

## 2.2. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ СТАДИЙ ПРИРОДОПОЛЬЗОВАНИЯ В ЛЕСОЗАГОТОВКАХ

Морозова Е.В., ст. преподаватель кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита

*Сыктывкарский лесной институт*

В работе предложено использовать новый признак группировки затрат по заготовке древесины – признак полного цикла природопользования. С учетом технологии и организации лесозаготовок выделено четыре крупных стадии (этапа) природопользования. Проанализирован учет на стадии разведки и оценки природных ресурсов и обосновано отсутствие этой стадии в лесозаготовках. Описаны существующая практика учета и состав затрат на стадии предразведывательной деятельности в лесозаготовках. Предложена методика учета затрат на стадии подготовки лесного участка к освоению, предполагающая отказ от аккумуляции затрат в составе расходов будущих периодов.

### ВВЕДЕНИЕ

Вопросы учета и отчетности для добывающего сектора экономики представляют собой сложную область. В некоторых странах разработаны специальные стандарты учета и отчетности для предприятий, добывающих нефть и газ. В стандартах принимается во внимание технологический процесс, так как способы учета разрабатываются для разных производственных стадий. В настоящее время наиболее полно учет природных ресурсов и их использования исследованы в нефтегазодобывающем секторе экономики. Бухгалтерский учет природопользования в лесозаготовках, являющихся добывающим производством, остается малоизученной и малоисследованной областью, что и обусловило выбор темы исследования.

### 1. ТЕХНОЛОГИЧЕСКИЙ ПРОЦЕСС ЛЕСОЗАГОТОВОК

На лесозаготовительных предприятиях применяется попроцессный метод учета затрат на производство, характеризующийся небольшой номенклатурой продукции и отсутствием незавершенного производства. Процесс делится на отдельные комплексы основных и подготовительно-заключительных операций, объединяемых в стадии по признаку места выполнения работ. В каждую стадию включаются строго определенные операции, непосредственно связанные с первичной обработкой и перемещением заготавливаемой древесины [4]. Основное распространение на лесозаготовках получили две технологии, базирующиеся на различных способах трелевки древесины: хлыстовая и сортиментная. Способ трелевки определяет характер и технологию выполнения лесозаготовительных операций: валку, пакетирование, обрезку сучьев и погрузку.

Технология заготовки и трелевки древесины целыми деревьями или хлыстами (рис. 1). Включает три фазы.

1. Лесосечные работы. Выполняются собственно лесосечные работы (валка леса и пакетирование деревьев с формированием пачек) и вспомогательные работы (про рубка пасечных и магистральных волоков). Также охватывает комплекс подготовительных работ, выполняемых специализированными бригадами – подготовку лесосек и устройство погрузочных площадок, перебазирование мастерских участков, очистку лесосек.
2. Вывозка древесины. Трелевка полученных пачек деревьев в полуподвешенном или полупогруженном положении к погрузочному пункту (площадке). При трелевке целым деревом механизированная обрезка сучьев выполняется на погрузочной площадке (так называемом нижнем скла-

- де). При трелевке хлыстов (деревья без сучьев) операции обрезки сучьев проводятся в лесу.
3. Нижнескладские работы. Производится поперечная разделка (раскряжевка), хранение на погрузочной площадке и погрузка на лесовозный транспорт для доставки потребителю.

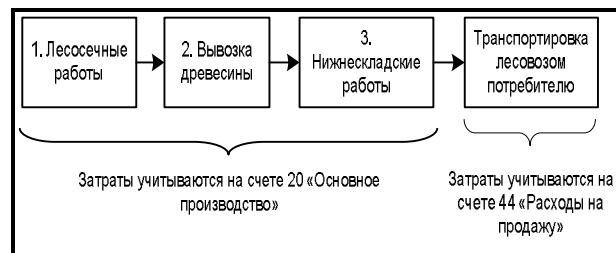


Рис. 1. Хлыстовая технология заготовки древесины

Наибольшее распространение хлыстовая технология заготовки древесины получила в Российской Федерации, США и Канаде. Ее широкое применение объясняется тем, что основной объем лесозаготовок ведется в лесах естественного происхождения с разновозрастным древостоем хвойных и лиственных пород, характеризующихся большим количеством пороков древесины. Это требует разделки и рассортировки древесины по большому числу типоразмеров. Кроме того, лесозаготовительные предприятия значительно удалены от потребителей.

Технология заготовки леса целыми деревьями и хлыстами не предполагает осуществления значительных природоохранных мероприятий при ее реализации, поскольку лес в большинстве случаев вырубается за один прием. Однако сплошная вырубка позволяет наиболее легко восстанавливать леса методом, при котором в качестве семенных деревьев оставляют на корню 40-70 лучших деревьев на гектаре. Это обеспечивает быстрое и надежное воспроизводство древостоя [6]. Независимо от выбранной технологии в процессе лесозаготовок наносится вред природной среде в следующих формах:

- лесозаготовительная техника повреждает стволую часть дерева, корневую шейку, корни, почвенный покров (уплотнение почвы, образование колеи, эрозия);
- загрязнение лесной экосистемы попаданием топлива, масел и выхлопных газов;
- нарушается экологическая устойчивость по причине нарушения лесоводственно-экологических требований к технологическим процессам лесосечных работ. На лесосеках, нижних складах не ликвидируются последствия лесозаготовок, что препятствует последующему возобновлению и вызывает эрозию почвы.

Технология заготовки и трелевки древесины сортиментами (рис. 2). Технологический процесс включает две фазы.

1. Лесосечные работы. Включает валку дерева, обрезку сучьев и раскряжевку (поперечную разделку) хлыста на сортименты различной длины у пня, формирование сортиментов в пачки.
2. Вывозка древесины. Пачки сортиментов погружаются на трелевочное средство и перемещаются в полностью погруженном положении к лесовозной дороге, складываются у дороги. Затем выполняются погрузка на автопоезда и вывоз потребителям. Придорожные лесные склады имеют значительно меньшую площадь в сравнении с площадью нижних складов при заготовке леса целыми деревьями, на них не сосредотачивается мощная сучкорезная и погрузочная техника.

Технология заготовки древесины сортиментами получила наибольшее распространение в Скандинавских

странах и Финляндии. Ее применение обусловлено значительным объемом выполнения несплошных рубок и рубок ухода за лесом в североευропейских странах, малыми размерами лесосек, требующими частого перемещения техники с места на место, потребностью непрерывного лесопользования и постоянного прироста древесины вследствие ее ограниченных запасов на сравнительно небольших территориях.

