

2.4. ПРОБЛЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ПРОЦЕССА ПРИРОДОПОЛЬЗОВАНИЯ

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

Сыктывкарский лесной институт

В работе проведено исследование использования природных ресурсов с позиций бухгалтерского учета.

Процесс вовлечения использования природных ресурсов представлен как самостоятельная часть финансово-хозяйственной деятельности добывающих предприятий, которая имеет совокупность специфических активов, обязательств и хозяйственных операций. Проведен сравнительный анализ положений стандартов бухгалтерского учета России и IFRS, затрагивающих учет использования природных ресурсов. Дана оценка состояния регулирования бухгалтерского учета объекта исследования в российских стандартах, IFRS и US GAAP.

Рассмотрены области использования природных ресурсов, вызывающие наибольший интерес в исследованиях по экономике и бухгалтерскому учету. Перечислены проблемы, поднимаемые учеными и практиками по каждому из рассмотренных направлений. Изложена авторская позиция по кругу проблем, которые предполагается решить в рамках разработки методологии бухгалтерского учета использования природных ресурсов.

1. АНАЛИЗ ОТЕЧЕСТВЕННОЙ И ЗАРУБЕЖНОЙ ПРАКТИКИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ПРИРОДОПОЛЬЗОВАНИЯ

Понятие «природопользование» вошло в научный оборот в конце 1960-х гг., когда возрос интерес к проблемам взаимоотношения природы и общества. А.Р. Грошев [7] определяет природопользование как совокупность форм и методов эксплуатации и воспроизводства природных ресурсов. Согласно Большой советской энциклопедии, природопользованием является совокупность воздействий человечества на географическую оболочку Земли, рассматриваемая в комплексе. В.П. Каракин [25] под природопользованием понимает различные формы непосредственного взаимодействия и взаимоотношений человека и природных систем и процессов в соответствующих пространственно-временных масштабах с целью получения общественно (социально) значимых продуктов, услуг, энергии.

Многогранность природопользования определяет множество подходов, с позиций которых должен изучаться этот процесс. К важнейшим относятся естественно-исторический, экономический, социальный, технический, географический, экологический и другие подходы. В целом природопользование рассматривается как комплексное междисциплинарное направление, область знаний о возможностях, ограничениях и эффективности использования различных компонентов природы и природно-ресурсных систем в социально-экономическом развитии территории, регионов, страны [25]. В настоящее время природопользование исследуется в русле концепции устойчивого развития.

В бухгалтерском учете понятие природопользования не используется, хотя фактически реализуется в отраслях экономики, связанных с добычей природных ресурсов. Для изучения природопользования с позиций бухгалтерского учета затронем категории предмета и объекта бухгалтерского учета.

Я.В. Соколов [28] считает, что предметом бухгалтерского учета являются факты хозяйственной жизни, ко-

торые заданы целями, стоящими перед учетом. По мнению В.Ф. Паляя [21], предметом бухгалтерского учета является капитал как величина средств, вложенных в хозяйственную деятельность, их перемещение и трансформация в процессе оборота, включая приращение либо уменьшение в результате хозяйственной деятельности. Функционирование большинства предприятий связано с хозяйственными операциями по использованию природных ресурсов, вовлечение которых в хозяйственный оборот требует наличия основного и оборотного капитала. Поэтому природопользование как часть хозяйственной деятельности составляет предмет бухгалтерского учета.

В диссертационном исследовании природопользование рассматривается как основная часть финансово-хозяйственной деятельности добывающего предприятия, состоящая из определенных стадий по вовлечению природного ресурса в оборот, дальнейшему промышленному освоению, выводу из эксплуатации и восстановлению природной среды после окончания использования ресурса. Наименование и последовательность стадий определяется видом природного ресурса и особенностями используемой технологии добычи.

Предмет бухгалтерского учета изучается через его объекты (элементы предмета):

- обеспечивающие экономическую деятельность организации – хозяйственные средства (активы) и их источники (капитал и обязательства);
- составляющие экономическую деятельность организации – хозяйственные процессы и их отдельные факты (хозяйственные операции).

Е.А. Мизиковский [30] отмечает, что для повышения управленческих качеств и обеспечения достоверного и своевременного бухгалтерского учета хозяйственной деятельности следует разукрупнить объекты учета по классификаторам групп, подгрупп и видов. «Разукрупним» природопользование, чтобы определить объекты учета.

1. Хозяйственные средства. Представлены объектами внеоборотных и оборотных активов. К внеоборотным относятся: земельные и лесные участки, участки с водными объектами, запасами полезных ископаемых, автомобильные дороги, лицензии на поисково-разведочные работы, разработку полезных ископаемых, разведочные скважины и др. К оборотным относятся отложенные затраты, возникающие в процессе природопользования.
2. Источники образования хозяйственных средств. Это обязательства, связанные с получением и вовлечением в оборот природных ресурсов. К ним относятся обязательства по оплате арендных и лизинговых платежей за потребление (использование) ресурса, за право пользования ресурсом, за нерациональное использование ресурса, на воспроизводство и охрану ресурса.
3. Хозяйственные процессы и составляющие их хозяйственные операции. В процессе заготовления происходит получение природных ресурсов в собственность, аренду, лизинг, концессию или другую договорную форму природопользования. Процесс производства подразумевает изучение, оценку, подготовку к освоению, освоение, охрану и воспроизводство природного ресурса. В процессе производства создаются продукты из природных ресурсов либо при их помощи, а в процессе реализации они приобретают денежную форму и вложенный в производство капитал увеличивается на величину прибавочного продукта.

Использование природных ресурсов не находит подробного отражения в учетных стандартах большинства стран. По нашему мнению, такая ситуация в некоторой степени объясняется доминированием государственной собственности на полезные ископаемые и их исклуче-

нием из оборота. В ряде стран (Франции, Германии, Японии, Англии, отдельных штатах США, Канаде) право частной собственности на запасы полезных ископаемых допускается на земельных участках, находящихся в частной собственности. При этом собственник земли не обладает абсолютным правом на месторождение и не вправе самостоятельно им распоряжаться. Например, только государственные органы имеют право давать разрешения на разведку и эксплуатацию недр специальным субъектам предпринимательской деятельности. Во многих странах при передаче прав собственности на землю за государством сохраняется право на все недра, а также на разведку, разработку и добычу полезных ископаемых.

Рассмотрим отечественную и зарубежную практику бухгалтерского учета отдельных объектов природопользования.

