

2.4. УЧЕТ ЛЕСНЫХ РЕСУРСОВ: ИСТОРИЯ И СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ

Морозова Е.В., к.э.н., доцент кафедры
бухгалтерского учета, анализа и аудита

Сыктывкарский лесной институт

Работа посвящена истории и современному состоянию правового регулирования и учета лесных ресурсов в Российской Федерации. Рассмотрено становление и организация кадастрового и статистического учета лесных ресурсов в VIII – XX вв. Подробно раскрыта методология бухгалтерского учета лесосечного фонда в СССР. Дана оценка бухгалтерского учета лесных ресурсов в постсоветский период. Выполнено сравнение квалификации природных ресурсов в российских и международных стандартах бухгалтерского учета.

ВВЕДЕНИЕ

На вопрос, надо ли учитывать лесные ресурсы, сегодня большинство людей ответит, что надо. Это богатство страны, региона, тех людей и организаций, которым принадлежат или которыми эксплуатируются лесные ресурсы. Учет позволяет решать разные задачи, связанные с обладанием богатством, важнейшие из которых – сохранение, эффективное использование и преумножение. Единой системы учета природных ресурсов, которая позволила бы дать исчерпывающую информацию по разным запрашиваемым признакам, пока не существует. По мере усложнения общественных отношений, увеличения количества пользователей и роста информационных потребностей образовались две учетные системы – кадастровый и статистический учет природных ресурсов. В конце XX – начале XXI вв. данными о запасах минеральных ресурсов, находящихся под контролем добывающих компаний, стали интересоваться инвесторы. Это потребовало разработки правил учета природных ресурсов в бухгалтерском учете.

Каждая из названных систем учета самостоятельна, между ними есть четкие границы. Мы взяли то общее, что побудило объединить кадастровый, статистический и бухгалтерский учет в одной статье. Это объект учета – запасы лесных ресурсов в виде древесины на корню. История правового регулирования и учета интересна тем, что позволяет проследить изменение взглядов общества на лесные ресурсы, трансформацию информационных потребностей и задач учета в процессе развития. И конечно, история содержит опыт решения задач, который, несомненно, полезен для настоящего. Хороший опыт является основой для лучших решений современных задач учета, а плохой – позволяет избежать совершенных ошибок.

1. ИСТОРИЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ЛЕСОВ

До XVI в. отсутствовала юридическая регламентация лесопользования. Леса использовались преимущественно в общинных и личных целях, а также для нужд обороны поселений – укрепления острожками, создания засечных лесов. В период XVI – XVII вв. начинается разработка правовых норм, регулирующих охрану и использование лесов. Одними из первых документов, направленных на сохранение лесов, называют:

- охранную грамоту царя Ивана III, выданную Троице-Сергиеву монастырю в 1485 г.;
- охранную грамоту на Муромские леса царя Ивана Грозного, выданную Печерскому монастырю в 1556 г.;
- запрет царя Ивана Грозного на рубку лесов в 30-верстном кольце вокруг Москвы.

В последствие охранные грамоты на леса выдавались не только монастырям, но и другим лицам. В. Врангель писал: «огромное изобилие лесов, отдаленность от берегов моря и, наконец, самое политическое состояние

России, раздробленной на множество мелких удельных княжеств и страдающей под тяжким игом полудиких монголов и татар, достаточно объясняют причину позднего появления у нас лесных законов» [Цит. по: [17].

Создание военного флота в период правления Петра I породило потребность в корабельных лесах – лиственнице, дубе и сосновых матчевых большемерных деревьях. Для сохранения корабельных лесов царским указом были установлены запретные полосы вдоль берегов больших (Волга, Дон) и малых (Десна и др.) рек шириной 50 и 20 верст соответственно, по которым бревна сплавляли на судостроительные верфи. Рубка деревьев в этих лесах была разрешена исключительно для государственных нужд. Независимо от вида владения землей все корабельные леса были объявлены государственными и заповедными. Около двухсот указов и постановлений, затрагивающих управление лесами, было издано за годы правления Петра I. Особое значение для регулирования лесных отношений имели:

- 1718 г. – указ о создании государственной лесной стражи с целью охраны корабельных лесов;
- 1719 г. – создание Адмиралтейства (Адмиралтейств-коллегии), в ведении которого находилось управление корабельными лесами;
- 1722 г. – указ о введении службы вальдмейстеров в России для надзора за соблюдением лесного законодательства; Правила о порубке лесов для кораблестроения;
- 1723 г. – введение в действие свода нормативных актов под названием «Инструкции Обер-Вальдмейстеру» («Вальдмейстерская инструкция»), направленных на организацию лесного хозяйства России и, в первую очередь, на соблюдение заповедных лесов [11].

Результаты правления Екатерины II для состояния лесного хозяйства того времени оцениваются неоднозначно. Указ императрицы от 22 сентября 1782 г. «О праве собственности владельцев на леса, в их дачах растущие» отменил монополию государства на производство и продажу смолы и поташа, упразднил сбор в казну с бортей и пчелиных угодий. Частная собственность на лес была освобождена от государственного контроля и тем самым восстановлена неограниченная свобода собственников по отношению к лесам; уменьшены размеры запретных полос вдоль крупных рек, отменены запретные полосы вдоль малых рек; ликвидирована служба вальдмейстеров. Негативным последствием ослабления государственного контроля стало истощение лесов европейской части Российской империи. Н. Шелгунов оценил как замечательные следующие распоряжения Екатерины II: «Предоставление в 1782 г. частным владельцам полного права собственности над своими лесами, дозволение свободной торговли лесом внутри и вне государства, повеление 1766 г. о генеральном размежевании и определении попенных и посаженных денег с лесов, отпускаемых из казенных дач» [Цит. по: [16].

В период правления Павла I продолжается развитие лесного законодательства. Установлены подробные правила об употреблении лесов, правила о мерах отклонения лесных пожаров и о средствах к их тушению, определены способы вырубки, впервые введены таксы («попенные деньги») за рубку государственных лесов по породе деревьев и их размерам, штрафы и таксы за самовольную рубку лесов (1799-1800 гг.).

В 1802 г. Александром I утвержден Лесной устав, впоследствии вошедший в состав свода законов Российской империи. К началу XX в. Лесной устав претерпел несколько редакций:

- устранялись дублирующие нормы;

- отменялись устаревшие положения;
- добавлялись нормы, направленные на решение определенных задач;
- упорядочивалась внутренняя структура.

Вместе с тем, содержание не претерпело коренных изменений, что, по мнению В.К. Быковского [11], «не является недостатком. Напротив, длительное действие Устава, отсутствие серьезных реорганизаций управления государственными лесами в Российской империи вплоть до 1917 г. были основой устойчивого управления лесами и ведения лесного хозяйства, чего как раз и не хватало в последующие периоды, включая современный».

Наряду с Лесным уставом в Российской империи действовали и другие нормативные документы, регулировавшие лесопользование. Среди них важное место занимало Положение о сбережении лесов (1888 г.), изданное по причине угрожающего обмеления Волги и других судоходных рек Европейской части страны из-за свода лесов у их истоков. Запрещались сплошные рубки, вводилось обязательное лесоустройство, предусматривались меры по сохранению всех типов лесов, а не только корабельных и водоохранных. По словам Э.С. Навасардовой [16], Лесной устав стал первым комплексным нормативно-правовым актом, цель которого состояла в регламентации не просто рационального хозяйственного использования, но и экологической охраны леса как уникального природного богатства, подлежащего сохранению от истощения и уничтожения.

На протяжении XIX в. наряду с активной законодательской деятельностью проводилось формирование системы государственного управления лесами. С 1722 г. до конца XVIII в. леса находились в ведении Адмиралтейств-коллегии, с 1802 г. – Министерства финансов, затем Министерства государственных имуществ (с 1839 г.), Министерства земледелия и государственных имуществ (с 1894 г.), Главного управления землеустройства и земледелия (с 1906 г.). В структуре Адмиралтейства, а затем перечисленных министерств создавались специальные подразделения (департаменты, ведомства) для охраны и надзора за использованием разных по назначению лесов, т.е. управление лесами было распределено между разными департаментами и ведомствами. Например, корабельными лесами занимался Департамент корабельных лесов; лесами, отведенными под заводы по добыче минеральных полезных ископаемых – Горное ведомство (1806 г.); лесными землями, на территории которых находились соляные заводы – Соляное управление (1818 г.); охраной лесов – Корпус лесничих (1839 г.).

В дореволюционной России более 60% лесных земель принадлежала государству (казенные леса), остальную часть представляли собой частные леса (находившиеся в собственности частных владельцев, особ царской фамилии) и общественные леса (принадлежавшие крестьянским обществам, церквям, учебным заведениям, городам и обществам сельских обывателей и др.). Частные лесные земли располагались преимущественно в Европейской части России, а государственные – в отдаленных неосвоенных районах. О.И. Крассов [14] дает следующую характеристику ведению лесного хозяйства: «в государственных лесах размеры рубки нормировались лесоустроительными инструкциями, назначение рубок определялось планами с учетом лесоводственных требований. На землях крестьянских хозяйств и мелких частных собственников происходили истребление и деградация

лесов, что привело к обмелению крупных рек и возникновению периодических засух на юге и юго-востоке европейской части России».

Декрет о земле, принятый после Октябрьской революции, отменил право частной собственности на землю. Основные положения правового режима лесопользования были закреплены в Декрете «О лесах» (от 27 мая 1918 г.), получившем название Основного закона о лесах. Его считают первым советским лесным кодексом. Декрет «О лесах» установил государственную собственность на леса в пределах РСФСР и объявил леса, принадлежащие частным лицам и обществам, общенародным достоянием. Утвержденные ранее нормативные акты, заключенные договоры об отчуждении лесов признавались утратившими силу, леса были национализированы без всякого выкупа. Основным законом о лесах 1918 г. сформулировал, в частности, следующие правовые принципы лесопользования:

- устойчивость и возмездный характер использования; целевое назначение лесопользования;
- ведение лесного хозяйства на плановой основе;
- централизованное управление лесами;
- правовая охрана лесов;
- постоянное выполнение лесохозяйственных мероприятий с целью улучшения состояния лесов.

