства Российской Федерации от 17 ноября 2004 г. №647 «О расчете и возмещении потерь лесного хозяйства при переводе лесных земель в нелесные земли для использования их в целях, не связанных с ведением лесного хозяйства, осуществлением лесопользования, и при переводе земель лесного фонда в земли иных (других) категорий» (в ред. от 18.11.2006 г. №698).
9. Инструкция Госналогслужбы Российской Федерации от 19.04.1994 г. №25 «О порядках и сроках внесения платы за древесину, отпускаемую на корню» (в ред. Изменений и дополнений Госналогслужбы РФ от 08.05.1996 г. №1).
10. Приказ Минюста Российской Федерации от 23.01.2002 г. №18 «Об утверждении Инструкции о порядке государственной регистрации договоров аренды, безвозмездного пользования, концессии участков лесного фонда (леса) и прав на участки лесного фонда (леса)» (в ред. от 24.12.2004 г. №199).
11. Приказ Министерства природных ресурсов Российской Федерации от 14.04.2005 г. №97 «Об утверждении порядка организации и проведения лесных аукционов».

В соответствии с новым Лесным кодексом, с 1.01.2007 г. субъектам РФ передаются все полномочия по оперативному лесоуправлению, за исключением полномочий по организации лесного семеноводства, фитопатологическому мониторингу, отраслевой науке и образованию, а также разработке и утверждению нормативно-правовых актов.

Новый Лесной кодекс содержит множество нововведений, которые приведут к изменению системы управления и ведения лесного хозяйства, взвешенная оценка содержания которых возможна только после периода применения их на практике.

На переходный период действия прежних договоров аренды, лесоучастков и лесных билетов предполагается пролонгировать. Разрешается также новая выдача таких документов на период до принятия соответствующих новых нормативно-правовых актов. Кроме того, с 1.01.2007 г. в собственность регионов передаются лесхозы и имущественные комплексы. Новый Лесной кодекс является законом непрямого действия. Для его реализации необходимо принять не менее 78 нормативных актов, с учетом региональных нормативов. 20 из этих нормативов – совершенно новые, и не имеют аналогов в существующей нормативной базе лесного хозяйства. На данный момент ни один из них не подготовлен даже на уровне проекта. Правительству и Министерству природных ресурсов просто не под силу их подготовить. Так, подготовка нормативов для передачи сельских лесов регионам правительством осуществляется в течение уже двух лет. Соответственно, региональные власти, к которым с 1.01.2007 г. переходит ответственность за управление лесами, работники лесного хозяйства и лесопромышленники пока не имеют возможность подготовиться к вступлению в силу нового Лесного кодекса – поскольку неизвестно, как именно будет применяться большинство его статей.

Новый Лесной кодекс коренным образом меняет всю систему распределения полномочий и прав в области лесопользования, а также систему планирования и отчетности. Новый кодекс предписывает субъектам Российской Федерации создать новую систему, для которой никакой нормативной основы пока нет – ее предстоит создавать «с чистого листа». На это точно уйдут годы – причем как раз те самые годы, когда быстрая либерализация лесопользования может привести к росту воровства леса и других нарушений законодательства.

Лесной фонд будет закреплен за государством. Длительность срока аренды лесных участков длитель-

ность составит от 10 до 49 лет. Без проведения торгов арендатор сможет получить участок в собственность на срок от года до 49 лет.

Новая редакция Лесного кодекса – основополагающий акт в области лесного хозяйства, устанавливающий федеральную собственность на землю лесного фонда. Вводится новая классификация лесов: защитные, эксплуатационные и резервные леса. Управление лесами возлагается на администрации субъектов РФ, а за федеральным центром сохраняется ограниченный объем полномочий по лесоуправлению, контролю и надзору. Увеличивается перечень видов лесопользования. Кроме традиционных семи видов использования леса, вводятся также ведение сельского хозяйства на лесных участках, создание и эксплуатация лесных плантаций, строительство и эксплуатация водохранилищ и иных искусственных водных объектов, а также гидротехнических сооружений и специализированных портов, строительство, реконструкция и эксплуатация линий электропередач, линий связи, дорог, трубопроводов и других линейных объектов, переработка древесины.

Основываясь на конституционном принципе совместного ведения Лесным кодексом РФ (далее по тексту – ЛК РФ)¹, лесной фонд рассматривается как природный объект, находящийся в совместном управлении РФ и субъектов РФ.

Управление лесным фондом от имени государства, в соответствии с ЛК РФ, осуществляет федеральный орган управления лесным хозяйством. Основным звеном управления, непосредственно обеспечивающим охрану, воспроизводство и рациональное использование лесного фонда, являются лесхозы.

Согласно ст. 52 ЛК РФ, государственное управление в области использования, охраны, защиты лесного фонда и воспроизводства лесов на территориях субъектов Российской Федерации в части полномочий субъектов Российской Федерации осуществляют соответственно органы исполнительной власти республик, краев, областей, городов федерального значения, автономной области, автономных округов.

Лесные платежи

Виды лесных платежей:

- 1) лесные подати при краткосрочном пользовании участками лесного фонда;
- 2) арендная плата при аренде участков лесного фонда;
- 3) платежи за перевод лесных земель в нелесные и за изъятие земель лесного фонда;
- 4) неустойки при нарушении правил пользования лесными ресурсами.

В настоящее время действует двухступенчатая система определения ставок платы за древесину, отпускаемую на корню. На первом этапе Правительство РФ определяет минимальные ставки платы за лес на корню. На втором этапе ставки лесных податей за древесину и другие виды лесопользования дифференцируются с учетом региональных особенностей.

Право установления ставок за все виды пользования предоставлено Рослесхозу. На основе конкретной ставки формируется конкурсная цена – по результатам конкурса (при предоставлении в аренду участка лесного фонда на срок от 1 года до 49 лет), и аукционная

цена – соответственно по результатам аукциона (при предоставлении в краткосрочное пользование участка лесного фонда на срок до 1 года).

Платежи за пользование лесным фондом в части минимальных ставок платы за древесину, отпускаемую на корню, в размере 100% направляются в федеральный бюджет. Платежи в части, превышающей минимальные ставки, идут в бюджеты субъектов Федерации. Полномочия по установлению ставок платы за древесину, отпускаемую на корню, в соответствии с Федеральным законом от 31.12.2005 г. №199-ФЗ² с 1.01.2007 г. переданы регионам.

В соответствии с Федеральным законом от 29.07.2004 г. №95-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации» с 2005 г. платежи за пользование лесным фондом выведены из системы налогов.

Основными плательщиками платы за пользование лесным фондом являются предприятия ЛПК, которые при формировании себестоимости продукции, работ и услуг должны руководствоваться Отраслевыми особенностями состава затрат [4]³. В частности, согласно п. 13 Отраслевых особенностей затрат, затраты, образующие себестоимость продукции, должны группироваться в соответствии с их экономическим содержанием.