В Российской Федерации бухгалтерский учет традиционных природных ресурсов (земельных, лесных, водных, полезных ископаемых) регулируется стандартом, посвященным учету основных средств – ПБУ 6/01 «Учет основных средств» [1]. В стандарте для совокупности природных ресурсов используется термин «объекты природопользования», который в тексте ПБУ 6/01 упоминается два раза. Первый – когда приводится перечисление объектов основных средств, второй – когда природные ресурсы исключаются из состава амортизируемого имущества. Согласно п. 17 ПБУ 6/01, потребительские свойства земельных участков и объектов природопользования с течением времени не меняются, поэтому они также исключаются из состава активов, которые можно переоценивать.

Объекты природопользования принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, зависящей от способа поступления актива в организацию. Планом счетов для обобщения информации о затратах организации в природные ресурсы предусмотрены субсчета 08.1 «Приобретение земельных участков» и 08.2 «Приобретение объектов природопользования» (табл. 1). Аналитический учет строится по каждому участку.

Таблица 1

СХЕМА СУБСЧЕТА 08.1 «ПРИОБРЕТЕНИЕ ОБЪЕКТОВ ПРИРОДОПОЛЬЗОВАНИЯ»

Операции по дебету субсчета	Операции по дебету субсчета
Сальдо начальное: стоимость объектов природопользования, не введенных в эксплуатацию на начало отчетного месяца	Уменьшение стоимости объекта: ввод объектов природопользования в эксплуатацию (Дт сч. 01 «Основные средства» – Кт сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»)
Увеличение стоимости объекта: на сумму затрат, связанных с приобретением объектов природопользования в отчетном месяце (Дт сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» – Кт сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 75 «Расчеты с учредителями» и др. счета)	-
Сальдо конечное: стоимость объектов природопользования, не введенных в эксплуатацию на конец отчетного месяца	-

Временной отрезок между приобретением и вводом в эксплуатацию связан с обязанностью регистрации

прав на объекты недвижимости, к которым гражданское законодательство относит земельные участки, участки недр и все объекты, связанные с землей так, что перемещение без несоразмерного ущерба их назначению невозможно.

При вводе в эксплуатацию объектов природопользования составляется акт приемки-передачи основных средств и на его основании открывается инвентарная карточка. Унифицированные формы первичной учетной документации по учету основных средств не содержат форм, предназначенных специально для природных ресурсов.

ПБУ 6/01 не предусматривает раскрытия особой информации об объектах природопользования. Как и по другим группам основных средств, в бухгалтерской отчетности необходимо раскрыть данные:

- о первоначальной стоимости на начало и конец года, движении за год;
- об объектах, предоставленных и полученных по договорам аренды;
- об объектах недвижимости, принятых в эксплуатацию и фактически используемых, находящихся в процессе государственной регистрации и др.

В финансовой отчетности информация об объектах природопользования приводится в бухгалтерском балансе (ф. №1) в разделе I «Внеоборотные активы» по статье «Основные средства», «Прочие внеоборотные активы» и в Приложении к бухгалтерскому балансу (ф. №5) в разделе «Основные средства».

В МСФО 16 «Основные средства» (МСФО 16) рекомендуются следующие классификационные группы основных средств: земля, здания, производственное оборудование, суда, самолеты, иные транспортные средства, мебель и прочие принадлежности, оборудование административных учреждений. Из сферы применения МСФО 16 исключены:

- объекты, классифицированные в качестве предназначенных на продажу согласно МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи и прекращенная деятельность»;
- биологические активы, связанные с сельскохозяйственной деятельностью (МСФО 41 «Сельское хозяйство»);
- права на минеральные ископаемые, поиск и добычу минеральных ископаемых, нефти, природного газа и аналогичных невозможных ресурсов [19].

Природные ресурсы не перечислены в составе объектов основных средств, не попадают под регулирование стандартов по учету других активов (МСФО 2 «Запасы», 38 «Нематериальные активы», 40 «Инвестиционная собственность» и др.).

В Российских стандартах бухгалтерского учета (РСБУ) и МСФО пока нет специального стандарта, предусматривающего учет обязательств, связанных с природопользованием, так как для получения и вовлечения в оборот природных ресурсов организация использует те же средства производства, что и для осуществления других направлений хозяйственной деятельности – труд, основной и оборотный капитал. Поэтому обязательства, связанные с природопользованием, по своему характеру и видам не отличаются от обязательств, возникающих в процессе заготовления, производства или продажи продукции. Тем не менее, среди них можно выделить обязательства, которые очевидно связаны с использованием природных ресурсов. Например:

- возникающие в силу действия договора:
 - задолженность по аренде земельного, лесного участка, участка недр;

- задолженность по оплате прав на разработку природных ресурсов, выполненных поисково-разведочных работ;
- возникающие в силу требований законодательства: задолженность по оплате налогов за использование или добычу ресурса (земельный налог, налог на добычу углеводородов), загрязнение окружающей среды;
- сложившиеся в результате хозяйственной практики: обязательства по восстановлению пострадавшего от деятельности организации природного объекта. Возникают в случае,

когда организация придает большое значение охране окружающей среды и делает об этом конкретные заявления. Объекты учета, связанные с природопользованием, напрямую или косвенно затрагиваются стандартами, регулирующими учет активов, обязательств и групп хозяйственных операций. Проведем сравнительную характеристику РСБУ и МСФО (табл. 2).