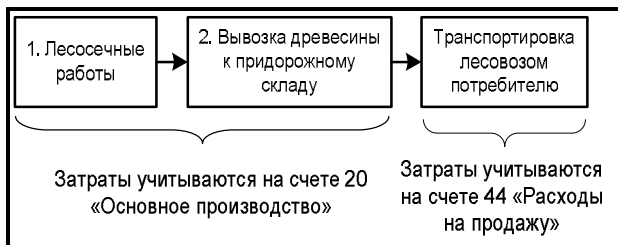


Рис. 2. Сортиментная технология заготовки древесины

Сокращение запасов древесины в промышленно развитых районах и наличие трудностей в освоении диких лесов на новых территориях, не имеющих широких дорожных сетей и системы перерабатывающих предприятий, а также увеличение внимания общества к экологическим последствиям освоения лесов приводит к необходимости пересмотра лесной политики в направлении увеличения объемов проведения выборочных рубок и рубок ухода за лесом. Поэтому возрастает интерес и к сортиментной технологии лесозаготовок, позволяющей наиболее производительнее механизировать эти виды рубок с учетом современных экологических требований [6].

Все перечисленные фазы технологического процесса лесозаготовок относятся к этапу разработки (освоения, эксплуатации) лесных ресурсов. Мы предлагаем новый признак деления стадий лесозаготовительного процесса – признак полного цикла природопользования. С учетом особенностей технологии и организации заготовки древесины выделено четыре крупных стадии (этапа) природопользования (рис. 3). Каждая из стадий объективно присутствуют, их отличает разный характер связи понесенных затрат с экономическими выгодами и природным ресурсом.

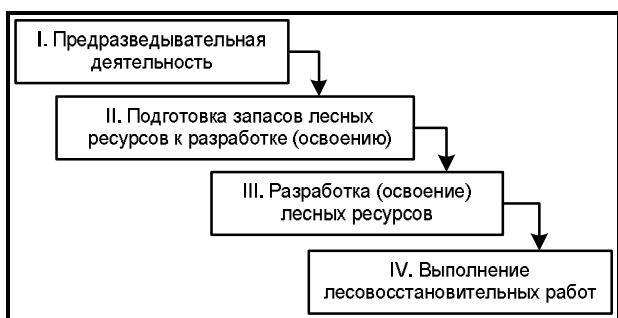


Рис. 3. Стадии природопользования в лесозаготовках

**Выводы**

В Методических рекомендациях (инструкции) по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции лесопромышленного комплекса лесозаготовительный процесс делится на фазы по признаку места выполнения операций. Мы предлагаем рассмотреть бухгалтерский учет производственного процесса лесозаготовок с точки зрения признака полного

цикла природопользования. Особенностью предлагаемого подхода является выделение дополнительных стадий до и после стадии разработки лесных ресурсов. Освоение запасов лесных ресурсов и восстановление природной среды рассматриваются нами как взаимосвязанные процессы, что соответствует концепции устойчивого природопользования.

**2. УЧЕТ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПО РАЗВЕДКЕ И ОЦЕНКЕ МИНЕРАЛЬНЫХ РЕСУРСОВ**

В общем виде деятельность предприятий по добыче минеральных ресурсов разделяется на этапы:

- предразведывательная деятельность;
- разведка и оценка минеральных ресурсов;
- разработка месторождения;
- закрытие месторождения.

Рассмотрим подходы к учету стадии разведки и оценки минеральных ресурсов в Российских стандартах бухгалтерского учета (РСБУ), Международных стандартах финансовой отчетности (МСФО), US GAAP.

**1. Российская практика**

Отсутствует Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ), посвященное учету затрат на освоение природных ресурсов. Способы учета деятельности по разведке и оценке минеральных ресурсов приведены в ст. 261, 325 гл. 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса РФ (далее – гл. 25 НК РФ) и в методических рекомендациях по бухгалтерскому учету, разработанных отраслевыми министерствами и ведомствами. Правила, установленные для целей налогообложения, используются при разработке учетной политики по бухгалтерскому учету.

Гл. 25 НК РФ определяет основные виды расходов на освоение природных ресурсов, а также условия их принятия в целях налогообложения. Налоговое законодательство выделяет расходы, связанные с получением лицензий, геологическим изучением недр и разведкой полезных ископаемых, проведением работ подготовительного характера. В отношении расходов, связанных с добычей углеводородов, действует общий режим учета расходов. Более подробно информация представлена в табл. 1 [1; 8; 12].

Таблица 1

**УЧЕТ РАСХОДОВ НА ОСВОЕНИЕ ПРИРОДНЫХ РЕСУРСОВ, РОССИЙСКАЯ ПРАКТИКА**

Состав расходов	Отражение в налоговом учете	Отражение в бухгалтерском учете
<b>I. Расходы на приобретение лицензии</b>		
Расходы, связанные с предварительной оценкой месторождения; аудитом запасов месторождения; разработкой технико-экономического обоснования, проекта освоения месторождения; приобретением геологической и иной информации; оплатой участия в конкурсе	Лицензионное соглашение: • заключается. Лицензия становится нематериальным активом; • не заключается. Расходы включаются в состав прочих расходов равномерно в течение пяти лет	Учитываются на счете 97 «Расходы будущих периодов», затем учтенные расходы могут: • при заключении лицензионного соглашения списываться на расходы по обычным видам деятельности (в Д-т сч. 20 «Основное производство»); • если лицензионное соглашение не заключается, включаться в состав прочих расходов (в Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»)

Состав расходов	Отражение в налоговом учете	Отражение в бухгалтерском учете
<b>II. Геологическое изучение недр</b>		
Расходы на поиск и оценку месторождений полезных ископаемых (включая аудит запасов), разведку полезных ископаемых и (или) гидрогеологические изыскания, расходы на приобретение необходимой геологической и иной информации	Включаются в состав расходов равномерно в течение 12 месяцев	1. Учитываются на счете 97 «Расходы будущих периодов», затем учтенные расходы могут: • включаются в расходы по обычным видам деятельности (в Д-т сч. 20 «Основное производство»), если принято решение о промышленном освоении участка; • включаются в прочие расходы (в Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»), если нет перспективы освоения. 2. Учитываются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», если затраты приводят к созданию актива, отвечающего критериям признания основного средства. Списание производится путем начисления амортизации
<b>III. Подготовка территории к освоению</b>		
Расходы на подготовку территории к ведению горных, строительных и других работ, в том числе устройство временных подъездных путей и дорог для вывоза добываемых горных пород, полезных ископаемых и отходов	Включаются в состав расходов равномерно в течение пяти лет	Аналогично разделу II. Геологическое изучение недр
<b>IV. Возмещение ущерба</b>		
Расходы на возмещение комплексного ущерба, наносимого природным ресурсам в процессе строительства и эксплуатации объектов	Включаются в состав расходов равномерно в течение пяти лет	1. Могут учитываться на счете 97 «Расходы будущих периодов», затем списываться на расходы по обычным видам деятельности. 2. На счете 91 «Прочие доходы и расходы» учитываются расходы по ликвидации буровых скважин, установок, платформ и т.п.