За время советской власти были приняты два Лесных кодекса РСФСР – в 1923 г. и 1978 г. В Лесном кодексе РСФСР 1978 г. лес признавался не только объектом удовлетворения нужд народного хозяйства страны, но биологическим объектом, который оказывает благоприятное влияние на климат, атмосферу, гидрологический режим водных объектов. По законодательству СССР все леса состояли в исключительной собственности государства, их нельзя было передать в собственность государственной, колхозно-кооперативной и общественной организации или отдельных граждан. Леса предоставлялись только в пользование.

До 1947 г. управление лесами рассредоточивалось между многими министерствами и ведомствами, главным образом, между основными лесфондодержателями и основными лесозаготовителями (Министерством лесной промышленности, Министерством путей сообщения, Главлесоохраной и т.д.). Руководство лесным хозяйством с 1947 г. осуществляло Министерство лесного хозяйства РСФСР, а с 1953 г. – Главное управление лесного хозяйства и полесозащитного лесоразведения Министерства сельского хозяйства РСФСР, решавшие вопросы лесоустройства, восстановления лесов, учета государственного фонда, определения размера лесопользования, размещения рубок леса, соблюдения отпуска леса на корню.

В 1959 г. в составе совнархозов были образованы самостоятельные управления и отделы для ведения работ по лесному хозяйству. В целях обеспечения руководства заготовкой древесины, работами по учету лесного фонда и лесоустройством, контроля за ведением лесохозяйственных работ совнархозами и лесхозами было учреждено Главное управление лесного хозяйства и охраны леса (Главлесхоз) при Совмине РСФСР. Оно рассматривало генеральные планы развития лесного хозяйства и лесной промышленности краев и областей, руководило авиационной охраной лесов от пожаров, контролировало правильность отвода земель гослесфонда для государственных, общественных и других надобностей и их использования, а также проведения работ в лесном хозяйстве совнархозами, мини-

стерствами, ведомствами, колхозами и другими организациями. В 1965 г. Главлесхоз был ликвидирован и на его базе создано Министерство лесного хозяйства РСФСР (Минлесхоз).

Организация управления лесным хозяйством страны вплоть до 1992 г. представляла собой следующую цепочку:

- Госкомитет лесного хозяйства Совмина СССР;
- Минлесхоз РСФСР;
- управление лесхозом облисполкома;
- лесхозы и леспромхозы (как основная административная единица);
- лесничества (непосредственное выполнение всей лесохозяйственной работы, осуществление контроля за использованием лесосырьевых ресурсов) [24].

Характеристику этапов развития лесного законодательства в Российской Федерации дает работа В.К. Быковского [11]. Основы лесного законодательства РФ, принятые в 1993 г., содержали некоторые рыночные элементы регулирования лесных отношений. Среди них:

- применение договора аренды как основной формы лесопользования;
- отмена централизованного порядка распределения лесосечного фонда;
- предоставление лесных участков в пользование по результатам прямых переговоров, лесных торгов и конкурсов;
- отделение функций управления лесами от лесопромышленной деятельности.

Лесной кодекс 1997 г. представлял собой попытку внедрить рыночные начала в лесное хозяйство при сохранении государственной собственности на лес посредством арендных и концессионных соглашений. Однако это не улучшило неблагоприятной ситуации, сложившейся в лесном секторе экономике. Лесной комплекс продолжал оставаться технически отсталым и инвестиционно непривлекательным. Положения лесного законодательства не соответствовали требованиям эффективного развития лесного комплекса в вопросах формы собственности на лесные ресурсы, субъектов лесопользования, длительности лесопользования и размера платы за него, источниках финансирования лесохозяйственных мероприятий и др.

Изменения в системе государственного управления, произошедшие в ходе осуществления административной и бюджетно-финансовой реформы, необходимость существенного повышения эффективности и объемов лесопользования послужили причинами пересмотра лесного законодательства. С 2003 г. началась активная работа по подготовке проекта Лесного кодекса, введенного в действие с 2007 г. Нововведениями действующего Лесного кодекса РФ стали:

- изменение системы прав на лесные участки;
- децентрализация системы управления лесами, в т.ч. путем передачи большого объема полномочий РФ в области лесных отношений органам государственной власти субъектов РФ;
- изменение классификации лесов; система новых актов лесного планирования.

2. КАДАСТРОВЫЙ И СТАТИСТИЧЕСКИЙ УЧЕТ ЗЕМЕЛЬ ДО ОКТЯБРЬСКОЙ РЕВОЛЮЦИИ

Слово «кадастр» имеет несколько значений. Исходное значение передает фискальное предназначение кадастра. Например, «совокупность разработанных сведений об объектах налогового обложения» [23]. В

статье используется в значении «систематизированный, официально составленный на основе периодических или непрерывных наблюдений свод основных сведений об экономических ресурсах страны, государства (реестр)» [20].

В Древней Руси поселения (городища) восточных славян располагались на значительном расстоянии друг от друга, поэтому не было необходимости в искусственном разграничении земель. Реки, ручьи, овраги, болота и другие принадлежности ландшафта служили естественными границами поселений, а межи и грани (засечки на деревьях) стали появляться только при тесном сближении осваиваемых территорий. Обширные незаселенные земельные пространства являлись, с одной стороны, пределами земельных владений поселения, а с другой стороны, его запасным фондом. Все удобные земли, окружавшие городища, находились в общем владении. Они или оставались неделимыми и обрабатывались сообща, или делились на равные участки в каждом угодье (пашня, луг), а затем распределялись по жребью между отдельными лицами и семьями. Распределенные земельные участки не были собственностью этих отдельных лиц или семьи в современном понимании, так как в то время господствовало понятие родовой, общинной собственности на землю. Сведений о документальном учете земель тех лет не сохранилось.

Первые сведения об учете земель относятся к IX в. и связаны с отводом земель монастырям и церквям. Сохранились письменные свидетельства XI в. о том, что русские князья по примеру Византии делали описания земельных владений своих подданных с целью распределения податей, повинностей и дани. Первые переписи земель с характеристиками их количества и качества датируются XII в. и связаны с взиманием податей. Основной единицей обложения являлась соха, поэтому перепись земель получила название сошной. Древняя окладная единица (соха) первоначально представляла собой хозяйство с двумя работоспособными мужчинами, а со второй половины XVI в. превратилась в определенную геометрическую площадь земельного участка. Количество четвертей пашни, входящее в состав рассчитываемой сохи, менялось в зависимости от качества земельных участков и рода владения [10].

Еще одной причиной учета земель называют раздачу земельных участков за службу и необходимость приведения вотчинных и поместных земель в соответствие с отправляемой службой. К XI-XII вв. сложились следующие формы землевладения: общинное, княжеское, вотчинное, поместное и монастырское. Общинные земли использовались членами проживавшей на них общины только для удовлетворения собственных нужд – застройки для личных целей, земледелия, скотоводства, охоты. Эти земли не могли быть проданы, подарены, заложены и отчуждены каким-либо другим образом. Княжеские земли являлись собственностью князей и могли отчуждаться, в дальнейшем эта форма владения трансформировалась в удельное землевладение, т.е. принадлежавшее особам царской фамилии. Владельцы вотчин получали земли по наследству, от князя за определенные заслуги или приобретали за плату у других вотчинников. Вотчинными (родовыми) землями распоряжались на праве полной собственности. Поместное землевладение представляло собой

право пользования земельными участками в качестве платы князя своим дружинникам за службу. При переходе дружинника на службу к другому князю он терял право на эти земли. В отношении монастырских земель, которыми владели монастыри и церкви, допускалось завещание, дарение, закладывание и другие сделки [19].

На этапе формирования государственности произошла трансформация родовой, общинной собственности на земли в государственную собственность, а семейного владения конкретными земельными участками – в единоличную собственность. С XV в. учет земель решает не только задачу определения податей, подлежащих взысканию в казну, но закрепления прав собственности на землю. В работе О.В. Ахрамеевой, С.О. Звонков [8] приводится порядок заключения договоров купли-продажи земельных участков в XVI в. Сделки с землей оформлялись грамотами, которые составляли дьяки от имени должника с подробной записью условий договора при участии послухов (свидетелей) или сторонних людей, которые не имели отношения или заинтересованности в сделке. В грамоте указывалось имя писца и она скреплялась печатями продавца и покупателя. Если стороны сделки не имели печатей, прикладывались печати послухов или сторонних людей. Продажа завершалась церемонией «завода» земли, когда продавец и покупатель обходили участок. Обязательным элементом сделки являлась ее государственная регистрация, узаконивающая право частной собственности на землю. В Великом Новгороде XV в. сделки с землями после совершения на Ивановой площади специальным площадным дьяком еще проходили административную регистрацию. Учетными документами выступали Писцовые книги. В Московской Руси регистрация сделок с недвижимостью встречается с XVI в. Первым законом о государственной регистрации грамот и актов на сделки с землей называют Царский указ 1558 г., изданный в дополнение к Судебнику 1556 г.

Для описания земель в XVI в. создали специальное учреждение – Поместный приказ, ставшее общегосударственным руководящим центром, объединившим все межевые, кадастровые и крепостные работы. Описания земель проводились лицами, называвшимися писцами, дозорщиками и мерщиками. Писцовый наказ 1622 г. возлагал на писцов измерение пашни, перелогов, сенокосов, лесов и других угодий. Описание земель отражалось в писцовых книгах, составляемых в двух экземплярах. Один экземпляр посылался в Москву в Поместный приказ, а второй предназначался для воевод, наместников и дьяков [13].

В Поместном приказе также регистрировали переход прав на землю в результате купли-продажи, мены, дарения, передачи по наследству и др. Сделки со строениями (домами, дворами) фиксировались в Земском приказе для Москвы, а по городам – в воеводствах (воеводских приказах). Писцовые книги имели юридический и правовой характер и их записи признавались важнейшим доказательством прав на землю.

К основным характеристикам учета земель в XVI – XVII вв. относят:

- постепенный переход к единой системе мер земельных участков: от сохи, выти, волоки, службы, морги, коробья и прочих к четвертям и десятинам;
- определение границ участков не только указанием местоположения, но и описанием границ. В большинстве случаев

использовались словесные описания. Чертежи, составленные по съемке в натуре, использовались редко, поэтому площадь указывалась приблизительно. Большие участки земли с лесами, болотами, реками могли быть исключены из описания из-за невозможности их измерения;

- документальная фиксация результатов описания земель в специальных книгах: писцовых, окладных, засечных, откупных и др.