Таблица 2

СТАНДАРТЫ, ЗАТРАГИВАЮЩИЕ УЧЕТ ПРИРОДОПОЛЬЗОВАНИЯ

РСБУ	МСФО
Объект учета – аренда объектов природопользования	
<p>Специального стандарта нет. Применяется гл. 34 «Аренда» Гражданского кодекса РФ (ГК РФ). Существует деление аренды на операционную и финансовую. Земельным, Лесным, Водным кодексами, законом «О недрах», «Об особо охраняемых природных территориях» и др. установлены особенности сдачи в аренду природных объектов, которые не могут быть предметом договора финансовой аренды (ст. 665 ГК РФ)</p>	<p>МСФО 17 «Аренда». С точки зрения учета и отражения в отчетности, аренда подразделяется на операционную и финансовую. Из всех природных ресурсов внимание уделено только аренде земли. Если по окончании срока аренды земли предполагается передача арендатору прав собственности, аренда классифицируется как финансовая, в обратном случае – как операционная</p>
Объект учета – лицензии и (или) права на природные ресурсы, их разведку, разработку и добычу	
<p>Специального стандарта нет. На практике включаются в состав расходов будущих периодов. Для их учета применяются Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, План счетов, отраслевые методические документы. Кроме того, принимаются во внимание правила налогового учета расходов на освоение природных ресурсов (ст. 261, 325 гл. 25 Налогового кодекса РФ «Налог на прибыль организаций»)</p>	<p>МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка минеральных ресурсов». Являются активами по разведке и оценке минеральных ресурсов, которые подразделяются на материальные и нематериальные. Права на разработку месторождений, лицензии, права на выбросы загрязняющих веществ относятся к нематериальным активам разведки и оценки</p>
Объект учета – обесценение активов, связанных с использованием природных ресурсов	
<p>Специального стандарта нет Тестирование на обесценение не производится. Возможность использования оценки по восстановительной стоимости предусмотрена ПБУ 6/01. Переоценка проводится по группам однородных объектов основных средств не чаще одного раза в год (на начало отчетного года). Результаты переоценки подлежат признанию в бухгалтерском балансе</p>	<p>МСФО 36 «Обесценение активов» Каждый объект долгосрочных активов подлежит ежегодному тестированию на выявление признаков обесценения актива. Сущность данной процедуры в бухгалтерском учете заключается в определении конкретных значений показателей возмещаемой стоимости и их последующем сравнении с балансовой стоимостью актива. Способ отражения в отчетности зависит от модели последующей оценки актива – по первоначальной или справедливой стоимости, убыток от обесценения подлежит признанию в отчете о прибылях и убытках либо в балансе</p>
Объект учета – налоговые обязательства	
<p>Специального стандарта нет, используются требования налогового законодательства. Платежи, взимаемые государством, выступают в форме прямых и косвенных налогов, целевых платежей</p>	
<p>Например: земельный, водный налог, налог на добычу полезных ископаемых, плата за негативное воздействие на окружающую среду</p>	<p>Например, платежи за недропользование во Франции включают налог на минеральные ресурсы, на добывающую деятельность; в Германии – налог на рудное поле, на горные разработки, на добычу углеводородов</p>
Объект учета – затраты на охрану природы	
<p>ПБУ 10/99 «Расходы организации». Признаются в бухгалтерском учете расходами, если удовлетворяют условиям, перечисленным в п. 16. Затраты на охрану, защиту и воспроизводство природных ресурсов производятся, как правило, согласно требованиям ресурсного и природоохранного законодательства и включаются в состав расходов по обычным видам деятельности</p>	<p>Принципы подготовки и составления финансовой отчетности Расходы, как элемент финансовой отчетности, признаются, если: • существует вероятность того, что экономическая выгода будет утрачена; • объект имеет стоимость, которая может быть надежно оценена. Чаще всего природоохранные затраты производятся в силу требований законодательства, договора аренды, лицензии и других договорных форм природопользования. Относятся к расходам по обычным видам деятельности</p>
Объект учета – обязательства по охране природы	
<p>ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности». В п. 3 ПБУ 8/01 к условным фактам хозяйственной деятельности отнесены: • незавершенные на отчетную дату судебные разбирательства, в которых организация выступает истцом или ответчиком, и решения по которым могут быть приняты лишь в последующие отчетные периоды; • обязательства в отношении охраны окружающей среды и др. Под существующие обязательства создаются резервы, возможные обязательства только раскрываются в пояснительной записке</p>	<p>МСФО 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы». По обязательствам с неопределенным временем и суммой создается резерв. При анализе существования текущего обязательства организация рассматривает все возможные свидетельства, включая мнение экспертов и события после отчетной даты. В случае если текущее обязательство более вероятно, чем нет, организация признает резерв. Если же текущее обязательство скорее не существует на отчетную дату, то компания раскрывает условное обязательство в пояснениях к финансовой отчетности</p>

Затраты по вовлечению в оборот и освоению природного ресурса необходимо рассматривать во взаимосвязи с концепцией экономической выгоды, которая позволяет «разграничить» затраты и расходы на природопользование (рис. 1). Расходы производятся в связи с хозяйственными операциями по получению доходов (принцип соответствия доходов и расходов отчетному периоду).

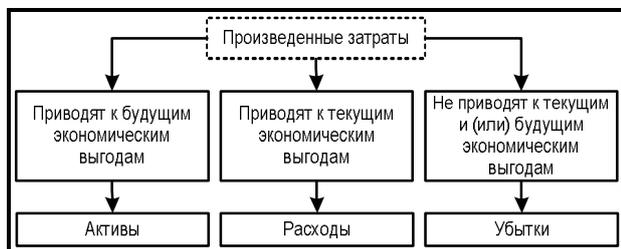


Рис. 1. Связь затрат с генерированием экономических выгод

В «Принципах подготовки и составления финансовой отчетности» и ПБУ 10/99 «Расходы организации» [2] предусмотрено разделение расходов по отношению к видам деятельности организации. Выделяют:

- расходы, возникающие в процессе обычной деятельности;
- прочие расходы – статьи расходов, которые подходят под определение расходов и могут возникать или не возникать в процессе обычной деятельности. Убытки являются частным случаем расходов.

В РФ пока нет отдельного стандарта, учитывающего особенности формирования активов и расходов добывающих отраслей, поэтому добывающие предприятия самостоятельно разрабатывают способы учета затрат на природопользование и закрепляют их в учетной политике. При этом используются положения стандартов по бухгалтерскому учету, методических рекомендаций, гражданского и налогового законодательства.

В МСФО для учета активов и расходов добывающих отраслей в целом применяются общие стандарты, а регулирование учета специфических объектов производится специальными стандартами. Начиная с отчетности за 2006 г. действует МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка минеральных ресурсов», регламентирующий учет активов и затрат добывающих предприятий на стадии разведки и оценки минеральных ресурсов. Как отмечают разработчики стандарта, расходы, понесенные до момента получения прав на поиск и разведку и расходы, понесенные после установления факта технической реализуемости и коммерческой целесообразности добычи полезных ископаемых, не входят в сферу регулирования МСФО (IFRS) 6 [29].

Добывающие предприятия, чьи ценные бумаги котируются на фондовом рынке США, составляют отчетность согласно US GAAP. Наряду с общими, они используют стандарты учета, предназначенные специально для добывающего сектора – SFAS 19 «Финансовый учет и отчетность предприятий газовой и нефтяной промышленности», SFAS 25 «Приостановка некоторых учетных требований для компаний нефтяной и газовой промышленности», SFAS 69 «Раскрытие информации о деятельности в области разведки, разработки и добычи нефти и газа», SFAS 143 «Учет обязательств, связанных с выбытием активов» [3].