## 2. Международные стандарты финансовой отчетности

С отчетности за 2006 г. применяется МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка минеральных ресурсов» (далее – IFRS 6). Стандарт регламентирует финансовую отчетность добывающих компаний в части специфических активов и затрат, возникающих при разведке и оценке минеральных ресурсов. До выхода IFRS 6 не было стандартов, которые бы регулировали учет в добывающих компаниях и устанавливали требования к составлению отчетности, а также раскрытию информации в примечаниях к ней.

Затраты на стадии разведки и оценки могут быть капитальными и текущими. При делении затрат в учетной политике следует учитывать степень привязанности вида затрат на разведку и оценку к конкретным минеральным ресурсам. Чем сильнее определен вид затрат связан с конкретным минеральным ресурсом, тем больше вероятность того, что его капитализация позволит представить надежную и значимую информацию [11, с. 11]. В учетной политике необходимо предусмотреть виды и содержание затрат, которые признаются в качестве активов по разведке и оценке минеральных ресурсов.

IFRS 6 требует, чтобы предприятие разделяло активы разведки и оценки на основные средства и нематериальные активы исходя из характера актива. Принятый порядок классификации должен применяться последовательно. К активам разведки и оценки, классифицируемым как нематериальные активы, относятся:

- права на проведение буровых работ;
- приобретенные права на осуществление разведочных работ;
- затраты на проведение топографических, геологических, геохимических и геофизических исследований;
- затраты на разведочное бурение;
- затраты на прокладку траншей;
- затраты на отбор образцов;
- затраты на деятельность, связанную с оценкой технической осуществимости и коммерческой целесообразности добычи минерального ресурса.

К активам разведки и оценки, классифицируемым как основные средства, относятся:

- оборудование, используемое в процессе разведочных работ (специализированные автомобили, буровые установки);
- система трубопроводов и насосные агрегаты;
- резервуары и т.п.

Первоначальное признание активов разведки и оценки происходит по фактической себестоимости. Оценка после признания является выбором учетной политики, здесь возможны два варианта. Первый – по модели себестоимости (первоначальной стоимости) актива с систематическим начислением амортизации и периодическим тестированием на обесценение. Второй – по модели переоценки активов по их справедливой стоимости с корректированием на сумму амортизации, начисленной после переоценки, а также на начисленные суммы обесценения (после переоценки) [14].

В случаях, когда деятельность по разведке и оценке на какой-либо территории прекращается, предприятие должно:

- прекратить капитализацию этих затрат на данной территории;
- провести проверку признанных активов разведки и оценки на предмет обесценения;
- прекратить признание любых необесценившихся активов (материальных и нематериальных активов) в качестве активов разведки и оценки.

Активы разведки и оценки могут быть реклассифицированы в категорию основных средств или нематериальных активов, представляющих собой капитализированные затраты по разработке. Реклассификация активов разведки и оценки в категорию активов по разработке закрепляется в учетной политике, которая в дальнейшем должна применяться последовательно.

## 3. US GAAP

Используются стандарты SFAS 19 «Финансовый учет и отчетность предприятий газовой и нефтяной промышленности», FAS 25 «Приостановка некоторых учет-

ных требований для компаний нефтяной и газовой промышленности», SFAS 69 «Раскрытие информации о деятельности в области разведки, разработки и добычи нефти и газа», SFAS 143 «Раскрытие обязательств, связанных с выбытием активов». В стандарте FAS 19 определено, что оценка невозможного ресурса осуществляется на основе капитализации следующих видов затрат:

- затраты на приобретение прав на минеральные ресурсы (покупку, аренду или какой-либо другой способ приобретения права хозяйственного распоряжения собственностью) в целях разведки и добычи полезных ископаемых. Представляют собой нематериальный актив;
- затраты на разведку и оценку запасов месторождения. Капитализируются только затраты на успешные геолого-разведочные работы, которые привели к обнаружению промышленных запасов полезных ископаемых. Затраты, которые не привели к приросту запасов, списываются на расходы текущего периода;
- затраты на освоение месторождения – затраты на средства добычи, первичной обработки, сбора и хранения полезных ископаемых (затраты на разбуривание и обустройство).

В существующей бухгалтерской практике США для учета затрат возможно применение двух методов: метод успешно завершённых изысканий (метод успешных усилий) и метод полных затрат. Комиссия по ценным бумагам и биржам, чье мнение важно для котирующихся в США компаний, разрешает использование обоих методов. Принципиальное различие между методами заключается в отнесении затрат, которые не привели непосредственно к росту нефтяных и газовых запасов. В соответствии с методом полных затрат такие затраты капитализируются, а в соответствии с методом успешно завершённых изысканий – относятся на расходы периода. В методе успешных усилий требуется прямая связь между понесенными издержками и соответствующим приращением запасов. Затраты по приобретению запасов и на поисково-разведочную деятельность, которые не привели к росту запасов, должны быть отнесены на расходы периода [10].

Применение методологии, изложенной в IFRS 6, предполагает, что деятельность добывающего предприятия условно разбивается на три стадии (рис. 4).

1. Предразведывательная деятельность – до получения юридических прав на разведку конкретной территории.
2. Деятельность по разведке и оценке минеральных ресурсов.
3. Деятельность по разработке, возникающая после того, когда становятся очевидными (доказуемыми) техническая осуществимость и коммерческая целесообразность добычи минеральных ресурсов.

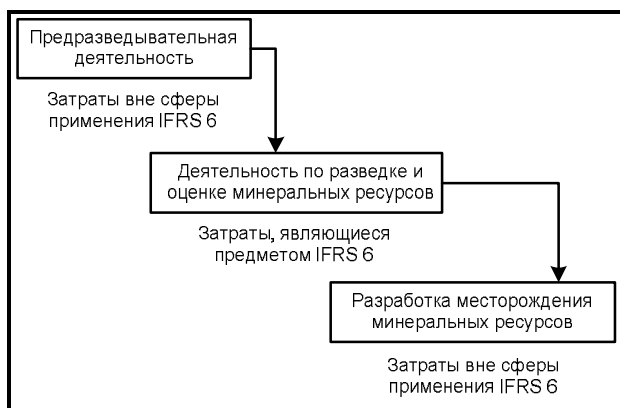


Рис. 4. Сфера применения IFRS 6 [11]

IFRS 6 рассматривает вопросы признания, оценки и раскрытия информация только в отношении затрат, возникших у предприятия на стадии разведки и оценки минеральных ресурсов.