При этом рекомендуется использовать следующую группировку затрат основных производств лесозаготовки, сплавных и лесоперевалочных работ по калькуляционным статьям:

- плата за древесину, отпускаемую на корню, – на лесозаготовках;
- сырье и материалы за минусом возвратных отходов – по перерабатывающим производствам;
- стоимость покупной древесины – на лесозаготовках;
- оплата труда производственных рабочих – на всех видах производств;
- отчисления на социальные нужды производственных рабочих – на всех видах производств;
- расходы на подготовку и освоение производства – на всех видах производств;
- расходы на содержание и эксплуатацию оборудования – на всех видах производств;
- услуги лесовозного транспорта на вывозке и расходы по содержанию лесовозных дорог – на лесозаготовках;
- цеховые расходы – на всех видах производств;
- общехозяйственные расходы – на всех видах производств;
- прочие производственные расходы – на всех видах производств;

² О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ в связи с совершенствованием разграничения полномочий от 31.12.2005 №199-ФЗ в ред. ФЗ № 258-ФЗ от 29.12.2006 г.

³ Действует в части, не противоречащей принятым в более позднее время законодательным и иным нормативным правовым актам, регулирующим бухгалтерский учет и налогообложение. До завершения работы по разработке и утверждению министерствами и ведомствами соответствующих отраслевых нормативных документов по вопросам организации учета затрат на производство, калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) в соответствии с Программой реформирования бухгалтерского учета, как и ранее, организациям надлежит руководствоваться действующими в настоящее время отраслевыми инструкциями (указаниями) с учетом требований, принципов и правил признания в бухгалтерском учете показателей, раскрытия информации в бухгалтерской отчетности в соответствии с уже принятыми во исполнение указанной Программы нормативными документами по бухгалтерскому учету.

¹ Статьей 72 Конституции РФ определено, что вопросы владения, пользования и распоряжения природными ресурсами находятся в совместном ведении РФ и субъектов РФ.

- коммерческие расходы (расходы на продажу) – на всех видах производств [4, 5].

Списание произведенных расходов на себестоимость лесозаготовок на сумму арендной платы за аренду участков лесного фонда допускается по дебету счета 20 «Основное производство» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» – на сумму лесного дохода; дебету счета 20 и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Лесоматериалы круглые и дрова собственной заготовки, отпущенные своим цехам для выработки шпалопродукции, технологической щепы, пиломатериалов и других видов продукции, представляют собой готовую продукцию лесозаготовительного производства, поэтому правомержным представляется предварительное оприходование таких материально-производственных запасов в составе готовой продукции (при этом формируется их производственная себестоимость в соответствии с технологией производства и принятой в организации методикой расчета). После этого стоимость сырья и материалов списывается на соответствующий счет материалов и в дальнейшем – на счет учета производственных затрат по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счета 43 «Готовая продукция»; дебету счета 23 «Вспомогательные производства» и кредиту счета 10 – на сумму фактической себестоимости лесоматериалов или дров, отпущенных в цеха переработки.

Себестоимость сырья дифференцируется по сортаментам. Стоимость отходов, используемых на производство технологической щепы, другие производственные нужды предприятия, а также реализуемых на сторону, в калькуляции товарной продукции лесозаготовок отражаются по статье «Возвратные отходы» (вычитаются).

В бухгалтерском учете учет возвратных отходов на сумму стоимости материалов по фактической себестоимости их приобретения или заготовления отражается по дебету счета 23 и кредиту счета 10, субсчет «Сырье и материалы»; на сумму стоимости отходов – по дебету счета 10, субсчет «Прочие материалы» кредит счета 20; на сумму стоимости отходов, переданных для дальнейшей переработки – по дебету счета 23 и кредиту счета 10, субсчет «Прочие материалы».

Горюче-смазочные и иные аналогичные материалы, используемые при эксплуатации лесовозного транспорта и иных машин и механизмов, учитываются в составе общехозяйственных расходов.

По статье «Стоимость покупной древесины» учитывается плата, взимаемая органами лесного хозяйства за древесину, заготовленную в порядке рубок ухода и т.п. и переданную в лесу для дальнейшей ее транспортировки и обработки (раскряжевки и пр.) лесозаготовительному предприятию, либо плата за древесину, купленную в лесу у других лесозаготовителей.

Стоимость приобретенной древесины должна включаться на сумму договорной стоимости приобретенной древесины в состав затрат основного производства и отражаться по дебету счета 20 и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

После осуществления необходимых расходов, приобретенная древесина отражается по счету 43, откуда впоследствии списывается на счет учета продаж (счет 90 «Продажи») или, если предполагается ее использование для переработки, на счет учета материалов, на счет 10.

В бухгалтерском учете расходы на оплату труда производственных рабочих на сумму начисленной зара-

ботной платы отражаются по дебету счета 20 и кредиту счета 70.

Расходы по оплате труда других категорий работников отражаются по прочим счетам учета производственных затрат:

- управленческого и обслуживающего персонала, осуществляющего функции в интересах всей организации, – на счете 26 «Общехозяйственные расходы»;
- управленческого и обслуживающего персонала, занятого в цехах и иных структурных подразделениях организации, а также на работах по обслуживанию машин и механизмов – на счете 25 «Общепроизводственные расходы»;
- рабочих вспомогательных производств – на счете 23 и т.д.

По статье «Отчисления на социальные нужды производственных рабочих» отражаются отчисления на государственное социальное страхование, пенсионное обеспечение, на обязательное медицинское страхование производственных рабочих (единый социальный налог и суммы, перечисляемые в Фонд соцстраха РФ в виде взносов по страхованию от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний).

В бухгалтерском учете начисление единого социального налога и страховых взносов отражается по дебету счета 20 и кредиту счета 69.

Начисление налога и взносов по заработной плате работников прочих категорий (управленческого и цехового персонала, работников вспомогательных производств, обслуживающих производств и хозяйств и т.п.) отражается по дебету соответствующих счетов.

К затратам, включаемым в статью «Расходы на подготовку и освоение производства», по продукции лесозаготовки, сплавным и лесоперевалочным работам относятся, в частности, следующие виды затрат:

- затраты, связанные с подготовкой и освоением новых видов продукции, технологических процессов и оборудования;
- подготовительные работы;
- строительство обогреваемых домиков, котлопунктов, пилоточных мастерских, бензозаправок, лесоспусков и других объектов;
- устройство временных сооружений на нижних складах.

Затраты, связанные с подготовкой и освоением новых видов продукции, технологических процессов и оборудования, включаются в себестоимость продукции лесозаготовки, сплавных и лесоперевалочных работ в течение двух лет.

Расходы на подготовительные работы к лесозаготовкам включаются в себестоимость продукции пропорционально календарному времени в течение не более 2 лет с учетом объемов заготовки древесины.

Расходы на подготовительные работы к сплаву относятся на себестоимость пропорционально объему приплавла древесины в пункты назначения.