Выводы

1. Предлагаем использовать в бухгалтерском учете термин «природопользование» для учета полного цикла использования природных ресурсов в добывающих отраслях: от вовлечения в хозяйственный оборот до восстановления природной среды после окончания использования ресурса.
2. В добывающих отраслях существуют объекты, к которым не применимы правила общих стандартов по финансовому учету и отчетности. Поэтому на международном и национальном уровнях разрабатываются отдельные стандарты, регулирующие учет в добывающих компаниях, устанавливающие требования к составлению отчетности и раскрытию информации в примечаниях к ней.
3. Активы, связанные непосредственно с природными ресурсами (запасы нефти, газа, угля, руды, леса и др.) пока находятся вне сферы регулирования МСФО и РСБУ.
4. В РФ отсутствует концептуальная основа учета активов, обязательств и хозяйственных операций, связанных с природопользованием. Не разработаны единые требования по выделению и отдельному отражению в учете и отчетности затрат на природопользование, поэтому существуют значительные расхождения в практике учета как между добывающими отраслями, так и внутри предприятий одной отрасли. Это приводит к несопоставимости показателей отчетности организаций.
5. В РФ на бухгалтерский учет операций, связанных с исследованием и разработкой природных ресурсов, значительное влияние оказывает налоговое законодательство, в котором разработан порядок налогового учета расходов на освоение природных ресурсов.

2. ПРОБЛЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ПРОЦЕССА ПРИРОДОПОЛЬЗОВАНИЯ

Рассмотрев бухгалтерский учет природопользования в РСБУ и МСФО, мы пришли к выводу, что регулирование учета этой области находится в стадии разработки. Комитетом по МСФО вопросы, связанные с учетом и составлением отчетности в добывающих отраслях, впервые были включены в рабочую программу в 1998 г. Совет по МСФО предложил начать осуществление комплексного проекта в целях разработки приемлемого на международном уровне подхода к решению вопросов по финансовой отчетности, с которыми сталкиваются добывающие предприятия. Первоочередной мерой был выпуск МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка минеральных ресурсов», касающийся некоторых вопросов учета затрат, понесенных при осуществлении разведки и оценки запасов минеральных ресурсов [20].

В 2008 г. на заседании Правления КМСФО рассматривался исследовательский проект по вопросам учета в добывающих отраслях. Проектной группой предложены варианты первоначального признания активов, связанных с минеральными и нефтегазовыми запасами. Также обсуждался вопрос об учете инфраструктуры и основных средствах, связанных с разработанными месторождениями.

В данный момент, считает С.А. Маковой, самым совершенным инструментарием по учету производственных инвестиций нефтяных компаний обладают стандарты US GAAP и накопленный опыт будет использован при подготовке стандартов учета и отчетности добывающих отраслей в МСФО [17].

В РФ также необходимы теоретические и практические исследования затрат на природопользование для разработки общих подходов к их признанию, оценке, классификации, учету и отражению в отчетности. Цель

исследований – улучшить регулирование и практику учета в добывающих отраслях, сделать их единообразными для различных добывающих производств, сблизить отечественные подходы к учету с МСФО.

В условиях отсутствия стандартов, регулирующих учет освоения природных ресурсов, российские добывающие предприятия руководствуются:

- общими принципами учета, закрепленными в ПБУ;
- отраслевыми методическими рекомендациями по учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции;
- правилами налогового учета расходов на освоение природных ресурсов.

В то же время, отметила Е.С. Тютюникова, степень разработанности учета данной области для предприятий различных отраслей неоднородна, в наибольшей степени вопросы учета разработаны для нефтегазодобывающих предприятий [31].

Анализ отечественной экономической литературы по теме природопользования позволил выделить области, вызывающие наибольший интерес. Назовем проблемы, поднимаемые исследователями, и выделим вопросы, которые, по нашему мнению, остались незакрытыми.

2.1. Оценка природных ресурсов

Постоянно рассматривается в работах по экономике природопользования, среди актуальных вопросов:

- формирование модели оценки, которая учитывает возможную эксплуатацию всех функций ресурсов, включая комбинирование данного ресурса с другими (А.А. Голуб, Е.Б. Струкова, С.Н. Бобылев, А.В. Стеценко);
- оценка природно-экономического потенциала территории (В.Н. Незамайкин, Л.А. Батулин и др.);
- оценка ассимиляционного потенциала (А.В. Кокин, А.А. Гусев, А.Р. Грошев) и др.

В бухгалтерском учете оценка природных ресурсов практически не затрагивается. В ПБУ 6/01 земля и объекты природопользования отнесены к основным средствам, и, соответственно, должны приниматься к учету по первоначальной стоимости, которая зависит от способа поступления актива в организацию. Природные ресурсы могут быть взносом в уставный капитал в той мере, в какой их оборот допускается ресурсным законодательством. Объекты нельзя создать силами самой организации, по законодательству нельзя получить в собственность за плату, по договору дарения или в оплату по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами. Но пользователь несет затраты, связанные с получением прав на временное пользование или изъятие ресурса, длительность которого нередко составляет несколько десятков лет.

Справедливо отметили Ш. Райт и Р. Галлан [24], что истинная стоимость нефтегазовой компании – это стоимость принадлежащих ей запасов. Высказывание справедливо по отношению к каждому добывающему предприятию. Поэтому считаем необходимым исследование способов оценки природных ресурсов, в т.ч. уточнение состава затрат, формирующих первоначальную стоимость этого актива в лесозаготовках.

В ПБУ 6/01 исключена возможность амортизации и переоценки природных ресурсов. Мы согласны, что ресурсы не являются амортизируемым активом, т.к. они не подвержены моральному износу, но запрет на пересмотр первоначальной стоимости не кажется нам

приемлемым. Очевидно, что стоимость природных ресурсов зависит от степени их освоенности, доступности, физических и биологических свойств. Утеря (увеличение) объема и качества природного ресурса должны отражаться на его стоимости.

Например, лес имеет свойство на протяжении периода роста до возраста спелости каждый год увеличивать свой запас из-за естественного прироста. По достижении определенного возраста лес может сохранять свои товарные свойства или терять их из-за старения и гибели перестойных и старовозрастных насаждений. О.Е. Медведева [18] отмечает, что участок, на котором древесина заготовлена в этом году, сразу теряет свою стоимость на 90% и более, т.к. капитал почти полностью заключен в срубленной древесине. Месторождения полезных ископаемых тоже имеют свой «жизненный цикл». Вместе с извлечением запасов из-под земли месторождение теряет свою стоимость.