Первая и третья стадии, без сомнения, присутствуют в лесозаготовках. Но второй стадии в том виде, которая характерна для добычи минеральных ресурсов, в лесозаготовках быть не может. Цель стадии разведки и оценки – обосновать или опровергнуть открытие промышленных запасов, определить их объем. Происходит тщательное исследование участка недр, на который приобретена лицензия. Как правило, интересующая географическая территория уже имеет достаточный потенциал для обоснования будущих поисково-разведочных работ и определения наличия промышленных запасов сырья. Работы разнообразны, однако общими бывают топографическое, геологическое, геохимическое и геофизическое исследования, разведочное и оценочное бурение [15].

В лесозаготовках оценка ресурсов может быть осуществлена без доступа к территории. Лесные ресурсы находятся на поверхности земли, нет неопределенности в наличии запасов древесины на корню на участках, которые выставляются на аукцион. Информация о лесном фонде РФ содержится в Государственном лесном реестре (ранее – лесном кадастре). Государственный учет лесного фонда ведется государственными органами на основе материалов лесоустройства, инвентаризации и специальных обследований. Приказами Министерства природных ресурсов РФ (МПР РФ) (в настоящее время имеет силу приказ МПР РФ от 20 июля 2007 г. №190 «Перечень видов информации, предоставляемой в обязательном порядке заинтересованным лицам и условия ее предоставления») установлен перечень информации о лесах, доступной для ознакомления. Объем и содержание данных является достаточным для того, чтобы специалист сделал вывод об экономической целесообразности освоения лесной территории, выставляемой на лесной аукцион для последующей сдачи в аренду.

После получения лесных участков для промышленной эксплуатации и до момента заготовки древесины лесозаготовительным предприятием уточняются качественные и количественные характеристики древостоя, особенности рельефа, почвы и др. Эта информация позволяет определить технологию заготовки, последовательность освоения лесных кварталов и выделов.

В лесозаготовках имеют место затраты на подготовку природных ресурсов к освоению, но они не приводят к образованию активов разведки и оценки. Строительство лесовозных дорог и сооружений на лесосеке и нижнем складе осуществляется до начала рубки древесины. Цель строительства – создание необходимых условий для промышленной заготовки лесопроизводства, а не получение дополнительных сведений о лесном участке. В момент строительства объектов уже очевидны техническая осуществимость и коммерческая целесообразность заготовки древесины. Поэтому мы считаем, что в лесозаготовках не присутствуют материальные и нематериальные активы разведки и оценки.

## Выводы

1. Вовлечение природных ресурсов в хозяйственный оборот состоит из определенных стадий. Их знание и выделение в бухгалтерском учете не менее важно, чем в технологическом процессе, так как характер проводимых мероприятий имеет

определенную связь с экономическими выгодами. Для затрат на разных стадиях природопользования необходимо определить способ отражения в бухгалтерском учете: (1) капитализация; (2) отнесение к расходам по обычным видам деятельности или (3) отнесение к расходам по прочим видам деятельности.

2. В финансовом учете наибольшее внимание уделено учету стадии разведки и оценки минеральных ресурсов, так как именно на этом этапе решается вопрос о дальнейшей промышленной разработке месторождения.

3. Стадия разведки и оценки полезных ископаемых, имеющая место при добыче минеральных ресурсов, в лесозаготовках отсутствует, так как нет неопределенности в наличии запасов древесины. Безусловно, доступная информация о запасах лесных ресурсов не обладает абсолютной точностью, так как обследования лесного фонда проводятся выборочным способом и данные имеют установленную погрешность.

### 3. УЧЕТ ПРЕДРАЗВЕДЫВАТЕЛЬНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В ЛЕСОЗАГОТОВКАХ

В IFRS 6 не даются определение предразведывательной деятельности и примеры затрат на ее проведение. Но можно сделать вывод, что «точка отсчета» – факт приобретения лицензии на проведение разведочных работ. Затраты, понесенные до ее приобретения, рассматриваются как затраты по предразведывательной деятельности.

В лесных странах – Канаде, США, Финляндии, Швеции – используются различные виды прав на лесопользование. Например, в Канаде их более 30: от долгосрочной аренды, юридически оформленной еще в XIX в., до целевых разрешений, дающих право на пользование лесными ресурсами в весьма ограниченные сроки и в установленном месте. В Британской Колумбии, самой лесной провинции Канады, основными формами лесопользования являются: лесная лицензия, лицензия на лесохозяйственное производство, лицензия на покупку леса на корню, лицензия на использование участков лесов [16, с. 106]. Лицензии выдаются на конкурсной основе, некоторые могут пролонгироваться.

В лесозаготовках РФ предразведывательной является деятельность до заключения договора лесопользования. Так как договоры заключаются по результатам лесных аукционов, то расходы, связанные с участием в аукционах, рассматриваются нами как затраты на предразведывательную деятельность (типичные операции приведены в табл. 2). К ним относятся:

- плата за предоставление выписок из государственного лесного реестра. Выписка позволяет получить информацию о лесных участках, количественных, качественных, экономических характеристиках лесов и лесных насаждений, выставляемых на аукцион;
- расходы на подготовку документов, требуемых по законодательству для участия в лесном аукционе. К заявке на участие в аукционе прикладываются (ст. 79 Лесного кодекса РФ (ЛК РФ)) выписка из ЕГРЮЛ (нотариально удостоверенная копия выписки) и документы, подтверждающие факт внесения задатка.

В ст. 79 ЛК РФ [2] закреплено, что организатор аукциона не вправе требовать от заявителя другие документы. До 2007 г. перечень документов для участия в лесном конкурсе был намного обширнее (приказ МПР РФ от 21 апреля 2005 г. №103 «Порядок организации и проведения лесных конкурсов», с 2008 г. не действующий) и включал, в частности:

- справку об основных аспектах деятельности организации;
- сведения, подтверждающие опыт и возможности претендента по техническому и организационному обеспечению проекта лесопользования;

- концепцию заявителя по освоению и использованию лесного участка.

Таблица 2

#### УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ ПО ПРЕДРАЗВЕДЫВАТЕЛЬНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В ЛЕСОЗАГОТОВКАХ<sup>1</sup>

Содержание операции и первичный документ	Дебет	Кредит
Выписка банка Оплачена услуга по предоставлению выписки из лесного реестра	26	51
Выписка банка Перечислен задаток на счет организатора лесного аукциона	76.1	51
Выписка банка Возвращен задаток за участие в лесном аукционе в случае, если организация не выиграла аукцион	51	76.1
Справка бухгалтерии Организация выиграла аукцион, задаток за участие в аукционе зачислен в счет предварительной оплаты по договору лесопользования	76.2	76.1
Авансовый отчет Оплачены расходы по получению выписки из Единого государственного реестра юридических лиц (ЕГРЮЛ) или нотариального заверения ее копии	26	71
Договор Отражены расходы на юридические и консультационные услуги, связанные с участием в конкурсе	26	76

Эти документы, подготавливаемые предприятием, позволяли организатору лесного конкурса получить портрет «лесозаготовителя».