Расходы на подготовительные работы к лесоперевалке относятся на себестоимость пропорционально объемам выкатки (выгрузки), раскряжевки, погрузки и т.д.

Перечисленные виды затрат рекомендуется списывать в течение ряда отчетных периодов, соответствующие расходы должны списываться по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов» и кредиту счетов учета производственных затрат [4,5].

В течение указанного периода затраты, учтенные на счете 97, равными долями списываются на себестоимость продукции по дебету счета 20 и кредиту счета 97.

В налоговом учете подобные расходы должны учитываться аналогичным порядком, так как общий принцип признания расходов для целей налогообложения

предполагает учет расходов в том налоговом и отчетном периоде, к которому они относятся.

Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования учитываются в составе общепроизводственных расходов на счете 25 по каждому структурному подразделению отдельно и ежемесячно списываются на соответствующие счета производства и виды продукции. Затраты, связанные с обслуживанием производства и управлением цехами и другими аналогичными подразделениями, содержанием и эксплуатацией машин и оборудования, включая ремонт, учитываются на счете 25, к которому рекомендуется открывать следующие субсчета:

- 25.1 – «Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования»;
- 25.2 – «Услуги лесовозного транспорта на вывозке и расходы по содержанию лесовозных дорог»;
- 25.3 – «Цеховые расходы» [4, 5].

По дебету этих субсчетов отражается весь комплекс названных расходов с подразделением в аналитическом учете по цехам и другим местам возникновения затрат по статьям, предусмотренным сметой.

К статье «Общехозяйственные расходы» относятся затраты, связанные с управлением предприятием и организацией производства в целом, например:

- амортизация оборудования и транспортных средств (внутризаводского транспорта);
- эксплуатация оборудования; все виды ремонта;
- внутрихозяйственное перемещение грузов (включая стоимость транспортных услуг вспомогательных производств и стоимость транспортных услуг, оказанных сторонними организациями и хозяйствами);
- прочие расходы (вознаграждение за выслугу лет с отчислениями на социальные нужды, расходы на изготовление технической документации, лизинговые платежи и т.п.).

Общехозяйственные расходы включаются в себестоимость продукции основного производства и в себестоимость той части продукции (работ, услуг) вспомогательного производства, которая выполняется на сторону либо для нужд капитального строительства и других непромышленных хозяйств предприятия. Общехозяйственные расходы распределяются между калькулируемыми видами продукции лесозаготовки, лесосплавными и лесоперевалочными работами пропорционально цеховой себестоимости продукции.

Общехозяйственные расходы отражаются по дебету счета 26 и кредиту счетов учета производственных затрат и списываются порядком, установленным в учетной политике организации.

По статье «Коммерческие расходы (расходы на продажу)» учитываются расходы на сбыт готовой продукции. Расходы на упаковку, транспортировку и погрузку, входящие в состав расходов на продажу, включаются в себестоимость соответствующих видов продукции прямым путем.

Остальные коммерческие расходы могут распределяться между отдельными видами продукции исходя из объема, веса или пропорционально их производственной себестоимости. Кроме того, документами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета допускается списание расходов на продажу непосредственно на счет учета продаж. Следует подчеркнуть, что схема списания расходов на продажу должна быть определена в учетной политике организации.

При организации учета расходов на продажу следует учитывать, что налоговым законодательством введены ограничения по некоторым из таких расходов (на-

пример, некоторых расходов на рекламу и представительских расходов). Для целей финансового и управленческого учета произведенные расходы могут приниматься в полной сумме фактически осуществленных затрат.

В бухгалтерском учете расходы на продажу на сумму фактически произведенных расходов отражаются по дебету счета 44 «Расходы на продажу» и кредиту счетов учета расчетов (60, 76, 71 и т.п.) и производственных затрат (10, 70, 69 и т.д.).

Списание таких расходов рекомендуется производить по дебету счета 90 и кредиту счета 44. Кроме того, в себестоимость продукции лесозаготовительных организаций включаются затраты, связанные с содержанием:

- котлопунктов для обеспечения горячим питанием работников, находящихся на лесосеках, включая оплату труда поваров, входящих в штат лесозаготовительных участков;
- здравпунктов, находящихся на балансе лесхозов, расположенных в поселках лесозаготовителей временно-го типа [4, 5].

Указанные виды затрат в общем случае аккумулируются на счете 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» с последующим распределением между производствами, в интересах которых соответствующие расходы осуществлены.

Общая сумма затрат на производство продукции в каждом периоде складывается из текущих расходов и части единовременных расходов, относимых на продукцию, изготовляемую в данном периоде, в размерах, определяемых с помощью специального расчета.

Расходы по содержанию котлопунктов и здравпунктов учитываются в составе цеховых расходов по следующей схеме:

- на сумму расходов по устройству (созданию, строительству) котлопунктов и здравпунктов – по дебету счета 97 и кредиту счетов учета производственных затрат;
- на сумму расходов, относящихся к данному отчетному периоду, – по дебету счета 20 и кредиту счета 97.

По предприятиям, занятым сплавом и перевалкой леса, в себестоимость продукции включаются следующие специфические затраты:

- расчистка русел рек, обустройство сплавных магистралей и запаней;
- потери древесины при сплаве и перевалке леса в пределах фактического утота, но не свыше норм, утвержденных предприятием и зафиксированных в учетной политике организации.

Указанные виды расходов относятся к расходам будущих периодов и, соответственно, на себестоимость готовой продукции и должны списываться через счет 97 «Расходы будущих периодов».

Для правильной группировки расходов и распределения их между прямыми и косвенными в учетной политике организации для целей налогообложения следует указать перечень расходов, относимых к косвенным, и порядок распределения прямых расходов.

Исчисление и уплата платежей за пользование лесным фондом

При краткосрочном пользовании лесными ресурсами исчисление платежей производится лесхозами, выдающими лесопользователю лесорубочные билеты, лесорубочные ордера и лесные билеты.

В этих документах указываются суммы причитающихся к уплате платежей.

Плата за древесину, отпускаемую на корню, полностью направляется в доход бюджета в том календарном году, на который выделен лесосечный фонд, исходя из общей стоимости древесины, отпущенной по всем лесорубочным билетам.

При отпуске древесины на корню по каждому лесорубочному билету в объеме до 500 м³ плата за древесину по срокам не разбивается, а вносится в бюджет полностью до выписки лесорубочного билета. В таком же порядке вносится в бюджет плата за древесину по лесорубочным билетам, выданным в счет лесосечного фонда будущего года.

Плата за древесину, отпускаемую на корню, по ордерам вносится в доход бюджета всеми лесопользователями полностью при получении ордеров.

В целях исчисления налога на прибыль организаций лесные платежи включаются в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией (подп. 1 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ).

Порядок и сроки внесения лесных податей

Лесные подати – это плата за пользование лесными ресурсами. Они взимаются со всех пользователей лесным фондом, за исключением арендаторов, а также физических и юридических лиц, которым предоставлены льготы по уплате лесных податей лесным законодательством.