К началу XVIII в. сложилась необходимость получения достоверных данных о землях, которыми владело дворянское сословие и землях, которые еще остались нераспределенными. В 1765-1780 гг. было проведено генеральное межевание сельхозугодий и лесов. На каждый уезд составлялись межевые книги и планы с указанием землевладельцев, местоположения и общего количества земель, их распределения по угодьям и составлением перечня угодий по провинциям и губерниям. К планам прилагались алфавитные реестры с характеристикой землевладений, отражением проведенных измерений и экономические сведения качества пахотных земель. Генеральное межевание 1765 г. позволило определить (уточнить) землевладельцев и обеспечило составление первых, относительно достоверных планов казенных лесов и земельных угодий.

Сведения о землепользователях и характеристиках земель с XIX в. отражались в «Поземельной книге» и «Межевой книге». «Межевая книга» содержала описание границ владений и изменения в размещении границ между землевладениями из-за купли-продажи части владения. В «Поземельной книге» регистрировали собственников земельных участков и сведения о совершаемых с землей сделках. Данные книг использовались государством для целей налогообложения, а землевладельцы могли защищать в суде свои права и решать межевые споры.

Правила кадастрового учета лесов излагались в законах о межевании и Лесном уставе. В частности, ст. 140 и 141 Лесного устава редакции 1912 г. содержат требования к описанию лесов и к заполнению учетной книги.

«140. Описание леса должно заключать, в виде таблицы, в каком уезде, при каком урочище находятся какого звания участки леса, при каких волостях, сколько в оных десятин удобной и неудобной земли, каких наиболее сортов леса, в каком они вообще положении, каков грунт, при каких реках леса стоят, и какое из него делается употребление, также и другие подробности, необходимые для определения ценности лесов.

141. Описание должно быть внесено лесным чиновником в особенную книгу по данной форме, в которой и надлежит отмечать ежегодно все перемены, случающиеся относительно убыли лесов позволенною порубкой и прибыли, или выращиванием и пересадкою молодых деревьев, или через посев оных, и о сих переменах в конце каждого года представлять краткие выписки Управлению Земледелия и Государственных Имуществ, и еще Главному Управлению Землеустройства и земледелия» [1].

С XIX в. учет земельных ресурсов стал носить систематический характер. Этому способствовало развитие государственного статистического учета:

- организация центрального органа государственной статистики, которое берет начало с создания Статистического отделения при Министерстве полиции (1811 г.);
- создание губернских статистических комитетов и земств, при которых были образованы статистические бюро;

- организация сбора данных по губерниям по установленным унифицированным формам отчетности. К отчетным формам прилагались инструкциями по их заполнению;
- обработка собранных данных и последующее издание разных справочных материалов (например, Статистического ежегодника Российской империи – первого русского статистического ежегодника), публикация статистических материалов в официальных правительственных изданиях (например, «Журнале Министерства внутренних дел»).

К концу XIX в. на регулярной основе собирались и обрабатывались статистические сведения о земельных ресурсах, прежде всего в области землевладения и землепользования. Источниками данных выступали документы по межеванию и переписи земельных угодий; отчетные формы, собираемые статистическими комитетами и земствами; анкеты, заполненные от имени землепользователей через полицию; непосредственное наблюдение и опрос крестьянских хозяйств. При межевании земель выполнялась перепись землеуладельцев; съемка и определение размеров усадеб, земельных угодий по видам; собирались данные об урожайности для вычисления условного чистого дохода и исчисления налога на этой основе. Одной из основных задач губернских статистических комитетов было ведение и своевременное представление достоверных статистических сведений по вопросам количества и качества земель. В частности, статистическими комитетами на основании запрашиваемых данных раз в пять лет составлялись следующие статистические таблицы:

- о сельскохозяйственном распределении земель;
- о количестве разного скота;
- о землевладении в уездах с распределением владельцев по сословиям и народностям.

Ежегодно предоставлялись таблицы:

- о посевах и урожае хлебов по уездам, на землях владельческих, крестьянских;
- о числе пожаров, погоревших дворов, убытков от этого, причин пожаров, распределение их по временам года и устройство пожарной части [24].

Существенным недостатком многих собираемых данных было отсутствие необходимой достоверности.

3. КАДАСТРОВЫЙ И СТАТИСТИЧЕСКИЙ УЧЕТ ЛЕСНЫХ РЕСУРСОВ В XX – начале XXI вв.

На протяжении XIX в. и до Октябрьской революции происходило совершенствование государственного учета природных ресурсов. После 1917 г. земельные отношения в России резко изменились, но осталась необходимость в сведениях о природных ресурсах. К 1958 г. обследовали и учли с использованием наземных и аэротаксационных методов весь лесной фонд на площади около 1,3 млрд. га.

На рис. 1 приведена система государственного учета лесных ресурсов, которая сложилась в СССР к концу 1970-х гг. и действует в настоящее время. Она состоит из двух самостоятельных учетных систем: государственного учета лесного фонда и статистического учета лесных ресурсов. С 1986 г. предусмотрено ведение государственного лесного кадастра.

Государственный учет лесного фонда представляет собой периодическое единовременное определение количественных и качественных характеристик лесного фонда и происходящих в них изменений. Он ведется:

- по данным лесоустройства. При лесоустройстве выполняется комплекс работ по картографированию лесов; оценке лесов; оценке земель лесного фонда; определению границ лесохозяйственных предприятий; выявлению качественных и количественных характеристик лесов и др. Порядок проведения лесоустроительных работ устанавливается лесоустроительными инструкциями;
- по данным инвентаризации лесов, включающей комплекс работ по описанию и картированию насаждений и отдельных участков леса;
- по данным других периодических единовременных обследований лесов, например, лесопатологического, пожарного мониторинга.

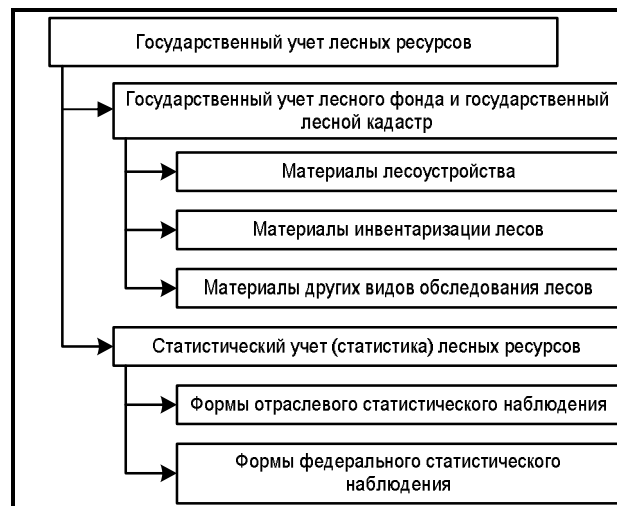


Рис. 1. Государственный учет лесных ресурсов и их использования

Организация системы учета, в т.ч. лесного фонда, предусматривает составление первичных документов, отражающих сведения о текущих изменениях в объектах учета. По данным материалов лесоустройства, единовременных обследований лесов, актов натурного освидетельствования составляются сводные документы государственного учета лесов по утвержденным формам. Форма сводных документов (или отчетов) и указания по заполнению содержались в инструкции о порядке ведения государственного учета лесов. С 1983 г. и по 2007 г. составлялись и предоставлялись в Федеральную службу лесного хозяйства России следующие отчетные формы:

- ф. №1 – распределение площади лесного фонда по категориям земель, группам лесов и категориям защитности лесов первой группы, ежегодно;
- ф. №2 – распределение площади лесов и запасов древесины по преобладающим породам и группам возраста, ежегодно;
- ф. №3 – общие сведения о лесном фонде и лесах, не входящих в лесной фонд, раз в пять лет;
- пояснительные записки к перечисленным формам отчетов, в которых отражались наиболее значительные количественные и качественные изменения в состоянии лесного фонда за межучетный период и указывались причины этих изменений.

В законах выстраивается схема управления лесными отношениями, влияющая на учет лесных ресурсов. Не является исключением Лесной кодекс РФ 2006 г., который внес в систему государственного учета лесного фонда дополнительный компонент – ведение лесного реестра (рис. 2).

Лесной реестр представляет собой систематизированный свод документированной информации о лесах, их использовании, охране, защите, воспроизводстве, а также о лесничествах и лесопарках. Ведение лесного реестра осуществляется органами государственной власти субъектов РФ в отношении лесов, расположенных в границах их территорий [2]. Информация, включаемая в реестр, предоставляется в виде обязательных форм отчетности лесопользователями и органами государственной власти, осуществляющими управление в области лесопользования.



Рис. 2. Система сбора данных государственного учета лесного фонда с 2008 г.

Количество отчетных форм государственного учета лесов стало больше, но в то же время состав учитываемых показателей коренным образом не изменился. Изменилась профессиональная терминология. Раньше совокупность отчетных форм называлась «формы государственного учета лесного фонда», а с 2007 г. – «документированная информация, внесенная в государственный лесной реестр». Таким образом, для свода данных государственного лесного реестра в целом по стране документированная информация, внесенная в реестр субъектов РФ, представляется в Федеральное агентство лесного хозяйства РФ.

- Годовая:
 - Состав земель лесного фонда и земель иных категорий, на которых расположены леса;
 - Характеристика лесов по целевому назначению;
 - Распределение площади лесных насаждений по полнотам и классам бонитета;
 - Распределение площади лесов и запасов древесины по преобладающим породам и группам возраста;
 - Сведения о расчетной лесосеке.
- Квартальная:
 - объемы использования лесов;
 - сведения о повреждении и гибели лесов;
 - установленные и выполненные мероприятия по охране, защите и воспроизводству лесов.

Рассмотрим второе большое направление учета лесных ресурсов – статистику лесного хозяйства и окружающей среды.