Затраты на подготовку документов для участия в лесном конкурсе относятся к общехозяйственным расходам. При оказании услуг сторонними организациями они легко идентифицируются, при выполнении собственными силами – «растворяются» в составе управленческих расходов. Согласно проведенному опросу, в лесных конкурсах представителем лесозаготовительного предприятия является, как правило, его руководитель или заместитель, а не сторонняя организация, с которой заключен договор на представление интересов предприятия.

#### Выводы

Этап до подписания договора лесопользования является предразведывательной деятельностью. Договор заключается по результатам лесного аукциона, поэтому к затратам данной стадии мы отнесли затраты по участию в аукционе. Проанализировав их состав, пришли к выводу, что большинство затрат трудно надежно оценить, так как подготовкой и участием в конкурсе занимается управленческий персонал. До результатов аукциона невозможно утверждать, что понесенные затраты приведут к доходам в будущем. При таких условиях, по нашему мнению, затраты по предразведывательной деятельности более осмотрительно признавать расходами периода. Наши выводы не требуют изменения сложившейся практики учета – понесенные затраты не капитализируются и включаются в состав общехозяйственных расходов. Сложившаяся практика полностью соответствует подходу, применяемому в МСФО. Затраты не капитализируются, являются расходами по обычным видам деятельности.

<sup>1</sup> Обозначение субсчетов, использованных в таблице проводок к счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»: 76.1 «Расчеты по участию в лесном аукционе», 76.2 «Расчеты по договорам лесопользования».

#### 4. УЧЕТ ПОДГОТОВКИ ЛЕСНОГО УЧАСТКА К РАЗРАБОТКЕ (ОСВОЕНИЮ) В ЛЕСОЗАГОТОВКАХ

Как отмечают специалисты КПМГ, термин «разработка» имеет разное значение в бухгалтерской и отраслевой практике. В бухгалтерской практике «разработка» рассматривается в контексте «исследований и разработок». В МСФО 38 «Нематериальные активы» исследования и разработки являются этапами создания внутренних нематериальных активов. К деятельности по разработке относятся конструирование, проектирование и тестирование допроизводственных образцов и моделей, альтернативных материалов, процессов; проектирование, конструирование и эксплуатация опытной установки, которая по масштабам не используется для коммерческого производства. В РФ термину «исследования» примерно соответствует понятие «научно-исследовательские работы», а термину «разработка» – «опытно-конструкторские работы». Их учет регулируется ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы». Стандарт не применяется в отношении расходов организации на освоение природных ресурсов (проведение геологического изучения, разведки (доразведки) осваиваемых месторождений, работ подготовительного характера в добывающих отраслях и т. п.), затрат на подготовку и освоение производства, новых организаций, цехов и др. В контексте отраслевой практики, разработка – это этап деятельности, когда идентифицированный запас ресурсов подготавливается к промышленному производству [11]. На этой стадии уже не возникает активов разведки и оценки.

IFRS 6 не раскрывает, что понимается под полезными ископаемыми, их поиском и оценкой, что, по мнению Е.С. Тютюнниковой, может затруднить понимание и трактовку этих терминов в разных странах. Комитет по Международным стандартам финансовой отчетности (КМФСО) аргументирует отсутствие определений в тексте стандарта единым пониманием указанных терминов, выработанных при его подготовке. При разработке IFRS 6 был проведен анализ практики добывающих отраслей и по результатам выпущен документ Extractive industries issues paper, на который Совет по Международным стандартам финансовой отчетности (СМФСО) дает ссылку в комментариях к IFRS 6. Документ содержит определение поиска, оценки и разработки полезных ископаемых применительно к технологическому циклу добывающих отраслей [17, с. 78].

Согласно IFRS 6, стадия разведки и оценки полезных ископаемых начинается с приобретения прав на проведение разведочных работ, в РФ – с лицензии на право пользования недрами. Приобретение лицензии по российским правилам учета не ведет к образованию объекта нематериальных активов, для учета полученных прав используется счет 97 «Расходы будущих периодов». В нефтегазодобывающем секторе, отмечают Ш. Райт и Р. Галлан, наиболее распространенным видом платежа является подписной бонус, его сумма варьируется от номинальных значений до десятков миллионов долларов. Так как бонус при подписании может быть существенным, вопрос капитализации или списания затрат на приобретение доли активного участия в месторождении имеет большое значение. В US GAAP и МСФО затраты капитализируются и образуют

нематериальный актив. Наличие неопределенности в ожидании обнаружения промышленных запасов сырья привела к требованию обязательного проведения ежегодного теста на обесценение [15].

Для каждого вида природных ресурсов характерны свои формы владения собственностью. В земельных отношениях, отмечает П.Ф. Лойко [9], превалируют титулы собственности, пользования, аренды, в горных отношениях – концессии, соглашения о разделе продукции, договоры аренды участков недр, лицензии, соглашения об опционе и др. В РФ для доступа к лесным ресурсам лицензия не приобретается. В других лесных странах (Канаде, Швеции) имеет место приобретение лесных лицензий, но они не являются дорогостоящими активами, так как основная сумма платежей за заготовку древесины приходится на лесные подати. Задаток, перечисляемый российскими предприятиями за участие в лесных конкурсах, до получения результата конкурса учитывается в составе дебиторской задолженности. Победителю задаток засчитывается в счет платежей по аренде, проигравшему – возвращается.

По текущим правилам бухгалтерского учета лесные лицензии при их наличии относились бы к расходам будущих периодов, что не согласуется с правилами, применяемыми в МСФО и US GAAP. В МСФО 38 «Нематериальные активы» права на минеральные ресурсы, на разведку, разработку полезных ископаемых включены в область применения стандарта. Отсутствие указаний на лесные ресурсы в большей степени свидетельствует не об исключении этого ресурса из области бухгалтерского учета, а об отсутствии внимания разработчиков стандарта к этому виду природных ресурсов.

На этапе подготовки лесного участка к разработке запасы лесных ресурсов готовятся к промышленной эксплуатации. Типовой состав затрат данной стадии определен Методическими рекомендациями (инструкцией) по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции лесопромышленного комплекса (далее Методическими рекомендациями). Мы предлагаем дополнить его новым компонентом – затратами на подготовку проекта освоения лесов. Проект освоения лесов составляется на срок до десяти лет и представляет собой техническую документацию, которую обязана подготовить организация после заключения договора долгосрочного лесопользования. Фактически проект освоения лесов не представляет собой права, которые можно было бы продать, арендовать, передать или обменять. Это информация, необходимая для выбора технологии заготовки древесины, соблюдения экологических требований на всех этапах работ и принятия других важных решений. По правилам отечественного учета затраты на подготовку проекта освоения лесов учитываются в составе расходов будущих периодов. В международной практике затраты на информацию, длительно используемую в производственном процессе, при определенных условиях можно признавать нематериальным активом.