Ставки лесных податей при отпуске древесины на корню определяются на основе Методических рекомендаций, утвержденных Федеральной службой лесного хозяйства России 1.02.1994 г.

Конкретные ставки лесных податей устанавливаются органами государственной власти субъекта РФ по согласованию с территориальными органами федерального органа управления лесным хозяйством в соответствующем субъекте РФ или определяются по результатам лесных торгов (аукционов).

Объектом обложения лесными податями является объем древесины на корню, отпускаемый лесопользователям. Плата за древесину, отпускаемую на корню, исчисляется владельцами лесного фонда на основании ставок лесных податей.

Лесорубочные билеты (ордера) должны быть получены лесопользователями до начала работ по заготовке древесины.

Ставки лесных податей

Ставки лесных податей устанавливаются за единицу лесного ресурса, так при лесозаготовках ставки установлены за кубический метр древесины и устанавливаются органами государственной власти субъектов Российской Федерации или определяются по результатам лесных аукционов.

Размеры лесных податей рассчитываются:

- исходя из ставок за единицу продукции, получаемой при пользовании лесным фондом;
- по отдельным видам пользования – исходя из ставок за единицу эксплуатируемой площади лесного фонда, указанной в разрешительном документе.

Конкретные ставки лесных податей зависят от вида лесопользования, экономико-географических условий эксплуатации участков лесного фонда и устанавливаются органами власти районов (городов) по результатам лесных торгов и конкурсов или иным способом.

Конкретные ставки лесных податей должны быть не ниже минимальных ставок, устанавливаемых органами государственной власти субъектов РФ.

В связи с изменением уровня рыночных цен на продукцию из древесины и величины затрат на производство этой продукции минимальные ставки лесных податей должны регулярно пересматриваться. Установленные минимальные ставки используются при организации лесных торгов, аукционов, конкурсов.

Статьей 103 ЛК РФ установлено, что минимальные ставки платы за древесину, отпускаемую на корню, устанавливаются Правительством Российской Федерации и такие ставки установлены Постановлением Правительства Российской Федерации от 19.02.2001 г. № 127 «О минимальных ставках платы за древесину, отпускаемую на корню».

Минимальные ставки платы за древесину, отпускаемую на корню, применяются при отпуске древесины в порядке рубок главного пользования и прочих рубок в лесах Российской Федерации. Минимальные ставки дифференцированы следующим образом:

- по основным и неосновным лесным породам;
- по лесотаксовым районам и лесотаксовым поясам;
- по группам лесных пород, деловой и дровяной древесине (с делением деловой древесины по размерам);
- в зависимости от расстояния вывозки (по лесотаксовым разрядам, на которые распределена территория Российской Федерации).

Минимальные ставки рассчитаны для сплошных рубок при корневом запасе древесины на 1 га в пределах от 100,1 до 150 плотных м³ и крутизне склона до 20. В других случаях к минимальным ставкам применяются корректирующие коэффициенты.

Допускается перевод леса из одного лесотаксового района или пояса в другой и производится такой перевод по представлению Министерства природных ресурсов Российской Федерации.

Порядок предоставления отчетности за пользование лесным фондом

В целях определения количества фактически заготовленной древесины лесозаготовители направляют в органы Федеральной службы лесного хозяйства сведения о фактически заготовленной древесине за год. При взимании лесных податей за древесину, отпускаемую на корню, в форме части объема добытых лесных ресурсов или иной продукции лесопользователи ежемесячно не позднее 20-го числа представляют налоговым органам по месту лесопользования справки о стоимости переданных лесных ресурсов в счет уплаты лесных податей. В свою очередь, владельцы лесного фонда ежемесячно представляют налоговым органам по своему местонахождению отчет о количестве древесины, разрешенной лесопользователям к заготовке, платежах за древесину, о суммах неустоек и ущерба за лесонарушения.

Ежегодно лесопользователи представляют налоговым органам по месту лесопользования перерасчет лесных податей за древесину, отпускаемую на корню, по лесосечному фонду истекшего года. Причитающиеся платежи перечисляются в бюджет.

Плата за аренду участков лесного фонда

Основной формой организации лесопользования в настоящее время является аренда участков лесного фонда. Так, в 2005 г. из 115,8 млн. м³ древесины, заго-

товленной от рубок главного пользования, 80,2 млн. м³, или 69%, приходилось на арендуемые участки. В экономической организации долгосрочного лесопользования большое значение имеет система ценообразования на древесину на корню.

Значение разработки экономической организации лесохозяйственного производства в условиях долгосрочного лесопользования неизмеримо возросла в последние годы, в период подготовки нового варианта Лесного кодекса РФ, согласно которому комплекс лесохозяйственных работ возлагается на лесопользователя. При этом процедуры, порядок финансирования, приемки этих работ, обеспечение гарантий их выполнения качественно и в срок не разработаны. До сих пор не существует единого общепринятого подхода к ценообразованию на древесину на корню, к финансированию лесохозяйственных работ, выполняемых лесопользователями, оценке эффективности арендного лесопользования.

Ежегодный средний прирост древесины в лесах России – 932 млн. м³. Одним из показателей интенсивности лесопользования является использование годичного прироста древесины. Его анализ свидетельствует о низкой интенсивности лесопользования по всем регионам страны. При ежегодном среднем приросте древесины основных лесообразующих пород 1,27 м³/га, вырубается 0,12 м³/га, т. е. в 10 раз меньше.

Основной формой лесопользования в России является аренда лесного фонда. По состоянию на начало 2006 г. в аренду для заготовки древесины передано 4024 участка лесного фонда общей площадью 97,1 млн. га с ежегодным отпуском 128,2 млн. м³ древесины.

За 1994-2005 гг. наблюдается тенденция роста объемов заготовок на участках лесного фонда, переданных в аренду, при общей тенденции снижения объемов заготовок древесины от рубок главного пользования. В целом за исследуемый период объем заготовок в условиях аренды увеличился в 4,2 раза. В целом по России 7,7% лесного фонда передано в аренду. Наибольший удельный вес земель лесного фонда, переданных в аренду, в общей площади земель лесного фонда федерального округа приходится на Северо-Западный, Центральный и Приволжский ФО (рис. 1), что объясняется высокой экономической доступностью ресурсов древесины этих регионов в целом.