Мы считаем, что следует поставить вопрос о квалификации природных ресурсов в бухгалтерском учете. В РСБУ они являются объектами основных средств, в МСФО не отнесены к сфере применения какого-либо стандарта. Отечественная финансовая отчетность не позволяет ответить на важный вопрос, в каком виде и оценке представлена информация о наличии и использовании природных ресурсов?

2.2. Экономический ущерб от загрязнения окружающей среды

Данной тематике посвящены работы в области экономики природопользования, ресурсного и природоохранного законодательства. Поднимаемыми проблемами являются:

- формирование динамических пространственных моделей, описывающих связи между экологическим состоянием и экономическими переменными (Е.В. Рюмина);
- совершенствование системы макроэкономических стоимостных показателей использования природных ресурсов, их унификация во всех странах (А.А. Гусев, И. Хиллинская);
- формирование в налоговом и гражданском законодательстве комплекса экономических механизмов регулирования негативного воздействия на окружающую среду (В.В. Петрунин, М.И. Васильева и др.).

Экономический ущерб от экологических нарушений рассматривается и в литературе по бухгалтерскому учету. Чаще всего затрагивается учет платежей за негативное воздействие на окружающую среду. Их детальное исследование проведено К.С. Саенко. Большинство публикаций носят прикладной характер, их цель – помочь бухгалтеру разобраться с практическими вопросами по исчислению и уплате платежей, а именно:

- порядку постановки на учет в качестве плательщика;
- оформлению разрешительной документации, требуемой природоохранным законодательством;
- расчету платежей в пределах установленных нормативов, лимитов, за сверхлимитное загрязнение окружающей среды;
- предоставлению отчетности;
- отражению в налоговом учете платежей и способу их минимизации.

2.3. Обязательства по охране и восстановлению окружающей среды

Редко затрагиваются в исследованиях по бухгалтерскому учету. Между тем, характерным для отечественной и зарубежной практики природопользования является обязанность добывающих предприятий за свой

счет осуществлять мероприятия по охране и восстановлению природной среды.

Обязательства по охране окружающей среды перечислены в ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности» (далее – ПБУ 8/01) в составе условных фактов хозяйственной деятельности. Их учет, считает Л.А. Чайковская [35], недостаточно разработан в отечественной и зарубежной теории и практике бухгалтерского учета. Стандарт редко используется в практической деятельности не только добывающих, но и предприятий других отраслей. В некоторых публикациях его иронично называют «непопулярное» ПБУ. По мнению В.Р. Захарьина [10], причинами такого положения являются:

- разный перечень резервов в бухгалтерском и налоговом учете, за исключением резерва на гарантийное обслуживание и гарантийный ремонт;
- сложность расчета оценочных показателей, который требует анализа многих данных и надлежащей квалификации работников.

Предполагаем, что проблема лежит «глубже» – в низкой информативности отчетности, подготовленной по РСБУ, невостребованности ее данных.

Д.В. Луговской и Р.А. Тхагапсо [16] отметили, что резервы, предусмотренные ПБУ 8/01 и 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности» не имеют четкой формулировки (названия), для их учета Планом счетов не предусмотрен синтетический счет.

С 2008 г. появилось условие дисконтирования сумм отчислений в резерв под существующие на отчетную дату обязательства. Положительным является официальное использование дисконтирования в отечественной методологии учета, но есть и отрицательные моменты:

- необходимость дисконтирования в случае существенного изменения покупательной способности рубля является скорее одним из факторов, но не условием. Полноценным условием дисконтирования должна быть значительность предполагаемого срока исполнения обязательства (И.М. Кирюшина, О.А. Сухарева);
- отсутствие рекомендаций по выбору способа расчета ставки и размера дисконта (Е.Ю. Шишлова, В.Р. Захарьин).

Открытым остается вопрос учета создания резерва под существующие на отчетную дату обязательства по охране окружающей среды. Природоохранные затраты в добывающей отрасли связаны с осуществлением основного вида деятельности, поэтому источником создания резерва являются затраты на производство. Такой резерв по Плану счетов должен учитываться на счете 96 «Резервы предстоящих расходов». По нашему мнению, нецелесообразно на одном синтетическом счете организовывать учет резервов по условным обязательствам и резервов, образуемых в целях равномерного включения предстоящих расходов в издержки производства и обращения. Последние названы А.С. Бакаевым [4] регулирующими. В отчетности сальдо названным резервам тоже следовало бы отражать по разным статьям бухгалтерского баланса.

Нельзя не отметить, что вопрос формирования регулируемых (обязательственных) резервов имеет поларные точки. Сторонники создания резервов говорят об их высокой информационно-аналитической ценности для анализа, планирования денежных потоков, принятия других экономических решений; противники – о возможности злоупотреблений для выравнивания прибыли, ее искусственного роста или снижения. А практики не торопятся создавать резервы под существующие на отчетную дату обязательства, считая требования ПБУ 8/01 необязательными для применения.

2.4. Затраты на разведку и оценку полезных ископаемых

Рассматриваются с позиций отражения в налоговом учете и международных стандартах учета и отчетности. МСФО (IFRS) 6 вызвал «волну» публикаций, посвященных учету затрат на разведку и оценку запасов полезных ископаемых, которые мы условно разделили на две группы.

- I. Передающие краткое содержание стандарта (учебные пособия по МСФО, статьи В.Ф. Палия, М.И. Сурковой, В.Т. Чаея и др.).

Их положительной стороной является донесение до бухгалтерского сообщества основных положений стандарта, их профессиональный комментарий. Информация излагается в соответствии со структурой стандарта:

- сфера применения;
- первоначальная оценка и признание затрат на разведку и оценку (РиО);
- оценка после признания;
- классификация затрат на РиО;
- обесценение активов РиО;
- требования к раскрытию в отчетности.

Публикации, как правило, не рассматривают проблемы, связанные с применением стандарта и способы его адаптации к российской практике.