Летом 2008 г. проектная группа КМФСО по вопросам учета в добывающих отраслях предложила вариант распределения экономического ресурса, относящегося к полезным ископаемым, по трем видам активов:

- «юридические права» (на ведение поисково-разведочных работ, на разработку минеральных ресурсов);
- «информация» (или опыт в виде накопленных знаний);
- «запасы минеральных и нефтегазовых ресурсов».

Актив «информация» – это данные, полученные на стадии разведки и оценки месторождения, которые

дают возможность более детально изучить экономический ресурс, лежащий в основе актива «юридические права», и увеличить его стоимость. Вопрос о том, какой актив (активы) необходимо признавать, будет зависеть от этапа деятельности по разведке и добыче полезных ископаемых [13].

В.В. Качалин отмечает, что в US GAAP различают класс «Нематериальные активы, выделяемые в качестве самостоятельной учетной единицы, но не подлежащие обмену». Их основная характеристика состоит в том, что активы, с одной стороны, являются предоплаченными расходами нескольких учетных периодов, а с другой – не дают осуществившей их компании никаких прав, которые можно продать [7, с. 240].

Считаем, что экономические характеристики затрат на подготовку проекта освоения лесов и приобретение лесной лицензии позволяют признать их нематериальными активами (табл. 3). Сближение отечественной и международной практики учета таких объектов связано с внесением изменений в ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов».

Таблица 3

**ХАРАКТЕРИСТИКИ ПРОЕКТА ОСВОЕНИЯ ЛЕСОВ КАК ОБЪЕКТА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ**

Условие признания	Пояснение
1. Способность принести экономические выгоды	Содержит информацию, необходимую для эксплуатации лесных участков. Теоретически можно реализовать при передаче лесного участка в субаренду
2. Контроль над объектом	Составляется после победы на лесном аукционе и заключения договора аренды лесного участка. Принадлежит предприятию по договору
3. Идентификация	Проистекает из договора
4. Срок использования	Составляется на срок до десяти лет
5. Не предполагается перепродажа	Составляется на лесной участок, получаемый в аренду на срок от 10 до 49 лет
6. Возможность надежной оценки	Проистекает из договора
7. Отсутствие физической формы	Находится на бумажном носителе, но более весомым элементом является содержащаяся информация

Методическими рекомендациями в состав затрат на подготовку лесных участков к освоению отнесены следующие виды работ [4]:

- устройство временных сооружений в лесу и на нижних складах (лесоспусков, обогревательных домиков и мастерских участков, котлопунктов, мастерских, бензозаправок и т. п. объектов);
- строительство временных лесовозных дорог (магистралей, веток, усов и сезонных дорог);
- приемка, обследование и устройство лесосек, отведенных в рубку;
- наметка карр и окоривание деревьев;
- проводка желобков и установка каррооборудования.

Затраты на выполнение перечисленных работ учитываются на счете 97 «Расходы будущих периодов» и включаются в себестоимость продукции в течение периода, закрепленного в учетной политике (но не более двух лет). В п. 50 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ [3] сезонные дороги, усы, временные ветки лесовозных дорог, временные здания в лесу сроком полезного использования до 24 мес. отнесены к средствам в обороте и исключены из состава основных средств.

Ряд авторов (Н.А. Боноева [5], Д.В. Чистов [18] и др.) главной проблемой учета расходов будущих периодов в РФ называют объединение расходов текущего и долгосрочного характера, хотя показатель в балансе включается в состав оборотных активов. Поэтому при трансформации отечественной финансовой отчетности в МСФО данные расходы должны быть тщательно изучены и рассредоточены по соответствующим разделам баланса. К учету затрат на устройство временных сооружений в лесу, по нашему мнению, можно применить способ учета временных (нетитульных) сооружений в строительстве. Сперва затраты по возведению временных сооружений учитываются на счете 23 «Вспомогательные производства», а после окончания работ в зависимости от срока полезного использования объект зачисляется в состав основных средств либо материалов (рис. 5).

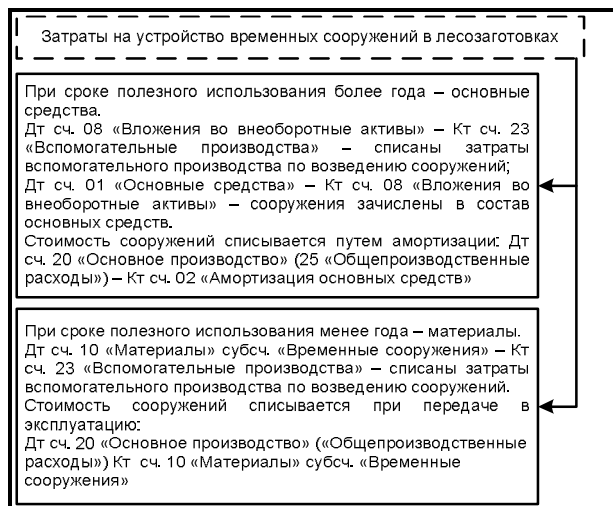


Рис. 5. Учет затрат на устройство временных сооружений в лесу и на нижних складах

Затраты по строительству временных лесовозных дорог приводят к созданию объекта основных средств, если предполагаемый срок полезного использования превышает один год (рис. 6).

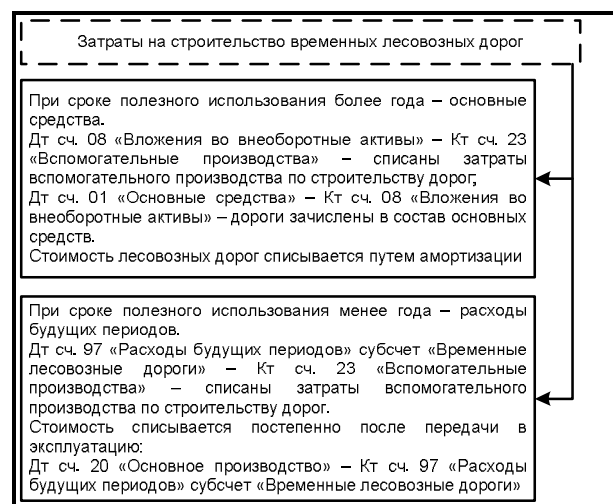


Рис. 6. Учет затрат на строительство временных лесовозных дорог

Затраты на приемку, обследование и устройство лесосек, окоривание деревьев и проводку желобков сле-

дует учитывать в составе затрат основного производства в момент выполнения мероприятий, так как перечисленные работы выполняются не только до начала лесосечных работ, а также во время освоения арендованного лесного фонда.