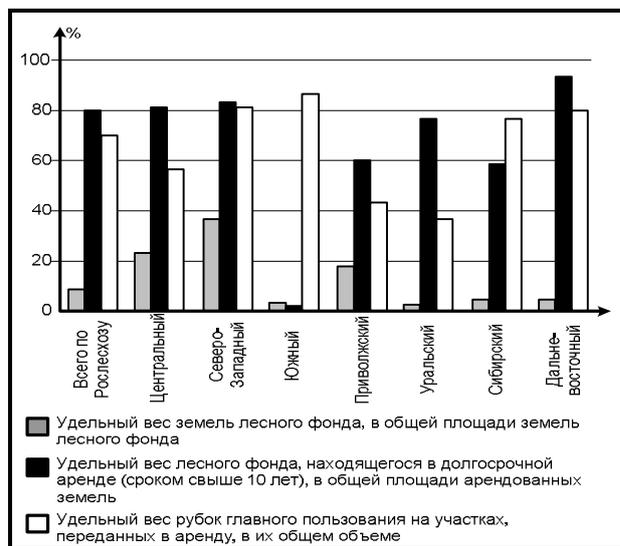


Рис. 1. Показатели аренды участков лесного фонда по федеральным округам, 2005 г.⁴

По всем федеральным округам РФ преобладает долгосрочное лесопользование, что позволяет сделать вывод о его стабильности и возможности возложения на частный лесной бизнес ведения лесного хозяйства [7].

Удельный вес рубок главного пользования на участках, переданных в аренду, в их общем объеме характеризует место аренды в формах организации лесопользования. Для передачи лесохозяйственной деятельности частному лесному бизнесу большое значение имеет наличие у последних знаний, навыков, практики выполнения лесохозяйственных работ, квалифицированных кадров, техники. Лесопользователи практически всех регионов вовлечены в выполнение лесохозяйственных работ на участках, переданных в аренду.

Лесопользование в России характеризуется низкой доходностью, о чем свидетельствует соотношение лесного дохода и расходов на ведение лесного хозяйства, которое составило в 2005 г. 41%. Одной из причин низкой доходности лесопользования является несовершенство лесного законодательства и системы ценообразования на древесину на корню.

Лесопользование как объект экономических отношений существенно отличается от других видов предпринимательской деятельности. Его отличительными особенностями являются:

- совместное ведение Федерации и субъектов Федерации;
- влияние природных и растительных условий;
- необходимость воспроизводства ресурсов;
- многовариантность использования древесины с разным экономическим эффектом;
- необходимость инвестиций в развитие инфраструктуры (строительство дорог);
- наличие большого числа малых предприятий в лесозаготовительном и лесопильном производствах;
- необходимость учета интересов коренных народов, проживающих в районах проведения лесозаготовок;
- обязательность соблюдения экологического законодательства, ограничение деятельности в лесу жесткими правилами.

⁴ Филюшкина Г.Н. Экономические основы лесопользования в условиях долгосрочной аренды лесного фонда // <http://vak.ed.gov.ru/announcements/economich/Filushkina%20G.N.doc>

Определение размера арендных платежей

Размер арендной платы и порядок ее внесения определяются договорами аренды участка лесного фонда. Арендная плата взимается за те же виды лесопользования, что и лесные подати при краткосрочном пользовании лесным фондом.

Размер арендной платы устанавливается по соглашению сторон с учетом:

- вида лесопользования;
- размера участка;
- годового размера лесопользования на арендуемом участке лесного фонда;
- действующих ставок лесных податей за данный вид лесопользования.

Ставки арендной платы подлежат периодическому пересмотру. Расчет суммы арендной платы для конкретного арендатора участка лесного фонда с указанием сроков уплаты производится территориальным органом Министерства природных ресурсов России и оформляется обеими сторонами в виде протокола (соглашения, уточненного расчета и т.п.) к договору аренды участков лесного фонда.

На каждый год аренды в договоре устанавливается размер отпуска древесины на арендуемом участке. При заготовке древесины в порядке рубок главного пользования арендная плата не может быть меньше размера, исчисленного по минимальным ставкам платы за древесину, отпускаемую на корню.

Порядок и сроки внесения платы за древесину, отпускаемую на корню, установлены в п. 22 Инструкции № 25. Ставки лесных податей при отпуске древесины на корню определяются на основании Методических рекомендаций по расчету минимальных ставок лесных податей и ставок арендной платы при передаче участков лесного фонда в аренду, утвержденных Федеральной службой лесного хозяйства России 1.02.1994 г.

В лесорубочном билете, который выписывает на очередной год лесхоз на основании договора аренды, по каждой лесосеке указывается стоимость древесины по минимальным ставкам. Эти суммы являются частью арендной платы.

Порядок зачисления платы за пользование лесным фондом

Лесопользователи вносят лесные подати в виде разовых (при малых объемах вырубке) или регулярных платежей в течение всего срока действия документа, разрешающего пользоваться лесом. Плата полностью вносится в доход бюджета в том календарном году, на который выделен лесосечный фонд, в следующие сроки: 15 февраля, 15 сентября, 15 ноября, 15 декабря – по 15%; 15 марта, 15 апреля, 15 июня, 15 июля – по 10%.

При отпуске древесины на корню по каждому лесорубочному билету в объеме до 500 м³ сумма платы за древесину по срокам не разбивается, а вносится в бюджет полностью перед выпиской лесорубочного билета.

В таком же порядке вносится в бюджет плата за древесину по лесорубочным билетам, выданным в счет лесосечного фонда будущего года.

При досрочном окончании заготовки древесины по всем лесорубочным билетам лесопользователи вносят в доход бюджета плату за древесину по предстоящим срокам платежа в пятнадцатидневный срок после окончания заготовки древесины.

Отражение платы за пользование лесным фондом в бухгалтерском и налоговом учете

В соответствии с ПБУ 10/99 сумма платежей за пользование лесным фондом будет являться расходом по обычным видам деятельности, поскольку понесенный расход считается расходом, осуществление которого связано с выполнением работ, оказанием услуг. В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета, утвержденным приказом Минфина Российской Федерации от 31.10.2000 г. № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению», сумма исчисленного платежа отражается организацией по дебету счета 20 «Основное производство» в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» на соответствующем субсчете.

В целях исчисления налога на прибыль, согласно подп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ, платеж за пользование лесным фондом относится к прочим расходам, связанным с производством и реализацией.

Если организацией при признании расходов применяется метод начисления, то в соответствии с подп. 1 п. 7 ст. 272 НК РФ датой осуществления расходов в виде сумм налогов признается дата их начисления.

В себестоимость продукции (работ, услуг) включается, в частности, плата за древесину, отпускаемую на корню, плата за право заготовки живицы в древостоях и других ресурсов. Затраты, образующие себестоимость продукции, группируются в соответствии с их экономическим содержанием. Налоги, сборы, платежи и другие обязательные отчисления, производимые в соответствии с законодательством, относятся к элементу «Прочие затраты», таким образом, лесные подати или арендная плата относятся на лесозаготовительное производство по элементу «Прочие затраты» и должны учитываться по статье «Платежи за пользование лесным фондом». Отраслевые особенности допускают списание указанных расходов на себестоимость лесозаготовок непосредственно, без их отнесения на счет расходов будущих периодов с последующим отнесением на себестоимость древесины, к которой эти расходы относятся.

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета, утвержденным приказом Минфина Российской Федерации от 31.10.2000 г. № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению», сумма исчисленного платежа отражается организацией по дебету счета 20 «Основное производство» в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» на соответствующем субсчете.