В первой половине XX в., отмечает А.Д. Думнов [12], теория и практика сбора статистической информации о природных ресурсах получила новое качественное наполнение. Накапливался опыт сбора, проверки и систематизации данных, проведения расчетов и оценок. В частности, по лесному хозяйству и лесопользованию информация по значительному кругу унифицированных показателей имела уже с конца 1940-х гг., а по ряду позиций – с еще более раннего времени. Во второй половине 1950-х гг. был впервые издан статистический сборник по итогам полного учета лесного фонда, проведенного на начало 1956 г. Кроме единовременных обследований, систематически собирались текущие сведения в области лесного хозяйства и защиты лесов.

В последней трети прошлого века из статистики природных ресурсов выделилась статистика окружающей природной среды. Появление новой отрасли статистики связано с потребностью государственных органов в информации об охране природной среды. Быстрый экономический рост привел к ухудшению состояния окружающей среды и возникновению экологических проблем. В СССР с 1960-х гг. развернулось крупномасштабное промышленное освоение ранее не тронутых территорий Сибири и Дальнего Востока, освоение целинных земель, строительство огромных гидротехнических сооружений, железных и автомобильных дорог. Причинами низкой результативности намечаемых и проводимых мероприятий в области охраны природы Л.А. Тихомирова [22] называет ведомственный подход к сохранению окружающей среды и несогласованность мер, принимаемых разными заинтересованными организациями.

Организации статистики окружающей природной среды способствовало принятие большого количества законодательных и нормативных актов по использованию и охране природных ресурсов в 1970-1980-х гг. Перечислим некоторые из них:

- Законы СССР «Основы земельного законодательства Союза ССР и союзных республик» 1968 г., «Основы водного законодательства Союза ССР и союзных республик» 1970 г., «Основы лесного законодательства Союза ССР и союзных республик» 1977 г.;
- постановление Верховного Совета СССР «О мерах по дальнейшему улучшению охраны природы и рациональному использованию природных ресурсов» 1972 г., Постановление Совмина СССР «Об усилении охраны природы и улучшении использования природных ресурсов» 1973 г., «О дополнительных мерах по усилению охраны природы и улучшению использования природных ресурсов» 1979 г.
- постановление ЦК КПСС и Совета Министров СССР «Об усилении работы по экономии и рациональному использованию сырьевых, топливно-энергетических и других материальных ресурсов» (1981 г.) и др.

Во многих указанных актах присутствовали разделы и статьи, предусматривающие правовые нормы по учету и отчетности наличия, состояния, использования и охраны природных ресурсов. В 1970-х гг. были приняты постановления директивного характера, которые предусматривали конкретные поручения различным государственным органам по организации статистических наблюдений за состоянием, загрязнением и охраной окружающей природной среды.

Период с 1992 г. по настоящее время, по мнению А.Д. Думнова [12], характеризуется значительной стагнацией статистики природопользования и окружающей природной среды по сравнению с предшествующими периодами, отсутствием крупных новаций, сужением информационной базы, нарастанием системных про-

блем. Используется в основном опыт, накопленный ранее, и не в полной мере. Статистика потеряла централизованный характер, в широких масштабах расплылась по различным министерствам и ведомствам.

Статистика лесных ресурсов, как самостоятельная отрасль статистики, включает комплекс показателей, характеризующих наличие, состояние, использование, восстановление и охрану лесных ресурсов. Разработкой форм статистической отчетности по лесным ресурсам занимались (и занимаются) одновременно статистический орган (во времена СССР Центральное статистическое управление СССР, потом Госкомстат СССР, в настоящее время Федеральная служба государственной статистики (Росстат)) и органы, осуществляющие государственное регулирование в области использования, охраны, защиты и воспроизводства лесов. Соответственно, действуют формы федерального (государственного) статистического наблюдения и формы отраслевого (ведомственного) статистического наблюдения. Причем за последние тридцать лет перечень отчетных форм, предоставляемых в Росстат и органы управления лесным хозяйством, менялся и имел тенденцию к сокращению.

В табл. 1 приведен перечень отчетных форм статистического наблюдения, предоставляемых лесопользователями. Некоторые формы предоставлялись сразу нескольким адресатам – в Росстат, Рослесхоз, Министерство природных ресурсов РФ. Большое количество отчетных форм (перечень не приводится) разработано и утверждено Министерством природных ресурсов РФ для проведения анализа деятельности лесничеств и организаций, находящихся в ведении министерства.

Таблица 1

ФОРМЫ СТАТИСТИЧЕСКОГО НАБЛЮДЕНИЯ В ОБЛАСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ, ОХРАНЫ, ЗАЩИТЫ И ВОСПРОИЗВОДСТВА ЛЕСОВ, ПРЕДОСТАВЛЯЕМЫЕ ЛЕСОПОЛЬЗОВАТЕЛЯМИ (ЧАСТИЧНО)

Форма	Периодичность	Росстат	Рослесхоз
Сведения о текущих затратах на охрану окружающей среды и экологических платежах (4-ОС)	Годовая	+	-
Сведения о лесовосстановлении и лесоразведении на территориях, подвергшихся радиоактивному загрязнению (1-РЛХ Чернобыль) ¹	Годовая	+	-
Сведения о воспроизводстве лесов и лесоразведении (1-ЛХ) ¹	Годовая	+	+
Сведения по отпуску древесины, мерам ухода за лесом, подсоске и побочным пользованиям (2-ЛХ)	Годовая	+	+
Сведения о рубках ухода и санитарных рубках леса (3-ЛХ)	Годовая	+	+
Сведения об остатках древесины на лесосеках и очистке мест рубок (4-ЛХ)	Годовая		+
Сведения о лесных пожарах (5-ЛХ) ¹	1 раз в год	+	+
Сведения о защите лесов (12-ЛХ) ¹	Годовая	+	+

4. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ЛЕСНЫХ РЕСУРСОВ В СССР

При государственной собственности на все природные ресурсы в СССР оставалась необходимость их

¹ С 2008 г. формы 1-РЛХ, 1-ЛХ, 5-ЛХ, 12-ЛХ предоставляются только в территориальный орган Росстата.

кадастрового и статистического учета. В диаграфическом бухгалтерском учете, основанном на способе двойной записи, лесные ресурсы не могли найти отражение по причине отсутствия денежной оценки. Советской экономической наукой до середины 50-х гг. XX в. отрицалось наличие стоимости у природных ресурсов, так как они не созданы трудом человека и не являются предметом купли-продажи. Считалось, что общество не может предоставлять природные ресурсы в пользование на условиях оплаты самому себе.

В Положении о бухгалтерских отчетах и балансах (1936 г., 1951 г.) было закреплено, что земельные участки, месторождения ископаемых, лесные и водные угодья, предоставленные предприятиям и организациям, в балансе не отражаются; площадь их показывается в справке к балансу. Однако площадь лесных земель являлась неудовлетворительным натуральным учетным измерителем, так как не раскрывала таких важных характеристик запасов лесных насаждений, как породный состав и запас древесины.

Введение платы за лесозаготовки положительно сказалось на организации забалансового (униграфического) бухгалтерского учета лесных ресурсов, основанного на простой записи. С 1 января 1933 г. введен платный отпуск древесины на корню из лесов местного значения для всех без исключения лесозаготовителей «в целях упорядочения хозяйства в лесах местного значения и повышения заинтересованности районных исполнительных комитетов и сельских советов в развитии этих лесов, а также в целях создания заинтересованности у лесозаготовителей в наиболее рациональной и планомерной разработке предоставляемых им лесосек» [3]. С 1949 г. введен платный отпуск древесины на корню для всех лесозаготовителей во всех лесах, не взималась плата за заготовку древесины лесхозами при рубках ухода.

В соответствии с лесным законодательством за лесхозами закреплялись лесосырьевые базы (определенные площади с запасами древесины) и лесосечный фонд (запас древесины на корню, предназначенный для заготовки) долгосрочного пользования. Величина заготовки древесины определялась величиной расчетной лесосеки. Расчетная лесосека – это допустимый объем изъятия древесины на определенной территории. В отечественной практике расчетная лесосека территории представляет собой сложную норму и назначается органами лесного хозяйства по согласованию с органами по экологии. Норма учитывает физико-биологическое состояние лесных ресурсов, социальные и экономические ограничения на промышленную рубку, экономические возможности их освоения. Расчетная лесосека ориентирована на рациональное ведение лесного хозяйства и оптимальные способы рубки древесины. Лесорубочный билет являлся документом на право заготовки древесины, выписывался на срок 12 месяцев.

Организация учета лесных ресурсов связана с решением определенных вопросов. Отметим, что вариантов ответов может быть больше.

- Какой объем древесины следует учитывать?
 - Все запасы древесины на лесосырьевой базе за разрешенный период пользования.
 - Лесосечный фонд за разрешенный период пользования.
 - Древесина на корню в размере годовой расчетной лесосеки.

2. Древесина на корню, на заготовку которой получены лесорубочные билеты.
- В какой натуральной единице измерения следует учитывать?
 - Кубические метры.
 - Тонны.
3. Каким методом следует оценивать запасы древесины?
- Затратным.
 - Результатным.
 - Нормативным.
 - Рентным.
 - Кадастровым (сущность перечисленных способов оценки приведена в табл. 2).

Таблица 2

ПОДХОДЫ К ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ОЦЕНКЕ ПРИРОДНЫХ РЕСУРСОВ

Подход	Формируемая стоимость природных ресурсов
Затратный	Совокупность затрат живого и овеществленного труда на освоение, вовлечение в хозяйственный оборот, воспроизводство, охрану и защиту
Результатный (результативный)	Чистый доход от эксплуатации как разность между выручкой от продажи продукции, получаемой от эксплуатации ресурса, и полными издержками по его вовлечению в оборот
Нормативный	Таксы (нормативы) возмещения ущерба, убытков и потерь, связанных с нарушением ресурсного и природоохранного законодательства
Рентный	Дополнительный доход, получаемый без затрат труда и предпринимательской деятельности в результате эксплуатации лучших природных ресурсов
Кадастровый	Оценка строится на совокупности данных о конкретном виде ресурса, включая характеристики его количества (запаса), качественного состава и структуры, местоположения и других признаков

Как показало исследование, в 1970-1980-х гг. было принято большое количество законодательных и нормативных актов, направленных на формирование и совершенствование государственного и статического учета лесных ресурсов. К этому периоду (1985 г.) относится утверждение Гослесхозом СССР «Инструкции по планированию, учету и калькулированию себестоимости промышленной продукции на предприятиях лесного хозяйства» (далее – Инструкция 1985 г.). В разделе 4 «Дополнительные особенности учета и калькулирования затрат основных промышленных производств», пункте 117 «Попенная плата» приводился порядок исчисления и учета таксовой стоимости древесины на корню. На наш взгляд, Инструкция 1985 г. содержала конкретные ответы на перечисленные вопросы и тем самым предложила практикующим бухгалтерам методу учета освоения лесного фонда.