- II. Анализирующие МСФО, US GAAP и отечественную практику учета затрат на РиО (авторов Е.С. Тютюнниковой, Е.С. Пальминой-Линевой, О.В.Рожновой, Д.М. Васильева, А.А. Ефремовой и др.). В отдельных работах обсуждаются способы сближения учета по МСФО и РСБУ. Поднимаемые проблемы:

- отсутствие отечественного стандарта по учету затрат на РиО;
- отсутствие классификации затрат РиО на текущие и капитальные;
- разная квалификация затрат на освоение природных ресурсов в бухгалтерском и налоговом учете;
- разработка способов учета отдельных видов затрат на РиО полезных ископаемых в соответствии с МСФО (IFRS) 6. По словам Е.С. Пальминой-Линевой [22], «синхронизация» возможна по видам расходов, где отсутствует регулирующий документ, т.е. фактически по всем видам затрат на РиО.

Среди исследований учета затрат на природопользование отметим диссертацию С.А. Маковеев [17], посвященную учету производственных инвестиций российскими нефтедобывающими компаниями в соответствии с US GAAP. Автор отмечает, что в отечественной нефтяной отрасли стандартом отчетности фактически стали US GAAP. В США уже накоплен значительный опыт учета деятельности нефтяных компаний, существуют достаточно детальные стандарты для отрасли, тогда как Комитет по МСФО только начинает разрабатывать специальные правила. Среди проблем в диссертации перечислены:

- отсутствие процедуры обесценения нефтегазовых активов;
- отсутствие единой методологии учета производственных инвестиций в нефтегазодобывающих предприятиях.

По нашему мнению, для учета затрат на природопользование необходимо выделить стадии использования ресурсов в добывающих отраслях и разработать для каждой из них методологию учета и способы раскрытия информации в финансовой отчетности.

2.5. Природоохранные (экологические) затраты

Тема нередко затрагивается в исследованиях по экономике природопользования и экономике деятельности предприятий (С.В. Зуевой, А.А. Козицына, И.В. Косяковой,

С.А. Сурковой и др.) и в исследованиях по бухгалтерскому учету (М.Д. Иванова, Э.К. Муруевой, К.С. Саенко, Л.В. Сотниковой, А.Р. Хамитовой, С.И. Христенко и др.).

Ученые единодушны во мнении, что традиционный способ учета природоохранных затрат, когда они «растворяются» в себестоимости продукции, не позволяет оценить результаты управления природопользованием, выявить проблемные области, проанализировать мероприятия, оказывающие влияние на природоохранные затраты и себестоимость продукции, повысить уровень информированности заинтересованных пользователей. Рассмотрим предлагаемые отдельными авторами способы учета экологических затрат.

Т.А. Деминой [9] предложен вариант организации синтетического и аналитического учета природоохранных (экологических) затрат. Специальный синтетический счет «Затраты на охрану природы» может быть собирательно-распределительным или калькуляционным. Во втором случае возможен расчет стоимости экологических услуг. По нашему мнению, методика, предложенная Т.А. Деминой, требует уточнения. Допущена неточность в установлении объекта и единицы калькулирования. Объектом является вид природоохранной деятельности, а единица, действительно, зависит от агрегатного состояния образующихся веществ. Оставлен открытым вопрос базы распределения природоохранных затрат, что делает предложенную схему незаконченной.

В исследовании С.И. Христенко [33] предложен способ учета экологических затрат, определяющий одинаковую финансовую ответственность для предприятий, осуществляющих и не осуществляющих природоохранные мероприятия. Учет экологических затрат организуется традиционным способом. Объектом калькулирования выбраны виды продукции (работ, услуг), принятые в организации для расчета себестоимости. Сущность методологии:

1. Оценивается весь ущерб, причиненный окружающей среде **Уср** по предлагаемому автором способу. Сумма ущерба **Уср** состоит из двух частей: предотвращенного ущерба **Упр**, равного фактическим экологическим затратам, и остаточного ущерба **Уост**. В себестоимость продукции включается **Уср**.
2. Сумма выручки, покрывающая предотвращенный ущерб **Упр**, остается в распоряжении организации. Сумма выручки, равная остаточному ущербу **Уост**, отчисляется в государственный экологический фонд.

Разработанную С.И. Христенко схему пока нельзя использовать в практической деятельности из-за высокой сложности оценки ущерба и отсутствия правового механизма ее регулирования. Но автор прав, что уровень загрязнения зависит от способов государственного управления ресурсопользованием.

К.С. Саенко [26] называет условия, необходимые для организации экологического учета затрат. Первое – кодирование (шифровка) видов затрат основной производственной и экологической деятельности, начиная от первичных документов и кончая формами внутренней отчетности. Второе условие – надлежащее построение аналитического учета. Предлагается использовать счет 32 «Экологические затраты», который К.С. Саенко называет обобщающим и перерасчетным. Полагаем, имеются в виду характеристики операционного и собирательно-распределительного счета. Методике оцениваем как законченную, но учет отдельных затрат показался нам излишне трудоемким.

М.Д. Иванова [13] предлагает учитывать природоохранные затраты на счетах учета затрат на производство на специально выделенной калькуляционной статье. Особое внимание уделено методике калькулирования себестоимости продукции с учетом ее экологического соответствия. Она базируется на двух условиях.

- Первое – обособление в себестоимости продукции сумм дополнительных затрат, связанных с природоохранной деятельностью, по местам возникновения затрат, мероприятиям, калькуляционным статьям.
- Второе – учет выпуска продукции с применением эффективных единиц измерения ее экологического соответствия.

Предлагаемая М.Д. Ивановой методика, безусловно, интересна. Ее внедрение требует дополнительных затрат, связанных с экологической оценкой продукции. Расчет себестоимости приведенным способом могут позволить себе крупные предприятия, поставляющие продукцию на рынки, где покупатели придают значение экологическим параметрам товара.

Н.Н. Крупиной [15] предложено использовать новые категории для описания процесса природопользования – «бизнес-природопользование», «экологическая ликвидность» и «экологически достаточный продукт». В управленческом учете при процессном подходе автор обосновывает идею формирования экологических центров ответственности, способных обеспечивать учет финансово-экономических, экологических, социально-правовых и технических аспектов деятельности.

Экологическая отчетность является одним из компонентов отчетности в области устойчивого развития. Экологический учет, как часть информационной структуры бухгалтерского учета, затрагивается в работах Е.М. Алигадживаевой, Д. Исаева, В.С. Карагод; теме посвящена диссертация Э.К. Муруевой. Ученые выделяют следующие проблемные области:

- признание социального учета как отдельного вида в информационной структуре бухгалтерского учета;
- формирование принципов качества корпоративной социальной ответственности, на которых должен строиться отчетный социальный и экологический учет;
- формирование стандартов социального и экологического учета в РФ;
- формирование в бухгалтерском учете социальных и экологических показателей деятельности организации;
- отсутствие единого понимания экологических затрат и объектов их учета;
- способы интегрирования данных экологического учета в процессе принятия управленческих решений.