Порядок проведения лесных аукционов

При предоставлении участков лесного фонда в аренду по результатам лесных конкурсов участки лесного фонда выставляются на лесные конкурсы по решениям органов государственной власти субъектов Российской Федерации, принимаемым по представлению территориальных органов федерального органа управления лесным хозяйством.

Участки лесного фонда предоставляются в краткосрочное пользование на срок до одного года по результатам лесных аукционов, за исключением случаев предоставления участков лесного фонда на основании решений органов государственной власти субъектов РФ, согласно которым участки лесного фонда предоставля-

ются для удовлетворения потребностей бюджетных учреждений, сельскохозяйственных организаций и населения. Организатором лесного аукциона на уровне субъекта РФ является орган управления лесным хозяйством в соответствующем субъекте РФ, а на уровне района – лесхоз федерального органа управления лесным хозяйством. Для проведения лесного аукциона создается аукционная комиссия, состав которой утверждает органом государственной власти субъекта Российской Федерации.

Торги (аукционы) древесины на корню – продажа древесины на корню, при которой ее организаторы путем соответствующих объявлений привлекают покупателей древесины к участию в конкретном споре с тем, чтобы покупку могло совершить юридическое или физическое лицо, предложившее наибольшую цену.

Для продажи на торгах древесину на корню могутставлять лесхозы и другие владельцы лесного фонда системы государственного органа управления лесным хозяйством Российской Федерации.

Дифференциация платежей за пользование лесным фондом

Платежи за пользование лесным фондом с 01.01.2005 г. получили статус неналоговых платежей, и ответственным за их установление и взимание является Федеральное агентство лесного хозяйства.

Принципиальное отличие механизма неналоговых платежей от налоговых состоит в том, что неналоговые платежи представляют собой цену древесины на корню, как и любого другого товара, которая формируется под влиянием спроса (готовность лесопользователей платить определенную сумму) и предложения (готовность государства предоставить древесину по определенной цене). При этом неналоговые платежи, построенные на рыночных принципах ценообразования в сфере природопользования, в частности, в использовании и воспроизводстве лесных ресурсов, призваны, прежде всего, учитывать экономические выгоды субъектов лесных отношений. С изменением статуса не последовало каких-либо изменений сущности платежей, ориентированной на рыночные условия организации лесопользования, а также не было предпринято каких-либо усилий по разработке методики их установления.

Базой для установления неналоговых платежей в условиях долгосрочного лесопользования, на наш взгляд, должна стать лесная рента (остаточная стоимость).

В качестве примера можно использовать канадскую практику установления цен на древесину на корню в лесах с государственной собственностью, которая заключается в двух основных подходах:

- на базе остаточной стоимости, образующейся в отраслях по заготовке и переработке древесины;
- через анализ и моделирование фактических цен при аукционной продаже древесины на корню.

В Канаде используют рыночно ориентированную систему для расчета платежей за пользование древесиной на корню. Цель разработки этой системы – повысить лесной доход отдельных регионов. Система чувствительна к изменению рыночных цен на продукцию из древесины и отражает колебания в уровне попенной платы в соответствии с изменением рыночных цен на продукцию из древесины. В периоды высоких цен на древесную продукцию система обеспечивает существенный уровень лесного дохода для провинции. Платежи за древесину на корню состоят из следующих частей:

- минимальные, поступающие в общие доходы провинции; их величина не зависит от цены продукции из древесины;
- платежи на лесовосстановление, их величина не зависит от цены продукции из древесины;
- остаточная стоимость.

Остаточная стоимость вычисляется для семи видов продукции перерабатывающих производств:

- целлюлоза;
- фанера;
- пиломатериалы;
- комбинированные древесные плиты;
- бумага;
- коммерческие топливные дрова;
- прочие.

Имеются также подкатегории для каждого вида продукции, их разделение основано на заготавливаемой породе древесины, если цены продаж разнятся по породам.

Следует отметить, что в новом варианте Лесного кодекса ничего не сказано о периодичности пересмотра ставок платы за пользование древесиной. На наш взгляд, принимая во внимание зарубежный опыт и уровень инфляции в нашей стране, наиболее оптимально корректировать ставки платежей ежеквартально.

Минимальное значение платежей за пользование лесным фондом определяется стоимостью работ по воспроизводству, охране и защите лесов на участке лесного фонда, передаваемом в долгосрочное лесопользование, и обеспечивает гарантию выполнения этих работ. В новом варианте Лесного кодекса дается лишь общая отсылка к бюджетному законодательству как механизму перераспределения финансовых средств между уровнями и ветвями государственного управления лесами.

Модель финансирования лесохозяйственных работ, предлагаемая новым вариантом Лесного кодекса, возможна лишь для очень ограниченного круга лесопользователей, имеющих высокий уровень развития перерабатывающих производств, при значительном усилении государственного регулирования этой деятельности. Поэтому можно предложить следующую альтернативную модель налогообложения лесохозяйственного производства в условиях долгосрочного лесопользования, а также обязательства сторон по ее реализации.

1. Разработка плана лесопользования и ведения лесного хозяйства. Согласно Положению об аренде участков лесного фонда, в лесхоз предоставляется проект организации рубок главного пользования и ведения лесного хозяйства на арендуемых участках.
2. Разработанный лесопользователем план лесопользования и ведения лесного хозяйства представляется в региональный орган управления лесным хозяйством на утверждение.
3. Стоимость лесохозяйственных работ, услуг определяется по методике формирования контрактных (договорных) цен на лесохозяйственную продукцию.
4. Лесопользователь осуществляет выполнение лесохозяйственных работ согласно разработанному и утвержденному плану ведения лесного хозяйства.
5. Текущая и окончательная приемка лесохозяйственных работ, выполненных лесопользователем, осуществляется представителем органа управления лесным хозяйством на региональном уровне.
6. Оплата выполненных лесопользователем работ, услуг может производиться двумя путями:
 - уменьшением размера платежа на сумму целевых средств на воспроизводство лесов, что по своей сути станет авансированием выполнения лесохозяйственных работ со стороны государства;

- оплатой выполненных пользователем лесохозяйственных работ по факту их приемки.

ВЫВОДЫ

1. Причина низкого дохода, полученного государством от эксплуатации лесных ресурсов, является заниженная плата за отпуск древесины на корню, устанавливаемая Правительством Российской Федерации. В Российской Федерации сложилось явное отставание среднего роста платы за древесину, отпускаемую на корню, от роста цен лесопромышленной продукции. Упущенная выгода от использования заниженных по сравнению с аукционной ценой ставок лесных податей может повлечь дальнейшие потери лесного дохода, поступающего в бюджетную систему Российской Федерации.
2. Существующий механизм установления и распределения платежей за древесину, отпускаемую на корню, нельзя признать эффективным, необходимо его изменение в законодательном порядке.
3. Имеет место превышение расходов на охрану и воспроизводство лесных ресурсов над лесными доходами, рост задолженности лесопользователей по внесению платежей за пользование лесным фондом.
4. В нарушение ст. 3 Федерального закона «О бухгалтерском учете» формы государственной бухгалтерской отчетности, предусматривающие аналитический учет плановых и фактических платежей за пользование лесным фондом, не установлены, что исключает возможность осуществления контроля и анализа плановых и фактических платежей за пользование лесным фондом в бюджетную систему Российской Федерации.
5. Не в полной мере обеспечена достоверность фактического отпуска леса при передаче его коммерческим структурам, что приводит к потерям неучтенного лесного ресурса, являющегося объектом федеральной собственности, и, соответственно, снижению размера поступления лесного дохода в бюджетную систему Российской Федерации.
6. Не обеспечено целевое финансирование лесохозяйственных работ за счет средств федерального бюджета с учетом обоснованной стоимости конкретных видов выполняемых работ.