1. Какой объем древесины следует учитывать?

Инструкция

«В бухгалтерском учете выделенный лесосечный фонд по лесорубочным билетам учитывается за балансом» [4].

Комментарий

Учету подлежала древесина на корню, которую лесозаготовительное предприятие имело право заготовить в течение 12 месяцев с 1 января по 31 декабря – срока, на который выдавались лесорубочные билеты. Получается, что учитывались не все потенциальные запасы

древесины и даже не лесосечный фонд в размере годовой расчетной лесосеки, а только та часть, которая:

- передана лесозаготовителю в пользование на дату составления отчетности и;
- хозяйственно доступна в обозримом будущем. Под хозяйственной доступностью понимается технологическая и техническая возможность освоения (разработки) запасов природных ресурсов и наличие права на их эксплуатацию.

В лесорубочных билетах древесина отпускалась в рубку в разрезе мест заготовки (лесосек), деловой и дровяной древесины, видов – хвойной и лиственной. Эти «разрезы» можно считать признаками аналитического учета.

2. В какой натуральной единице измерения следует учитывать?

Инструкция

«В соответствии с лесорубочными билетами (ордерами) предприятие обязано организовать оперативный учет фактической заготовки древесины в отведенных лесосеках на верхних и нижних складах в кубических метрах по конечной операции. В актах приемки работ фиксируется номер лесосеки, с которой доставлена древесина» [4].

Комментарий

В некоторых странах для учета заготавливаемой древесины применяются не единица измерения объема, а единица измерения веса – тонны. Ее применение вполне оправдано, так древесина в конце XX – начале XXI вв. прежде всего является сырьем для производства целлюлозы и плитных строительных материалов, которые измеряются в мировой практике в тоннах.

3. Каким методом следует оценивать запасы древесины?

Инструкция

«Сумма попенной платы определяется на основе подробного расчета на весь лесосечный фонд, соответствующий общему объему заготовки древесины планируемого года с учетом:

- породы, крупности деловой и дровяной древесины;
- тяготения и видов франко;
- расстояния вывозки (разряда такс);
- уровня такс на древесину, отпускаемую на корню;
- распределения лесов по лесотаксовым поясам» [4].

Комментарий

По описанным характеристикам, по нашему мнению, используется кадастровый подход, при котором оценка строится на совокупности данных о конкретном виде ресурса, включая характеристики его количества (запаса), качественного состава и структуры, местоположения и других признаков. В лесорубочных билетах указывался размер попенной платы, поэтому практическое применение этого способа оценки не вызывало затруднений.

В [7] учет лесных ресурсов, разрешенных к эксплуатации, описан еще более подробно.

«Таксовая стоимость отведенного лесозаготовителю лесосечного фонда, оформленная лесорубочными билетами, должна быть принята леспромхозами на учет по забалансовому счету «Лесосечный фонд в пределах установленных сроков заготовки древесины». На аналитических счетах этого забалансового счета дви-

жение попенной платы (как и кубомассы принятого и освоенного лесфонда) фиксируют по каждой лесосеке в отдельности. Попенную плату за освоенный лесфонд ежемесячно ... (как и соответствующую кубомассу) списывают на указанном забалансовом счете по данной лесосеке.

Таким образом, забалансовый счет «Лесосечный фонд в пределах установленных сроков заготовки древесины» отражает состояние освоения принятых лесосек с начала эксплуатации (в том числе и при разрешенных досрочных рубках) до 31 декабря отчетного года, т.е. года назначения лесосеки в рубку. Организационно-экономическое содержание забалансового счета лесосечного фонда весьма велико. Пользуясь этим счетом, бухгалтерия леспромхоза сосредотачивает информацию об освоении древостоев, обеспечивающую:

- текущий контроль за фактическими объемами древесины, заготовленной на каждой делянке;
- проведение обоснованных перерасчетов платежей попенной платы при отпуске леса с учетом по площади, если общее количество заготовленной древесины в целом по предприятию превышает более чем на 10% количество, отпущено в рубку, и доначисление платы;
- определение потерь предприятия от недополученной древесины против количества, обозначенного в лесорубочном билете, в размере попенной платы за недополученный лес;
- сигнальный контроль за лесосеками, не начатыми и не законченными рубкой к установленным в технологических картах срокам, с целью воздействия на недисциплинированные подразделения или для возбуждения ходатайств об отсрочке заготовки древесины и уплаты пени за предоставленную отсрочку;
- установление объемов леса, заготовленного на принятых лесосеках, но без получения лесорубочных билетов либо срубленного по билетам, но после установленных сроков заготовки (с учетом предоставленных отсрочек), и расчет неустоек, подлежащих взносу в бюджет с одновременным отнесением ущерба на виновных лиц;
- выявление неполного использования леса (недорубов) на делянках, прекращенных рубкой, и подсчет убытка от уплаты двойной таксовой стоимости оставленной на корню древесины для отнесения его на счета лесосечных бригад, по вине которых не использован древостой» [7, с. 124-125].

Схема предлагаемого забалансового счета приведена на рис. 3.

Дт	Забалансовый счет «Лесосечный фонд в пределах установленных сроков заготовки древесины»	Кт
	Оприходование древесины на корню, полученной для заготовки по лесорубочным билетам, по объему (в кубических метрах) и стоимости (в размере годовой суммы попенной платы)	Списание фактически заготовленной древесины по первичным учетным документам по объему (в кубических метрах) и стоимости (в размере попенной платы за фактический объем заготовленной древесины)

Рис. 3. Забалансовый счет «Лесосечный фонд в пределах установленных сроков заготовки древесины»

Методологию учета попенной платы можно считать попыткой отразить в бухгалтерском балансе стоимость лесных ресурсов, хозяйственно доступных для заготовки в обозримом будущем – в течение 12 месяцев с момента составления годового бухгалтерского баланса. Согласно «Инструкции по планированию, учету и калькулированию себестоимости промышленной продукции на предприятиях лесного хозяйства» [4], «...

попенная плата учитывается в разрезе деловой древесины и дров на счете «Расходы будущих периодов» в соответствии с фактически заготовленной древесиной. Попенная плата со счета «Расходы будущих периодов» списывается на затраты производства ежемесячно, по мере фактической вырубке лесосечного фонда, пропорционально среднегодовой стоимости одного кубического метра деловой древесины и дров». Предстоящие платежи зачислялись на счет «Расходы будущих периодов» со счета «Расчеты с бюджетом». Схема учета расчетов платы за древесину, отпускаемую на корню, приведена на рис. 4.

Дт	Счет «Расходы будущих периодов» субсчет «Предстоящие платежи попенной платы»	Кт
	Начисление годовой суммы попенной платы согласно выписанным лесорубочным билетам	Ежемесячное списание попенной платы на затраты на производство пропорционально фактическому объему заготовленной древесины
Дт	Счет «Основное производство»	Кт
	Ежемесячное включение в затраты на производство суммы попенной платы пропорционально фактическому объему заготовленной древесины	Фактическая себестоимость продукции лесозаготовок
Дт	Счет «Расчеты с бюджетом» субсчет «Попенная плата»	Кт
	Уплата попенной платы	Начисление годовой суммы попенной платы согласно выписанным лесорубочным билетам

Рис. 4. Учет расчетов платы за древесину, отпускаемую на корню

5. СОСТОЯНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЛЕСНЫХ РЕСУРСОВ В РФ В НАЧАЛЕ XXI в.

После распада СССР отечественная экономическая система начала существенно меняться, появились различные организационно-правовые формы собственности и новые экономические отношения между ними. Система бухгалтерского учета, сложившаяся в СССР, не смогла удовлетворять потребности выросшего числа пользователей учетной информации. Потребовалось реформирование нормативного регулирования и организации бухгалтерского учета. В [9] А.С. Бакаев писал, что учету «предстоит впитать в себя лучшие традиции и правила зарубежной практики ведения учета, сохраняя в целом национальную систему организации бухгалтерского учета... Предстоит большая работа по наполнению системы соответствующими документами (разработка новых, переработка и уточнение действующих нормативных актов) с учетом соблюдения международных принципов и общепринятых правил в области бухгалтерского учета, а также максимального сохранения национальных традиций».

Важным документом, определившим основы построения системы бухгалтерского учета в условиях

новой экономической среды, стала Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России (1997 г.). В Концепции определены «элементы формируемой в бухгалтерском учете информации о финансовом положении и о финансовых результатах деятельности организации» [6], а также условия их признания. Элементами бухгалтерской отчетности, как и в странах с развитой рыночной экономикой, являются активы, обязательства, капитал, доходы и расходы.

Природные ресурсы обладают двумя условиями признания активов:

- контролем в результате свершившихся фактов хозяйственной деятельности. Лесные участки эксплуатируются лесопользователями на основании договоров аренды лесного участка. Лесные участки по законодательству нельзя получить в собственность за плату, по договору дарения или в оплату по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами;
- возможностью приносить экономические выгоды в будущем. Лесозаготовки являются самым распространенным видом лесопользования в нашей стране. Экономическая выгода выступает в виде выручки от продажи лесопродукции.

Лесные ресурсы, как и другие объекты природопользования, относятся к основным средствам. Учет регулировался ПБУ 6/97 «Учет основных средств», однако стандарт не содержал специальных приемов учета и требований к раскрытию в отчетности информации о природных ресурсах. Только устанавливалось, что земельные участки и объекты природопользования не подлежат амортизации, так как их потребительские свойства с течением времени не изменяются. Предполагалось, что в дальнейшем специальные правила учета будут разработаны и в п. 1.3 ПБУ 6/97 говорилось, что «настоящее Положение применяется Министерством финансов Российской Федерации при установлении:

- особенностей учета операций по договору аренды;
- особенностей учета объектов природопользования» [5].