ВЫВОДЫ

1. В области отечественного бухгалтерского учета отсутствуют комплексные исследования учета полного цикла использования природных ресурсов в добывающих отраслях – от вовлечения в оборот до вывода из эксплуатации.
2. Области природопользования, вызывающими наибольший интерес в исследованиях экономического характера, являются:
 - оценка природных ресурсов;
 - экономический ущерб от загрязнения окружающей среды;
 - затраты на разведку и оценку полезных ископаемых;
 - природоохранные (экологические) затраты;
 - экологический учет и отчетность.
3. С точки зрения изученности затрат на природопользование, платежи за негативное воздействие на окружающую среду и экологические затраты получили наибольшее освещение в литературе по бухгалтерскому учету, оценка природных ресурсов и оценка экономического ущерба от

- экологических нарушений – в литературе по экономике природопользования.
4. По нашему мнению, в бухгалтерском учете природопользования незатронутыми областями являются:
- квалификация природных ресурсов как объекта учета;
 - способы оценки природных ресурсов при принятии к учету и их последующая оценка;
 - выделение стадий использования природных ресурсов в добывающих отраслях и разработка способов учета для каждой из них;
 - учет обязательств по охране и восстановлению окружающей среды и их отражение в отчетности;
 - способы раскрытия информации о природопользовании в финансовой отчетности.

3. АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ЛЕСОЗАГОТОВИТЕЛЬНЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

Заготовка леса, как и полезных ископаемых, относится к добывающим производствам. Являясь самостоятельным объектом изучения, анализа и управления, лесозаготовки также входят в состав межотраслевых комплексов:

- лесного хозяйства и предоставления услуг в этой области;
- лесопромышленного комплекса (ЛПК);
- лесного комплекса (табл. 3).

Таблица 3

КЛАССИФИКАЦИЯ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ, СВЯЗАННЫХ С ЛЕСНЫМИ РЕСУРСАМИ

Межотраслевой комплекс	Компоненты комплекса
Лесное хозяйство и предоставление услуг в этой области (раздел 02.0 по ОКВЭД)	Лесозаготовки; сбор дикорастущих и недревесных лесопроductов; лесоводство; деятельность лесопитомников; предоставление услуг в области лесоводства и лесозаготовок
Лесопромышленный комплекс	Лесозаготовки, деревообрабатывающая и целлюлозно-бумажная промышленность (ЦБП)
Лесной комплекс	Лесное хозяйство, лесозаготовки, деревообрабатывающая промышленность и ЦБП

ЛПК нельзя отнести к числу ведущих, его доля в структуре промышленного производства на протяжении ряда лет колеблется в пределах 5%. Большинство крупнейших предприятий комплекса занимают средние места в рейтинге российских компаний по показателю выручки. Темп прироста выпуска продукции ЛПК ниже общепромышленных показателей.

Экономические реформы, начавшиеся в 90-х гг. прошлого века, негативно сказались на всех отраслях экономики, в т.ч. на лесном комплексе. Снижение объемов производства продукции ЛПК напрямую повлияло на объемы заготовки древесины. В настоящее время отмечаются неудовлетворительное состояние лесопользования и лесных ресурсов, хищения лесоматериалов, сопряженные с созданием неучтенных излишков при отводе лесосек, валке леса, складировании и коммерческих операциях, связанных с транспортировкой сортиментов [35].

Выделяют несколько основных, системных проблем, препятствующих полноценному развитию лесного комплекса, они являются причинами и следствием низкой инвестиционной привлекательности ЛПК:

1. Низкая доходность бизнеса из-за неэффективной структуры производства и экспорта.
2. Несовершенная структура производимой продукции с низкой долей выпуска конкурентоспособной продукции глубокой переработки древесины.
3. Несоответствие положений современного законодательства в области лесопользования требованиям эффективного развития лесного комплекса в вопросах формы собственности на лесные ресурсы, субъектов лесопользования, длительности лесопользования и размера платы за него, источников финансирования лесохозяйственных мероприятий.
4. Неудовлетворительное освоение расчетной лесосеки.
5. Нелегальные вырубки, потери от лесных пожаров.
6. Отсутствие специальной машиностроительной базы.

Экономические проблемы лесного комплекса активно обсуждаются в отраслевых периодических журналах, например «Лесном журнале», «Лесных ведомостях», «Лесном хозяйстве», «Лесохозяйственной информации», «Экономике природопользования» и других. Одной из актуальных остается проблема оценки лесных ресурсов.

В изданиях по бухгалтерскому учету деятельность лесозаготовительных предприятий практически не затрагивается. С одной стороны, это объясняется тем, что не существует бухгалтерского учета специально для определенной отрасли или вида деятельности. В любой организации ведение бухгалтерского учета основано на единой методологии. Поэтому проблемные вопросы, связанные с учетом какого-либо объекта, будут актуальными для всех организаций, где имеется этот объект. С другой стороны, разные виды деятельности имеют ряд особенностей, от которых зависят возможности и способы учета объектов.

Лесозаготовки, как вид хозяйственной деятельности, имеют следующие особенности [6]:

- использование в производстве возобновимого природного ресурса – древесины на корню, имеющей различные качественные и количественные характеристики (место произрастание, порода, состояние и время роста);
- пространственно-территориальное непостоянство размещения рабочих мест – лесосек, погрузочных площадок, складов лесопроductов, мастерских и вахтовых участков;
- преобладание транспортно-переместительных операций, не меняющих качество и форму лесопроductов;
- зависимость мест производства от почвенных условий и транспортных путей;
- влияние природно-климатических факторов;
- взаимосвязь технологии лесозаготовки с лесовосстановлением.