Реклассификация затрат на подготовку лесного участка к освоению окажет влияние на финансовое состояние лесозаготовительного предприятия (табл. 4). Отнесение проекта освоения лесов, временных сооружений в лесу и временных лесовозных дорог со сроком использования более одного года к объектам внеоборотных активов снизит показатели ликвидности баланса. Учет затрат на приемку, обследование и устройство лесосек, окоривание деревьев и проводку желобков в составе себестоимости продукции повысит показатели ликвидности баланса, если заготовленная древесина будет реализована потребителям. В этом случае производственная себестоимость готовой продукции будет признана расходом в отчете о прибылях и убытках. Затраты на строительство временных сооружений в лесу и временных лесовозных дорог со сроком использования менее одного года отражаются в составе запасов, не влияя на соотношение оборотных и внеоборотных активов.

Таблица 4

**ВЛИЯНИЕ РЕКЛАССИФИКАЦИИ ЗАТРАТ НА ПОДГОТОВКУ ЛЕСНЫХ УЧАСТКОВ К ОСВОЕНИЮ В ЛЕСОЗАГОТОВКАХ НА СТРУКТУРУ БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА<sup>2</sup>**

Объект	Бухгалтерский баланс				
	Внеоборотные активы		Оборотные активы		
	ОС	НМА	МА	ГП	РБП
1. Проект освоения лесов	-	(+)	-	-	(-)
2. Временные сооружения в лесу, срок использования более 1 года	(+)	-	-	-	(-)
3. Временные сооружения в лесу, срок использования менее 1 года	-	-	+	-	(-)
4. Временные лесовозные дороги, срок использования более 1 года	(+)	-	-	-	(-)
5. Временные лесовозные дороги, срок использования менее 1 года	-	-	-	-	(+)
6. Затраты на приемку, обследование лесосек	-	-	-	(+)	(-)

**Выводы**

1. Предлагаем дополнить типовой состав затрат на подготовку лесных ресурсов к разработке (освоению) новым компонентом – затратами на подготовку проекта освоения лесов. Проект освоения лесов составляется на срок до десяти лет и представляет собой техническую документацию, которую обязательно подготовить предприятие после заключения договора долгосрочного лесопользования. Фактически документация не представляет собой права, которые можно было бы продать, арендовать, передать или обменять. Это информация, необходимая для выбора технологии заготовки древесины, последовательности освоения лесных кварталов и других важных решений. По нашему мнению, затраты на подготовку проекта освоения лесов отвечают условиям признания нематериальных активов.

<sup>2</sup> Условные обозначения: ОС – основные средства; НМА – нематериальные активы; МА – сырье, материалы и др. аналогичные ценности; ГП – готовая продукция и товары для перепродажи; РБП – расходы будущих периодов.

2. Предлагаем новую трактовку затрат на стадии подготовки лесного участка к освоению, согласно которой каждый вид затраты в зависимости от экономической сущности и связи с формированием доходов относятся к конкретным видам активов – основным средствам, нематериальным активам, материально-производственным запасам и др. Изменяющаяся структура бухгалтерского баланса приведет к предостережению заинтересованным пользователям более надежной информации для оценки имущественного и финансового потенциала лесозаготовительного предприятия.

**Литература**

1. Налоговый кодекс РФ [Электронный ресурс] : часть вторая : федер. закон от 5 авг. 2000 г. №117-ФЗ (с изм. и доп.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Лесной кодекс РФ [Электронный ресурс] : федер. закон от 4 дек. 2006 г. №201-ФЗ (с изм. и доп.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 29 июля 1998 г. №34-н (с изм. и доп.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Отраслевые особенности состава затрат, включаемых в себестоимость продукции на предприятиях лесопромышленного комплекса [Электронный ресурс] : вместе с Методическими рекомендациями (Инструкцией) по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции лесопромышленного комплекса : утв. М-вом экономики РФ 16 июля 1999 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Бонова Н.А. Учет расходов будущих периодов при трансформации финансовой отчетности [Текст] / Н.А. Бонова // Аудиторские ведомости. – 2006. – №9. – С. 39-44.
6. Герасимов Ю.Ю. Экологическая оптимизация технологических процессов и машин для лесозаготовок [Текст] / Ю.Ю. Герасимов, В.С. Сюнев. – Йоэнсуу : Изд-во ун-та Йоэнсуу, 1998. – 178 с.
7. Качалин В.В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами GAAP [Текст] / В.В. Качалин. – М. : Дело, 2000. – 432 с.
8. Лермонтов Ю.М. Практический комментарий к главе 25 Налогового кодекса РФ «Налог на прибыль организаций» (постатейный) [Электронный ресурс] : подготовлен для системы «КонсультантПлюс» / Ю.М. Лермонтов. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
9. Лойко П.Ф. К проблеме оценки природных ресурсов и земли как составляющих национального богатства страны [Текст] / П.Ф. Лойко // Недвижимость и инвестиции. Правовое регулирование. – 2002. – №2-3. – С. 35-46.
10. Маковой С.А. Учет производственных инвестиций российскими нефтедобывающими компаниями в соответствии со стандартами бухгалтерского учета США [Электронный ресурс] : автореф. дисс. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / С.А. Маковой [Моск. гос. ун-т им. М. В. Ломоносова]. – М., 2007. – 30 с. – 1 эл. опт. диск (CD-ROM). – Загл. с экрана.
11. МСФО (IFRS 6) «Разведка и оценка минеральных ресурсов»: первый опыт применения [Текст] : пер. с англ. / подготовлен КПМГ. – М. : [Б.и.], 2005. – 55 с.
12. Обзор налогового режима в нефтегазовой отрасли России [Текст] / подготовлено Ernst&Young. – М. : [Б. и.], 2008. – 30 с.
13. О вопросах, рассмотренных на заседании Правления КМСФО (IASB): внесение изменений в параграф 80 (б) МСФО (IAS) 36, рассмотрение исследовательского проекта по вопросам учета в добывающих отраслях – июнь 2008 г. [Текст] / подготовлено фирмой PricewaterhouseCoopers // Финансовая газета. – 2008. – №32. – С. 11.
14. Палий В.Ф. Международные стандарты финансовой отчетности [Текст] : учеб. / В.Ф. Палий. – 3-е изд. – М. : Высш. образование, 2007. – 512 с.
15. Райт Ш. Финансовый и бухгалтерский учет в международных нефтегазовых компаниях [Текст] / Ш. Райт, Р. Галлан. – М. : Олимп-бизнес, 2007. – 688 с.