Прошли годы, в 2001 г. переработано ПБУ «Учет основных средств», а особенности учета объектов природопользования до сих пор не утверждены. В условиях отсутствия каких-либо рекомендаций по выбору метода оценки и ее расчету бухгалтер не имеет возможности надежно оценить запасы природных ресурсов, а это третье необходимое условие признания активов, без которого объект не может найти отражения в системе бухгалтерского учета и отчетности.

В 1999 г. на смену «Инструкции по планированию, учету и калькулированию себестоимости промышленной продукции на предприятиях лесного хозяйства» пришли «Методические рекомендации (инструкция) по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции лесопромышленного комплекса» (далее – Инструкция 1999 г.), утвержденные Министерством экономики РФ. Методические рекомендации действуют и в настоящее время в части, не противоречащей законодательным и нормативным документам первого и второго уровня нормативного регулирования бухгалтерского учета. Инструкция 1999 г. максимально сохранила национальные традиции и имеет явную преемственность методологии учета затрат на производство продукции (работ, услуг) из своей предшественницы. Конечно, это положительный момент. На учет затрат влияют отраслевые особенности организации, технологии производства и специфические объекты учета, которые объективно были, есть и будут.

При разработке Инструкции 1999 г. были учтены изменения в правовом регулировании лесопользования и правил бухгалтерского учета. В то же время учет лесного фонда, переданного предприятиям в эксплуатацию, не вошел в Инструкцию 1999 г. Теоретически, предприятия могут использовать методику забалансового учета лесосечного фонда, изложенную в Инструкции 1985 г., так как она не противоречит действующим правилам бухгалтерского учета. Для этого требуется разработать и закрепить в учетной политике раздел, посвященный забалансовому учету лесосечного фонда. Но практически этого не происходит. Достойный опыт бухгалтерского учета лесного фонда уходит вместе с бухгалтерами, которые работали в плановой экономике. С сожалением отмечаем, что этот опыт во многом утрачен.

Лесопользователи обязаны вести учет использования, охраны и защиты лесов, чтобы предоставить следующие нижеперечисленные данные:

- обязательные отчетные формы для внесения данных в лесной реестр и ведения лесного кадастра:
 - отчет об использовании лесов;
 - отчет об охране и защите лесов;
 - отчет о воспроизводстве лесов и лесоразведении;
- обязательные формы статистического наблюдения в области лесопользования:
 - сведения о воспроизводстве лесов и лесоразведении (1-ЛХ);
 - сведения о лесных пожарах (5-ЛХ);
 - сведения о защите лесов (12-ЛХ).

Можно сказать, что отчетные данные достаточно полно отражают использование лесных ресурсов. Но они ориентированы только на внешних пользователей, не имеющих прямого финансового интереса. Отчетность государственного учета предназначена для государственных органов, с ее данными можно ознакомиться в статических сборниках, государственных докладах о состоянии окружающей природной среды и т.п. материалах, содержащих обобщенные данные об определенной территории, межотраслевом комплексе, отрасли.

Данные бухгалтерского учета и отчетности способны удовлетворить большее количество заинтересованных пользователей. Польза для менеджеров убедительно раскрыта Б.В. Алаховым и В.В. Мальцевой [7, с. 124 -125]. Польза для инвесторов, покупателей, кредиторов, поставщиков заключается в большей информированности о ресурсах, контролируемых предприятием-лесопользователем. Учетная информация о лесном фонде может быть ценной не только в централизованно управляемой экономике, но и в условиях рыночной экономики. Поэтому мы считаем, что следует возродить и развивать бухгалтерский учет лесных ресурсов.

6. КВАЛИФИКАЦИЯ ПРИРОДНЫХ РЕСУРСОВ В МСФО И US GAAP

Бухгалтерский баланс, старейшая форма бухгалтерской отчетности, является главным источником информации об имущественном и финансовом положении организации на определенную дату. Одна из задач бухгалтерского баланса, как формы отчетности, показать заинтересованным пользователям, каким имуществом располагает организация для осуществления своей деятельности. Со второй половины XX в. обсуждаются вопросы включения социальных и экологических показателей в бухгалтерскую отчетность организации. Резо-

люция IX Международного форума бухгалтеров и аудиторов подтверждает, что «главными ресурсами развития экономики все в большей степени становятся люди и знания, которыми они обладают, интеллектуальный капитал и растущая профессиональная компетенция кадров» [18].

Не менее актуальными остаются вопросы отражения в бухгалтерском балансе и вполне материальных объектов – запасов природных ресурсов (месторождений полезных ископаемых, ресурсов растительного и животного мира, водных ресурсов). Несомненно, объем, качество и хозяйственная доступность природных ресурсов влияют на эффективность и результативность деятельности компаний, добывающих минеральные и биологические ресурсы. Информация о запасах природных ресурсов может влиять на показатели положения на рынке ценных бумаг. Как отмечает О.А. Сухарева [21], рыночная капитализация нефтегазодобывающей компании или стоимость выпущенных ею котируемых финансовых инструментов может сильно зависеть от подтвержденных запасов ископаемых в недрах месторождений, которыми компания владеет, и меняться в зависимости от поступления новой информации о подтверждении того или иного количества этих запасов.

Как правило, освоение природных ресурсов в добывающих отраслях требует длительного срока. Добыче запасов предшествуют стадии поиска, предварительной и детальной разведки запасов, прокладки транспортных путей, что позволяет отнести объект к долгосрочным активам. В отечественном учете и МСФО состав внеоборотных активов не является идентичным (таблица 3). В российских стандартах бухгалтерского учета (РСБУ) природные ресурсы отнесены к основным средствам, а в МСФО они исключены из сферы регулирования МСФО (IAS)16 «Основные средства», МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная собственность», МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство», МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых» и других стандартов по учету внеоборотных активов.

Таблица 3

**СОСТАВ ВНЕОБОРОТНЫХ АКТИВОВ
В РСБУ И МСФО**

Вид внеоборотных активов	РСБУ	МСФО
Основные средства	+	+
Нематериальные активы	+	+
Доходные вложения в материальные ценности (инвестиционная собственность)	+	+
Долгосрочные финансовые вложения	+	+
Биологические активы	-	+
Активы разведки и оценки	-	+
Финансовые инструменты	-	+
Долгосрочные активы, удерживаемые для продажи	-	+
Отложенные налоговые активы	+	+

В апреле 2010 г. Правление Комитета по МСФО опубликовало проект для обсуждения «Добывающие отрасли», посвященный многим специфичным вопросам учета деятельности добывающих предприятий. Действующий МСФО 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых» (2004 г.) не рассматривает учет добычи минеральных ресурсов, нефти и газа, не содержит требований специальных раскрытий информации о запасах минеральных полезных ископаемых. В проекте для обсуждения рассматриваются вопросы

отражения в финансовой отчетности деятельности по добыче и предлагаются рекомендации в отношении следующих вопросов:

- определения запасов и ресурсов для целей финансовой отчетности;
- основ признания минеральных и нефтегазовых активов;
- первоначального и последующего измерения минеральных и нефтегазовых активов;
- объема и характера раскрытия информации.

Основные рекомендации по учету запасов минеральных ресурсов, предлагаемые проектом для обсуждения «Добывающие отрасли», включают следующие положения.

1. В качестве определений запасов и ресурсов для целей финансовой отчетности должны использоваться определения, разработанные Комитетом по международным стандартам отчетности о запасах (CRIRSCO), или эквивалентные определения Общества инженеров-нефтяников (SPE).
2. Минеральные и нефтегазовые ресурсы признаются после получения юридического права на ведение поисково-разведочных работ. Информация, полученная в ходе деятельности по разведке и оценке запасов минеральных ресурсов, а также в ходе деятельности по разработке месторождений, представляет собой уточнение величины активов, связанных с разведкой/запасами и ресурсами.
 - Уровень детализации/агрегации, на котором признаются и представляются активы (известный как единица учета), первоначально представлен географической территорией, на которую распространяется право на осуществление геолого-разведочной деятельности. С течением времени по мере подготовки планов по разведке и разработке единица учета уточняется и в итоге устанавливаются одна или несколько единиц учета, обычно на уровне конкретной шахты или месторождения.
 - Компонентный подход, используемый при учете основных средств, применим к компонентам минеральных и нефтегазовых активов.
3. Минеральные и нефтегазовые активы измеряются по первоначальной стоимости, при этом в финансовой отчетности дополнительно раскрывается информация об объеме и текущей стоимости запасов.
4. Подробное раскрытие в финансовой отчетности следующей информации:
 - объема запасов в разбивке по видам сырья и по стране (или проекту, где это имеет существенное значение), включая:
 - доказанные разработанные запасы, доказанные неразработанные запасы и вероятные запасы;
 - используемые методы оценки и допущения;
 - анализ чувствительности к основным экономическим допущениям (например, ценовые допущения, допущения в отношении курсов валют);
 - выверку изменений в объемах запасов.
 - Измерения доказанных и вероятных запасов по текущей или справедливой стоимости в разбивке по крупным географическим регионам:
 - стандартизированное измерение или оценка по справедливой стоимости;
 - основы подготовки и допущения;
 - анализ чувствительности;
 - выверка изменений в стоимости запасов.
 - Выручки в разбивке по видам добытого сырья [15].

В Общепринятых стандартах бухгалтерского учета США (US GAAP) природные ресурсы относятся к основным средствам. Группами основных средств являются:

- здания;
- оборудование, мебель и приспособления;
- земля;
- усовершенствования земельного участка;
- природные ресурсы и др.

Стандартами учета для нефтегазодобывающих компаний предусмотрено дополнительное раскрытие ин-

формации об объеме и затратах на добычу нефтяных и газовых запасов. Эти данные приводятся в приложениях (пояснительной записке) к бухгалтерской отчетности. В частности, стандарт FASB 69 «Пояснение о деятельности по добыче нефти и газа» требует раскрытия следующей информации о количестве доказанных запасов:

- запасы нефти на начало отчетного периода;
- корректировка ранних оценок;
- покупка участков с углеводородами;
- расширение деятельности и обнаружение новых запасов;
- добыча;
- продажа участков с резервами.

Данные приводятся в двух натуральных единицах измерения – в миллионах тонн и миллионах баррелей.