В связи с вышеизложенным целесообразна разработка следующих механизмов и принятие следующих мер для совершенствования сбора платежей за пользование лесными ресурсами и лесных податей для повышения уровня лесного дохода.

1. Разработать механизм получения лесного дохода и дополнительных средств от использования лесного фонда, обеспечивающий самоокупаемость расходов на охрану и воспроизводство лесных ресурсов.
2. Не допускать отставание минимальных и конкретных ставок платы за древесину, отпускаемую на корню, от роста цен на круглые лесные материалы, обеспечить их повышение до уровня не менее 20% от цены круглых лесоматериалов.
3. С целью более рационального использования лесного фонда и увеличения доходной части краевых бюджетов, повышающие коэффициенты на древесину, отпускаемую на корню, необходимо устанавливать с дифференциацией:
 - по породному составу лесов;
 - по уровню переработки древесины;
 - по отдельным категориям лесопользователей (сельхозпроизводителям;
 - по бюджетным организациям, обеспечивающим социальные нужды муниципальных образований) и т.д.
4. Установить единый порядок учета лесного дохода и внебюджетных средств от использования лесного фонда, порядок финансирования и учет затрат на охрану и воспроизводство лесов.
5. Принять необходимые меры по повышению доходности лесов за счет совершенствования организации лесопользования и улучшения использования лесных ресурсов при качественном выполнении лесохозяйственных мероприятий, своевременной и достоверной оценки лесосек, назна-

ченных в рубку, учета и контроля за отпуском древесины на корню коммерческим структурам, своевременностью внесения платежей в бюджетную систему Российской Федерации и на счета лесхозов.

6. Необходимо разработать механизмы, которые позволят адаптировать условия лесных платежей к разным лесным участкам: с лучших участков леса, с более приспособленных для разработки, можно брать больше платежей и фиксировать их в соглашениях, а с леса худшего качества платежи могут быть меньше. Это позволит распределить нагрузку по платежам применительно к разным лесным участкам.
7. На фоне общемировых тенденций развития экономики, изменения ее целей и потребностей происходят количественные изменения в пропорциях между институциональными единицами и меняются правила взаимодействия между ними. Большая часть изменений и тенденций в общемировой практике учета вообще и в системе МСФО, в частности, определяются особым положением отдельных групп пользователей и соответственно их требованиям, предъявляемым к структуре, содержанию и качеству отчетности. Таковыми пользователями являются в общем случае инвесторы, среди которых особый вес приобретает (в широком понятии) такая категория пользователей, как потенциальные инвесторы и независимые финансовые аналитики, выступающие своего рода посредниками потенциальных инвесторов. Инвесторы выступают основными пользователями информации бухгалтерского учета и определяют правила игры на рынке, среди них институциональные инвесторы являются основной частью всех инвесторов.

Под инвестором чаще всего понимается собственник, кредитор, потенциальный инвестор, в роли которого может выступать все общество, он же является главным пользователем бухгалтерской информации. Понятие «институциональный» инвестор используются в основном практиками. В наиболее широком смысле «институциональные инвесторы – это финансовые посредники любого типа. В настоящее время, однако, практики используют данный термин в более узком смысле» [6]. Например, при обсуждении последствий возрастающей роли институциональных инвесторов на американском рынке акций главное внимание уделяется пенсионным фондам, взаимным фондам, страховым компаниями инвестициям, осуществляемым отделами доверительных операций банков.

Информация финансовой отчетности должна помочь реальным и потенциальным инвесторам, кредиторам и другим ее пользователям в определении сумм и сроков инвестиций, будущих поступлений денежных средств от дивидендов или процента, выручки от продаж, размера и срока погашения платежей за ценные бумаги или по ссудам. Поскольку движение денежных средств инвесторов и кредиторов зависит от денежных потоков предприятия, финансовая отчетность должна обеспечивать их информацией о размерах сумм и времени будущего притока денежных средств данного предприятия.

Если раньше пользователи тяготели к нейтральности информации, предоставляемой бухгалтерским учетом, то сегодня ситуация резко меняется, так как требуемая инвесторами прозрачность информации не обладает качеством нейтральности. В данном контексте принцип прозрачности не совместим с принципом нейтральности. И так как именно инвестор определяет правила игры на рынке, составление отчетности должно осуществляться в соответствии с принципами, соответствующим интересам такого пользователя.

Для инвестора важен принцип прозрачности отчетности, т.е. возможность отслеживать финансовый результат по изменению справедливой стоимости активов. Это связывает такие важные факторы, как интересы инвесторов, прозрачность бухгалтерской информации и результаты изменения справедливой стоимости активов.

Исходя из результатов исследования состава пользователей и их интересов к содержанию бухгалтерской отчетности, можно констатировать, что однозначное преимущество потребности в информации имеют инвесторы, и в большей части потенциальные, за ними следуют те, кто уже инвестировал

денежные средства в предприятие и заинтересован в конечном результате деятельности этого предприятия, акционеры, участники, кредиторы.

Анализ интересов пользователей имеет значение при определении степени влияния каждого отдельного пользователя на приток новых инвестиций в ЛПК. Для развития современного ЛПК в России требуются значительные денежные средства, повсеместно идет борьба за перераспределение свободного капитала. Условия в такой ситуации диктуют потенциальные инвесторы и финансовые аналитики как представители таких инвесторов (особенно это характерно для пенсионных фондов, инвестиционных фондов). Они меняют правила игры в свою пользу, в том числе и посредством игнорирования отдельных принципов при составлении бухгалтерской отчетности, и налицо необходимость замены традиционных принципов учета и отчетности, ее форм и видов в ЛПК на иные принципы, в большей мере соответствующие современным тенденциям развития экономики и общества.

Разработка и принятие указанных мер будут способствовать повышению эффективности использования лесного фонда Российской Федерации, позволят получать дополнительный доход к средствам федерального бюджета, обеспечат самокупаемость затрат на охрану и воспроизводство лесных ресурсов, и самое главное, обеспечат приход эффективных инвесторов и приток дополнительных инвестиций в ЛПК.