16. Соколов В.И. Лесное хозяйство Канады (ресурсы, торговля, управление) [Текст] / В.И. Соколов // США – Канада. – 2004. – №10. – С. 97-109.
17. Тютюнникова Е.С. Учет затрат на поиск и оценку полезных ископаемых в соответствии с МСФО [Текст] / Е.С. Тютюнникова // Финансовые и бухгалтерские консультации. – 2006. – №10. – С. 77-81.
18. Чистов Д.В. Трансформация финансовой отчетности российских предприятий в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности [Электронный ресурс] / Д.В. Чистов // Вестник профессиональных бухгалтеров. – 2007. – №3. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

**Ключевые слова**

Учет использования природных ресурсов; стадии природопользования; разведка и оценка минеральных ресурсов; учет предразведывательной деятельности; бухгалтерский учет в лесозаготовках; подготовка лесных участков к освоению.

*Морозова Елена Владимировна*

**РЕЦЕНЗИЯ**

Допуск отечественных предприятий на международные рынки капитала и рынки сбыта сопровождается изменением требований к содержанию и структуре финансовой отчетности. Гармонизация правил отечественных Положений по бухгалтерскому учету с правилами Международных стандартов финансовой отчетности направлена на то, чтобы сделать отчетность российских предприятий более прозрачной, полезной и сопоставимой с отчетностью зарубежных компаний, в том числе в добывающем секторе. Поэтому исследование учета деятельности добывающих предприятий представляется нам актуальным.

Автором предложено группировать производственные затраты по четырем этапам деятельности по заготовке древесины: предразведывательной деятельности, подготовки лесных ресурсов к разработке, разработки ресурса и выполнения лесовосстановительных работ. Считаем, что можно дополнить схему на рис. 3 счетами бухгалтерского учета, которые рекомендуется использовать для учета затрат, понесенных на каждой из выделенных стадий.

В работе отмечено, что методика учета затрат по предразведывательной деятельности соответствует методике, применяемой в МСФО, – затраты относятся к расходам текущего периода. По нашему мнению, следует рассмотреть возможность их учета с использованием счета 97 «Расходы будущих периодов».

Положительно оцениваем предложение учета затрат на стадии подготовки лесных ресурсов к освоению по принципу связи с формированием доходов. Действительно, отнесение понесенных затрат в зависимости от экономической сущности к объектам основных средств, нематериальных активов или запасов положительно скажется на достоверности показателей ликвидности бухгалтерского баланса, понятности баланса для пользователей, а также сопоставимости с показателями отчетности других лесозаготовительных предприятий.

По нашему мнению, работа Морозовой Е.В. представляет научную и практическую значимость, учитывает специфику деятельности по заготовке древесины. Статья рекомендована к публикации в научных изданиях, содержащихся в перечне Высшей аттестационной комиссии.

*Сластихина Л.В., к.э.н., доцент, зав. кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита Сыктывкарского лесного института - филиала ГОУ ВПО «Санкт-Петербургская государственная лесотехническая академия им. С.М. Кирова»*

**2.2. ACCOUNTING OF STAGES OF WILDLIFE MANAGEMENT IN TIMBER CUTTINGS**

E.V. Morozova, Senior Staff Teacher, Department of Accounting, Analysis and Audit

*Syktvykar Forest Institute*

In article it is offered to use a new sign of grouping of expenses in timber cutting – the sing of a full cycle of wildlife management. Taking into account technology and the organisation of works on timber cutting is allocated four large stages of wildlife management. The account at a

stage of investigation and an estimation of natural resources is analyzed and absence of the given stage in timber cuttings is proved. Existing practice of the account and structure of expenses for stages of preprospecting activity in timber cuttings is described. The new technique of the account of expenses for stages of preparation of a forest plot to the development, assuming refusal of accumulation of all suffered expenses as a part of expenses of the future periods is offered.

**Literature**

1. The Tax code of the Russian Federation (part 2).
2. The Forest code of the Russian Federation.
3. Guide conducting to book keeping and the accounting reporting in the Russian Federation.
4. The instruction on the account of expenses for manufacture in a timber industry complex.
5. N.A. Bonoeva The account of expenses of the future periods at transformation of the financial reporting / N.A. Bonoeva // Auditorskie vedomosti. –2006. – №9. – Pages 39-44.
6. U.U. Gerasimov, V.S. Sunev. Ecological optimisation of technological processes and cars for timber cuttings / U.U. Gerasimov, V.S. Sunev. – Joensuu: University publishing house Joensuu, 1998. – 178p.
7. V.V. Kachalkin. The financial account and the reporting according to standards GAAP / V.V. Kachalkin. – M. : Delo, 2000. – 432 p.
8. U.M. Lermontov. The practical comment to chapter 25 of the Tax code of the Russian Federation «Profit tax of the organisations» : is prepared for The ConsultantPlus] / U.M. Lermontov. – Legal-reference system « The ConsultantPlus » : Financial consultations.
9. P.F. Loiko. To a problem of an estimation of natural resources and the land as components of national riches of the country / P.F. Loiko // The real estate and investments. Legal regulation. – 2002. – №2–3. – Pages 35-46.
10. S.A. Makovey. The account of industrial investments the Russian oil-extracting companies according to standards of book keeping of the USA: The author's abstract of the dissertation of Cand.Econ.Sci. / S.A. Makovey. – Moscow, 2007. – 30 p.
11. First Impressions: IFRS 6 «Exploration for and evaluation of mineral resources»: KPMG. – 2005. – 55 p.
12. The Review of a tax mode in oil and gas branch of Russia / prep. Ernst&Young. – M. ], 2008. – 30 c.
13. About the questions considered on board meeting IASB: modification of paragraph 80 (b) IAS 36, consideration of the research project concerning the account in extracting branches – June 2008 r. / prep. PricewaterhouseCoopers // Finansovay gazeta. – 2008. – №32. – Page 11.
14. V.F. Palii. The international standards of the financial reporting : study manual / V.F.Palii. – The third edition. – M. : High school, 2007. – 512 p.
15. Sh. Rait. Financial and book keeping in the international oil and gas companies / Sh.Rait, R.Gallan. – M. : Olimp Business, 2007. – 688 p.
16. V.I. Sokolov. Forestry of Canada (resources, trade, management) / V.I.Sokolov // USA – Canada. – 2004. – №10. – Pages 97-109.
17. E.S. Tutunnikova. The account of exploration for and evaluation of mineral resources in IFRS / E.S. Tutunnikova // Finansovye i buhgalterskie konsultacii. – 2006. – №10. – Pages 77-81.
18. D.V. Chistov. Transformation of the financial reporting of the Russian enterprises according to the International standards of the financial reporting / D.V. Chistov // The bulletin of professional bookkeepers. – 2007. – №3.

**Keywords**

The account of use of natural resources; wildlife management stages; investigation and an estimation of mineral resources; the account of preprospecting activity;

book keeping in timber cuttings; preparation of forest plots  
for development