Природные ресурсы в добывающих отраслях обладают характеристиками основных средств и в то же время имеют отличительные свойства. В табл. 4 дано сравнение некоторых свойств, имеющих значение для квалификации объекта в бухгалтерском учете.

Таблица 4

СВОЙСТВА ПРИРОДНЫХ РЕСУРСОВ КАК ОБЪЕКТА ВНЕОБОРОТНЫХ АКТИВОВ В ДОБЫВАЮЩИХ ОТРАСЛЯХ

Свойства природных ресурсов	
Общие с основными средствами	Отличные от основных средств
Наличие материально-вещественной формы. Способность приносить доход. Использование в производственной деятельности. Использование в течение длительного периода	Невозобновляемые ресурсы. Отсутствие физического износа. Отсутствие морального износа. Не созданы трудом человека. Возобновляемые ресурсы. Способность количественно меняться из-за природных факторов. Отсутствие морального износа. Возможно управление происходящими биологическими изменениями



Рис. 5. Квалификация природных ресурсов в РСБУ, МСФО и US GAAP

Возможно, неразрывная связь с землей, материально-вещественная форма и длительный срок освоения явились причинами квалификации природных ресурсов как объектов основных средств в РСБУ и US GAAP. Акцент на свойствах, отличных от основных средств – отсутствие износа, нерукотворный характер – исключили природные ресурсы из сферы применения МСФО 16 «Основные средства». Можно предположить, что после доработки

проекта для обсуждения «Добывающие отрасли» минеральные и нефтегазовые ресурсы будут названы самостоятельным видом внеоборотных активов (рис. 5).

Выводы

1. Первые правовые нормы, регулирующие лесопользование, были направлены на сохранение лесов в Европейской части России, прежде всего вдоль берегов судоходных рек и вокруг крупных населенных пунктов, где леса исполняли роль естественных ограждений от врагов. В период XVIII-XIX вв. принимается большое количество нормативных актов, направленных на регулирование отдельными видами лесопользования, создание органов управления лесами, организацию лесного хозяйства и контроля над соблюдением лесного законодательства. В это время складывается система управления лесами, при которой функции управления распределяются между несколькими ведомствами исходя из назначения лесов и характера использования лесных земель. Такая организация управления лесопользованием использовалась и в советское время.

Характер государственного регулирования лесных отношений не был одинаковым. Имели место периоды жесткого контроля, ограниченной и неограниченной свободы собственников по отношению к лесам. С XIX в. лесное законодательство кодифицируется, т. е. упорядочивается, систематизируется и объединяется в общий закон для всей страны. Это говорит не только о формировании самостоятельной отрасли ресурсного законодательства, но и понимании ответственности самого государства за создание условий, способствующих или препятствующих лесохозяйственной деятельности.

Законотворческая деятельность по регулированию лесных отношений стала двигателем для развития учета лесных ресурсов, т.к. прямо или косвенно отражала потребность органов государственной власти в информации, необходимой для управления лесопользованием и лесным хозяйством. А это требовало разработки методологии сбора, группировки, обобщения и представления необходимых сведений о лесном фонде. Лесные кодексы (начиная с XIX в. и по настоящее время) содержали разделы и статьи, предусматривающие правовые нормы по учету и отчетности наличия, состояния, использования и охраны лесных ресурсов.

2. Из всех природных ресурсов первым объектом учета стала земля, т.к. земледелие, скотоводство и землевладение были главным источником богатства. Владение земельным участком включало в себя владение всем, что неразрывно связано с землей – постройками, почвой, лесом и другой растительностью, недрами и воздушным столбом. Поэтому при учете земель в той или иной мере выполнялось описание и других природных ресурсов.

Первоначально учет земель велся для того, чтобы:

- распределить бремя податей и повинностей;
- получать платежи за предоставление земель в пользование;
- уточнить сведения о землевладельцах и формах землевладения.

Для описания земель создавались специальные учреждения, а ведение учета было формализовано. Регистром хронологического и систематического учета выступали специальные книги, заполняемые по определенным правилам обученными людьми.

В XIX в. кадастровый учет земельных ресурсов выходит на новый уровень. Развитие инженерной мысли положительно сказалось на качестве учетных данных, к словесным описаниям характеристик земельных участков прилагались чертежи, составленные по съемке в натуре. Из кадастрового учета земель выделился кадастровый учет лесных ресурсов, чему способствовало законодательное установление правил лесопользования и введение такс (попенной платы) за лесозаготовки в государственных лесах. Закладываются основы статистики земельных ресурсов.

Национализация природных ресурсов и отсутствие платы за их пользование после Октябрьской революции коренным образом изменили задачи кадастрового учета. С 50-х гг. прошлого века проводилась большая работа по лесоустройству

и инвентаризации лесов для создания базы данных о количестве и качестве лесов, их территориальном распределении, задача оценки лесов решалась неудовлетворительно.

Со второй половины прошлого века на регулярной основе осуществляется отслеживание таких важных показателей по лесному хозяйству, как сведения о воспроизводстве лесов и лесоразведении, о защите лесов и лесных пожарах. Перечень форм государственного статистического наблюдения за лесопользованием, предоставляемых в Росстат и органы управления лесным хозяйством, менялся и имел тенденцию к сокращению. Формы отраслевого статистического наблюдения, содержащие сведения о видах и объеме лесопользования, в СССР предоставлялись в Госкомстат и органы управления лесным хозяйством. В настоящее время эти сведения предоставляются в Рослесхоз и Министерство природных ресурсов РФ в объеме и сроках, устанавливаемых самими органами управления.

3. В вопросах учета лесных ресурсов советская школа бухгалтерского учета добила больших успехов. Все природные ресурсы отражались за балансом по площади, т. е. только в натуральной единице измерения. На базе глубоких исследований особенностей бухгалтерского учета в разных отраслях народного хозяйства в 60-80 гг. прошлого века было утверждено большое количество отраслевых инструкций по учету затрат на производство. Инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости промышленной продукции на предприятиях лесного хозяйства содержала методику учета лесного фонда, хозяйственного доступного в течение 12 месяцев. Методика обладала следующими достоинствами:

- простота организации;
- возможность выявления проблемных мест производственного процесса;
- использование в учете нефинансовой информации;
- ориентация на потребности управления предприятием.

Методика давала ответы на многие существенные моменты учета лесных ресурсов, полученных в эксплуатацию:

- объем древесины на корню, подлежащий учету;
- единица учета древесины на корню;
- способ оценки лесосечного фонда.

На наш взгляд, методологию учета платежей за лесопользование (попенной платы) можно считать попыткой отразить в бухгалтерском балансе стоимость лесных ресурсов, хозяйственно доступных для заготовки в обозримом будущем – в течение 12 месяцев с момента составления годового бухгалтерского баланса.

4. Неудовлетворительно оцениваем современное состояние отечественного бухгалтерского учета природных ресурсов. Достойные достижения учета лесных ресурсов в советское время не получили дальнейшего развития и нового качества. До сих пор не утверждены особенности учета объектов природопользования. Действующая инструкция по учету затрат и калькулированию себестоимости продукции лесопромышленного комплекса не содержит методики учета лесосечного фонда.

5. В российских стандартах бухгалтерского учета, МСФО и US GAAP природные ресурсы относятся к внеоборотным активам, так как их освоение и добыча в большинстве случаев требует длительного срока. Объектом учета выступают запасы природных ресурсов, находящиеся под контролем компании. Под контролем понимается наличие права на поиск, исследование, оценку, разработку запасов природных ресурсов. В РСБУ и US GAAP природные ресурсы признаются объектами основных средств. В Комитете по МСФО находится на доработке после полученных комментариев проект для обсуждения «Добывающие отрасли». В проекте стандарта запасы минеральных природных ресурсов предполагается квалифицировать в отдельный вид внеоборотных активов. МСФО и US GAAP пока не уделяют внимания особенностям бухгалтерского учета лесных ресурсов.

Без сомнения, международные системы учета и отчетности располагают лучшим инструментом учета невозобновляемых природных ресурсов (запасов минеральных ресурсов, нефти и газа). Хотя эти ресурсы пока не отражаются в бухгалтер-

ском балансе, пользователи отчетности могут получить информацию о доказанных разработанных запасах, доказанных неразработанных запасах и вероятных запасах из приложений к бухгалтерской отчетности. Эти данные приводятся наряду с экономическими показателями по единому для всех добывающих компаний требованию, что положительности сказывается на надежности и сопоставимости отчетных данных. Без этой информации пользователи финансовой отчетности не могут должным образом понять и оценить риски, связанные с добывающей деятельностью. В РСБУ вопросы учета запасов природных ресурсов практически не затрагиваются, а применение правил ПБУ 6/01 «Учет основных средств» не позволяет бухгалтеру сформировать и представить данные о наличии, движении и стоимости этого актива.