Литература

1. Лесной доход России <http://www.newslab.ru/article.aspx?id=182452>.
2. Рожкова Э.С. http://www.ach-fci.ru/Krasnoyarsk/activity/bulleteni/b3/4/print_html.
3. Доходы бюджета РФ от лесного хозяйства в 2006 г. <http://www.businessproekt.ru/NewsAMShow.asp?ID=780419>.
4. Отраслевые особенности состава затрат, включаемых в себестоимость продукции на предприятиях лесопромышленного комплекса. Утв. государственной лесопромышленной компанией «Рослеспром» 19.10.1994 г.
5. Воинов В.Р. Особенности бухгалтерского и налогового учета производственных затрат в организациях лесопромышленного комплекса. Консультант бухгалтера, №6, 2002.
6. Шарп У. Инвестиции / Пер. с англ. М.: Инфра-М, 2004 г.
7. Филюшкина Г.Н. Экономические основы лесопользования в условиях долгосрочной аренды лесного фонда <http://vak.ed.gov.ru/announcements/economich/Filushkina%20G.N.doc>

Чайковская Любовь Александровна

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность проблемы учета и налогообложения предприятий лесного хозяйства в условиях долгосрочного лесопользования неизмеримо возросла в последние годы, особенно в период принятия очередной редакции Лесного кодекса РФ, согласно которому комплекс лесохозяйственных работ предлагается возложить на лесопользователя. При этом процедуры формирования налоговых баз и их отражения в бухгалтерском учете в полной мере не разработаны, т.е. существует проблема решения сложной и многоаспектной задачи создания эффективной системы лесопользования, частью которой является соответствующая система учета и налогообложения. Задачей методологии бухгалтерского учета в лесопромышленном комплексе, соответствующей общепринятым требованиям, должно стать также отслеживание тенденций и своевременное реагирование на ситуацию путем изменения и создания новых положений, принципов, соответствующей терминологии для учета и финансовой отчетности, адекватно отражающих изменяющиеся потребности и цели всех участников рынка в лесопромышленном комплексе.

Несмотря на то, что система управления лесами в России меняется в течение последних полутора десятилетий практически непрерывно, основные принципы управления лесами остаются неизменными. Требуется решение базовых проблем лесного хозяйства, определяющих его низкую эффективность. Наиболее наглядным свидетельством низкой эффективности работы лесной отрасли России в целом является низкая эффективность использования древесных ресурсов и, как следствие, – низкая собираемость налогов.

Поэтому тема, выбранная Чайковской Л.А., на сегодняшний день является крайне актуальной, а представленные к рецензированию материалы статьи имеют не только теоретико-методическую ценность, но и практическую значимость.

В статье рассматриваются имеющиеся на сегодняшний день определенные особенности взимания платежей и отражения их в учете.

В представленных материалах статьи автор достаточно полно и обоснованно раскрыла актуальность предложенной проблемы, четко отразила основные задачи, связанные с процедурой формирования налоговых баз и их отражения в бухгалтерском учете в лесопромышленном комплексе.

В представленных материалах Автор с системных позиций провела рассмотрение теоретико-методологических аспектов современных тенденций в бухгалтерском учете в лесопромышленном комплексе, дан анализ понятий «лесной доход», «готовая продукция лесного хозяйства», рассмотрены виды лесных платежей и проведен анализ платежей за пользование лесным фондом. В частности, исследован процесс формирования платежей и рассмотрен порядок исчисления и уплаты платежей за пользование лесным фондом: порядок и сроки внесения лесных платежей, ставки лесных платежей, определение размера арендных платежей и т.д.

Рассмотрен порядок предоставления отчетности за пользование лесным фондом, включая оплату аренду участков лесного фонда, порядок зачисления платы за пользование лесным фондом, отражение платы за пользование лесным фондом в бухгалтерском и налоговом учете, порядок проведения лесных аукционов, дифференциация платежей за пользование лесным фондом и т.д.

В рамках проведенного исследования Чайковская Л.А. проанализировала правовые аспекты нормативного регулирования начисления и взимания лесных платежей.

Несомненным достоинством является то, что автором рассмотрены современные тенденции в методологии бухгалтерского учета в лесопро-

мышленном комплексе, в рамках которого предложена разработка конкретных механизмов и мер для совершенствования сбора платежей за пользование лесными ресурсами и лесных платежей для повышения уровня лесного дохода, что и является научной новизной статьи.

Наряду с положительными моментами в представленных материалах статьи имеется ряд замечаний, основными из которых являются следующие.

1. Необходимо обновить все данные на 2005 г. и дать прогноз на 2006 г.
2. Целесообразно разобраться с понятиями «лесной доход» и «прибыль». Автор ни слова не говорит о возможности получения «дохода» от инвестиционной деятельности. Если автор говорит о специфике, то значительная часть российских предприятий не показывает прибыль или показывает ее часть, а выплачивает зарплату персоналу в конвертах, вывозит капитал за границу. Доход напрямую зависит от инвестиций, прибыль зависит еще и от налогообложения и сокрытия части дохода.

Вместе с тем, высказанные замечания не снижают достоинств представленных материалов статьи, последняя по уровню новизны и обоснованности соответствует требованиям, предъявляемым для научных статей и рекомендуется для публикации в журнале «Аудит и финансовый анализ».

Филин С.А., к.т.н., доцент РЭА им. Г.В. Плеханова

2.9. WOOD INCOME AND PAYMENTS FOR USE BY WOOD RESOURCES. MODERN LINES IN ACCOUNTING METHODOLOGY IN THE TIMBER INDUSTRY COMPLEX

L.A. Chajkovskaya, Candidate of Science (Economic), the Professor

Russian economic academy of G. V. Plehanova

Urgency of a problem of the account and the taxation of the enterprises of a forestry in conditions of a long-term forestry management has immeasurably increased last years, especially during acceptance of a new variant of the Forestry code of the Russian Federation according to which the complex works in the forestry is offered to place a duty on the forest user. Thus of procedure of forming of tax bases and their accounting in bookkeeping are not developed completely. Acceptance of a new version of the Forestry code has once again shown existence of necessity of the decision of a complex and multiaspected problem of creation of an effective system utilization by forestry and part of this system is the appropriate system of the bookkeeping. The above defines an urgency and timeliness of a theme of this article. In spite of the fact that the administration system of the forestry in Russia change during last one and a half decades practically continuously, main principles of administration the forestry remain constant. It is required the decision of base problems of the forestry, which define low efficiency of the forestry. The Russian forestry service is the largest the state forestry service in the world. The most obvious evidence of a low efficiency of the forestry of Russia as a whole is low efficiency of utilization of wood resources.

Task of methodology of bookkeeping in the timber industrial and forestry complex, corresponding to world requirements, should become observing the course of tendencies and opportune responding to a situation by change and creations of new regulations, the principles, an appropriate terminology for the account and the financial reporting, reflecting changing requirements and the purposes of all participants of the market in the timber industrial and forestry complex adequately.

In given article we shall call readers attention to some special features of collection of payments and their accounting in bookkeeping which take place for today.