Литература

1. Свод законов Российской империи [Текст] : Т. VIII. Ч. 1 : Устав лесной. – СПб. : Русское книжное товарищество «Деятель», 1912. – 210 с.
2. Лесной кодекс РФ [Электронный ресурс] : принят Гос. Думой Федер. Собр. Рос. Федерации 08 нояб. 2006 г.: введ. Федер. законом Рос. Федерации от 04 дек. 2006 г. №200-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
3. О прекращении бесплатного отпуска древесины из лесов местного значения [Электронный ресурс] : постановление ЦИК СССР №59, СНК СССР №170 от 23 фев.1933 г. // СЗ СССР. – 1933. – №14. Доступ из справ.- правовой системы «Консультант Плюс».
4. Инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости промышленной продукции на предприятиях лесного хозяйства [Электронный ресурс]: утв. Гослесхозом СССР 06 авг. 1985 г. Документ опубликован не был. Доступ из справ.- правовой системы «Консультант Плюс».
5. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/ 97 [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 3 сент. 1997 г. №65н // Российские вести. – №36. Доступ из справ.- правовой системы «Консультант Плюс».
6. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России [Электронный ресурс]: одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при М-во финансов РФ, Президентским советом ИПБ РФ 29 дек. 1997 г. // Финансовая газета. – 1999. – №1. Доступ из справ.- правовой системы «Консультант Плюс».
7. Аллахов Б.В. Бухгалтерский учет в лесной, целлюлозно-бумажной и деревообрабатывающей промышленности [Текст] : учебник для техникумов / Б.В. Аллахов, В.В. Мальцева. – М. : Лесная промышленность, 1985. – 416 с.
8. Ахрамеева О.В. Гражданско-правовые и нравственно-религиозные аспекты исторического становления и развития нотариата как института государства и права [Электронный ресурс] / О.В. Ахрамеева, С.О. Звонков // Нотариус. – 2007. – №1. Доступ из справ.- правовой системы «Консультант Плюс».
9. Бакаев А.С. Нормативное обеспечение бухгалтерского учета. Анализ и комментарии [Электронный ресурс] / А.С. Бакаев. – М. : МЦФЭР, 2001. – 125 с. Доступ из справ.- правовой системы «Консультант Плюс».
10. Березин М.Ю. Региональные и местные налоги: правовые проблемы и экономические ориентиры [Электронный ресурс] / М.Ю. Березин. – М. : Волтерс Клувер, 2006. – 640 с. Доступ из справ.- правовой системы «Консультант Плюс».
11. Быковский В.К. Использование лесов в Российской Федерации: правовое регулирование [Электронный ресурс] / В.К. Быковский. – М. : Волтерс Клувер, 2009. – 232 с. Доступ из справ.- правовой системы «Консультант Плюс».
12. Думнов А.Д. Становление статистического изучения природных ресурсов и природопользования [Электронный ресурс] / А.Д. Думнов // Природа России : национальный портал. URL: <http://www.priroda.ru/reviews/detail.php?ID=8475> (дата размещения 02.04.2008)
13. История развития земельного кадастра в России [Электронный ресурс] // Федеральный кадастровый центр

- «Земля» : филиал по Центральному федеральному округу. URL: http://cfo.fccland.ru/doc.aspx?id=263&doc_id=149 (дата обращения 25.08.2010).
14. Крассов О.И. Право собственности на леса [Электронный ресурс] / О.И. Крассов // Экологическое право. – 2006. – №3. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
 15. Международные стандарты финансовой отчетности [Электронный ресурс] // Финансовая газета. – 2010. – №16. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
 16. Навасардова Э.С. Кодификация лесного законодательства России в XIX в. [Электронный ресурс] / Э.С. Навасардова // Общество и право. – 2009. – №4. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
 17. Пуряева А.Ю. Лесное право [Электронный ресурс] : учеб. пособие / А.Ю. Пуряева, А.С. Пуряев. – М. : Деловой двор, 2009. – 408 с. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
 18. Резолюция IX Международного форума бухгалтеров и аудиторов [Электронный ресурс] // Все для бухгалтера. – 2008. – №8. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
 19. Сворцов О.Ю. Сделки с недвижимостью в коммерческом обороте [Электронный ресурс] / О.Ю. Сворцов. – М. : Волтерс Клувер, 2006. – 368 с. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
 20. Словарь современных экономических терминов [Текст] / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский. – М. : Айрис-пресс, 2007. – 480 с.
 21. Сухарева О.А. Специфические проблемы бухгалтерского учета в добывающих отраслях и их регулирование в МСФО [Электронный ресурс] / О.А. Сухарева // Международный бухгалтерский учет. – 2009. – №10. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
 22. Тихомирова Л.А. Законодательство Российской Федерации об охране окружающей среды: проблемы реализации [Электронный ресурс] : Монография / Тихомирова Л.А. – М.: АТИСО, 2008. – 225 с. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
 23. Толковый словарь русского языка [Электронный ресурс] : под ред. Д. Н. Ушакова. Электронное издание ver.2., Издатель: ЭТС. Системные требования: windows 98/Me/NT/2000/XP/Vista.
 24. Центральные архивы Москвы : путеводитель по фондам: выпуск 2. [Электронный ресурс]. Электронная публикация. Главархив Москвы, 2007. URL: <http://www.stroi.ru/gau/images/Putevoditel-2/titul.htm> (дата обращения 20.08.2010).

Ключевые слова

Бухгалтерский учет; кадастровый учет; забалансовый учет; лесные ресурсы; лесопользование; отчетность; оценка; природные ресурсы; статистика; управление.

Морозова Елена Владимировна

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы исследования. Земля, леса, недра были и остаются важными ресурсами развития российской экономики. Управление использованием и охраной природных ресурсов невозможно без полной и комплексной информации. В настоящее время информация о лесных ресурсах находится в лесном кадастре, лесном реестре, большой объем данных предоставляет статистика лесных ресурсов, стоимостные показатели наличия и эксплуатации природных ресурсов в конкретной компании дает бухгалтерский учет.

Комплексное исследование систем учета во времени представляется нам интересным, так как дает представление об эволюции учета природных ресурсов; позволяет проследить смену информационных потребностей, и, соответственно, задач учета; дает возможность сравнить, в какой степени учетные системы удовлетворяют запросы пользователей.

Научная новизна и практическая значимость. В первых четырех разделах статьи дается обзор основных этапов нормативного регулирования лесных отношений, становления и развития кадастрового и статистического учета лесных и земельных ресурсов в Российской империи, СССР и Российской Федерации. Автор раскрывает, какая информация о природных ресурсах представляла интерес для органов государственной власти, какими способами собиралась, в каких

документах (книгах, отчетных формах) представлялась пользователям. В качестве замечания отметим, что хотелось бы увидеть более четкую оценку современного состояния кадастрового и статистического учета природных ресурсов.

Четвертый, пятый и шестой раздел статьи посвящены бухгалтерскому учету лесных ресурсов в плановой и рыночной экономике. Обоснованы достоинства и недостатки советского бухгалтерского учета лесных ресурсов, представлены положения МСФО и US GAAP по учету запасов нефти, газа и полезных ископаемых. На этой основе сделан вывод об уже решенных задачах и перспективах развития отечественного бухгалтерского учета природных ресурсов.

Заключение. Несмотря на сделанное замечание, считаем, что статья Морозовой Елены Владимировны представляет научную и практическую значимость, содержание работы раскрывает выбранную тему, имеет четкую структуру и содержит выводы, вытекающие из проведенного исследования.

Статья рекомендована к публикации в научных изданиях, содержащихся в перечне Высшей аттестационной комиссии РФ.

Броило Е.В., д.э.н., профессор кафедры бухгалтерского учета, анализа, аудита и налогообложения Сыктывкарского лесного института

2.4. ACCOUNTING OF WOOD RESOURCES: HISTORY AND CURRENT STATE

E.V. Morozova, Ph.D in Economics, Associate Professor,
Department of Accounting, Analysis and Audit

Syktvykar Forest Institute

The clause is devoted history and a current state of legal regulation and accounting of wood resources in Russia. The author has considered establishment and the organization cadastral and the statistical accounting of wood resources in VIII – XX century. The business accounting methodology forest fund in the USSR is in detail opened. The estimation of the business accounting of wood resources during the Post-Soviet period is given. Comparison of qualification of natural resources in Russian accounting standards and international business accounting standards is executed.

Literature

1. The Laws of the Russian Empire: Vol. VIII. Part. 1. Forest Charter. – SPb : Russian book company «Deyatel», 1912.
2. Forest Code of the Russian Federation. Russian Federal Act №200-FZ at 04 Dec. 2006.
3. About the termination of free holiday of wood from woods of local value. Resolution CEC USSR №59 at 23 Feb. 1933.
4. Instruction on planning, accounting and calculation of the cost of industrial production in Forest Enterprises. State Forestry. 06 Aug. 1985.
5. Russian Accounting Standards «Fixed assets » 6/01. Ministry of Finance Order №65n at 03 Sep. 1997.
6. The business accounting concept in market economy of Russia. It is approved by Methodological council about the business accounting at the Ministry of Finance, The Presidential Council of the Institute of Professional Accountants RF at 29 Dec. 1997.
7. B.V. Alahov, V.V. Maltceva. The business accounting in the wood, pulp-and-paper and woodworking industry: the textbook for technical schools – М.: Forest Industry, 1985.
8. O.V. Ahrameeva, S.O. Zvonok. Civil-law and moral-religious aspects of historical formation and notariate development as state and right institute // Notary. – 2007. – №1.
9. A.S. Bakaev. Standard provision of the business accounting. The analysis and comments. – М.: MCFER, 2001.
10. M.U. Berezin. Regional and the local taxes: legal problems and economic reference points. – М.: Volters Kluver, 2006.
11. V.K. Bykovskij. Use of woods in the Russian Federation: legal regulation. – М.: Volters Kluver, 2009.

12. A.D. Dumnov. Formation of statistical studying of natural resources and wildlife management. URL: <http://www.priroda.ru/reviews/detail.php?ID=8475>.
13. History of development of a ground cadastre in Russia. URL: http://cfo.fccland.ru/doc.aspx?id=263&doc_id=149
14. O.I. Krassov. Ownership right on woods // *Ecologicheskoe pravo*. – 2006. – №3.
15. Financial reporting international standards // *Finansovay gazeta*. – 2010. – №16.
16. E.S. Navasaradova. Codification of the wood legislation of Russia in XIX c. // *Obshchestvo i pravo*. – 2009. – №4.
17. A.U. Puryaeva, A.S. Puryaev. The wood right: the education guidance. – M.: Delovoj dvor, 2009.
18. The resolution of IX International forum of accountants and auditors // *Vse dlya buhgaltera* – 2008. – №8.
19. O.U. Skvortcov. Real estate transactions in commercial turnover. – M.: Volters Kluver, 2006.
20. The dictionary of modern economic terms. B. A. Rajzberg, L. Sh. Lozovskij. – M.: Ajris-press, 2007.
21. O.A. Suhareva. Business accounting special problems in extracting industries and their adjustment in IFRS // *Mezhdunarodnyi buhgalterskij uchet*. – 2009. – №10.
22. L.A. Tihomirova. The legislation of the Russian Federation on preservation of the environment: realization problems. – M.: ATISO, 2008.
23. The explanatory dictionary of Russian under the editorship of D.N. Ushakov. The electronic edition ver. 2., Editor: ETS.
24. The central archives of Moscow. URL: <http://www.stroi.ru/gau/images/Putevoditel-2/titul.htm>.

Keywords

The accounting; cadastral accounting; contingent accounting; wood resources; using of wood resources; the reporting; an estimation; natural resources; statistics; management.