Современная система бухгалтерского учета не в полной мере отражает особенности финансово-хозяйственной деятельности добывающих предприятий, в т.ч. лесозаготовок. Отсутствие методологии учета природных ресурсов в добывающих отраслях приводит к тому, что в бухгалтерском учете не формируется информация об использовании лесного фонда, являющегося главным предметом и средством труда лесозаготовительного предприятия. Поэтому активы и обязательства, вытекающие из прав пользования лесным участком для заготовки древесины, не находят отражения в финансовой отчетности, что имеет негативные последствия:

- для информационного обеспечения внешних пользователей:
 - искажается финансовое состояние лесозаготовительного предприятия;
 - по данным отчетности нельзя оценить результаты использования, охраны и восстановления лесов, которые напрямую влияют на экономическую эффективность деятельности предприятия;

- для информационного обеспечения внутренних пользователей:
 - руководство предприятия не получает в полном объеме экономических данных об освоении лесного фонда для выбора наиболее рациональных управленческих решений по технологии лесозаготовок, способу транспортировки продукции до потребителя, последовательности освоения лесных кварталов, осуществлению ценовой политики и др.;
 - не обеспечивается контроль над использованием и сохранением лесных ресурсов, соблюдением лесоводственно-экологических требований.

Существующий подход к учету лесопользования, по нашему мнению, не позволяет решать задачи, стоящие перед бухгалтерским учетом:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности;
- обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства РФ при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием всех ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;
- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

Разработка способов учета природопользования, в т.ч. лесопользования, должна проводиться в русле гармонизации бухгалтерского учета, которая предполагает создание национальной системы учета, базирующейся на МСФО. Принятие решения о переходе на МСФО отражено в двух документах – Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России, одобренной Методологическим советом по бухгалтерскому учету при МФ РФ и Президентским советом ИПБ 29 декабря 1997 г. и Программе реформирования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 06.03.1998 №283.

Гармонизация национальных и международных стандартов, считает В.Ф. Палий [21], позволяет преодолеть трудности, связанные с переходом на МСФО, без кардинального изменения законодательства и учесть особенности национального гражданского и коммерческого права. А.С. Бакаев [4] отмечает, что использование накопленного мирового опыта формулирования правил, регламентирующих национальные правила бухгалтерского учета, позволит создать в кратчайшие сроки эффективно работающую систему, обеспечивающую потребности рыночной экономики.

Нами поставлена цель исследования способов учета лесопользования в лесозаготовках на основе адаптации МСФО к отечественной теории и практике учета. Адаптация, отмечает Т.В. Зырянова [12], предполагает совершенствование российских правил учета и отчетности, направленное на формирование финансовой информации высокого качества в соответствии с требованиями МСФО, исходя из реальной экономической ситуации в России. Для этого, на наш взгляд, необходимы исследования следующих областей с учетом специфики лесозаготовок.

1. Признаки лесных ресурсов как объекта долгосрочных активов, способы его первоначальной и последующей оценки.
2. Стадии использования лесных ресурсов для целей бухгалтерского учета. Объекты учета, характерные для каждой стадии.

3. Учет и отражение в отчетности договоров долгосрочного и краткосрочного лесопользования.
4. Экономическую сущность обязательств по охране, защите и воспроизводству лесов, их бухгалтерский учет и отражение в отчетности.

Безусловно, перечень актуальных областей бухгалтерского учета деятельности лесозаготовительных предприятий нельзя ограничить учетом лесопользования. Требуют совершенствования организация учета затрат на производство и выхода готовой продукции, комплексного использования древесины, расчетов по договорам лизинга лесозаготовительной техники, по договорам лесопользования и др. Уделим внимание некоторым из них.

3.1. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости в соответствии с современным уровнем развития лесозаготовок

В ЛПК для учета затрат на производство применяются Отраслевые особенности состава затрат, включаемых в себестоимость продукции на предприятиях лесопромышленного комплекса, утвержденные 19.10.1994 г., вместе с Методическими рекомендациями (Инструкцией) по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции лесопромышленного комплекса, утвержденными Минэкономики РФ 16 июля 1999 г. (далее – Методическими рекомендациями). Документ отражает специфику деятельности предприятий ЛПК, но с момента его утверждения не вносилось изменений, что не позволяет руководствоваться инструкцией в полной мере.

За последние 15 лет в лесном комплексе произошли институциональные, экономические и технологические изменения, которые повлияли на структуру и уровень затрат на производство, среди них:

- переход к устойчивому управлению лесопользованием;
- преобладание в структуре организаций комплекса мелких компаний;
- переход к ведению лесного хозяйства за счет средств лесопользователей;
- распространение сортиментной заготовки древесины с применением системы машин харвестер и форвардер;
- распространение добровольной лесной сертификации и др.

Анализ деятельности лесозаготовительных предприятий Республики Коми (РК) показал, что перечисленные изменения не затронули организацию учета затрат на многих из них. Кроме того, реорганизация крупных леспромпхозов сопровождалась утратой накопленного опыта по применявшимся отраслевым формам первичных документов, организации документооборота, исчислению себестоимости, нормированию и планированию учета затрат.

В Методических рекомендациях закреплено, что в лесозаготовках применяется попроцессный метод учета затрат на производство, но на практике повсеместно используется простой. Такая организация учета затрат на добывающих предприятиях, считают Л.В. Попова и соавторы [23], имеет серьезные недостатки:

- не позволяет определить влияние природного фактора, т.к. уровень себестоимости продукции часто не зависит от деятельности самих предприятий, а определяется изменением природных условий;
- отсутствует учет по отдельным звеньям, процессам, что затрудняет определение экономической эффективности применяемой технологии и способов организации производства.

Контроль над уровнем затрат требует их группировки не только по калькуляционным статьям и элементам, а также по процессам и по местам формирования затрат. При пространственно-территориальном непостоянстве размещения рабочих мест первичным местом возникновения затрат является бригада.

Заготовка леса относится к комплексным производствам, т.к. в рамках одного технологического процесса одновременно получают несколько видов продукции – пиловочник хвойный и лиственный, фанерный кряж березовый, балансы и другие. Калькулирование себестоимости выпуска готовой продукции производится в целом по лесозаготовительному производству. Общие (косвенно-распределяемые) затраты распределяются между видами продукции пропорционально ее стоимости в продажных ценах, для чего рассчитываются стоимостные коэффициенты. В литературе мы встретили мнение, что уровень потребительской стоимости находится в зависимости от длины древесного волокна, поэтому именно этот показатель должен лечь в основу исчисления себестоимости. При учете выпуска продукции лесозаготовок следует перейти от объемных (кубический метр) к весовым (тонна) единицам измерения, как в других лесных странах.

К затратам, обусловленным отраслевой принадлежностью, относятся затраты на лесную сертификацию. Чаще других используются международные альтернативные системы сертификации PEFC (Pan-European forest certification) и FSC (Forest stewardship council), разработанные для предотвращения истощения лесов, а также сохранения леса и охраны окружающей среды. Система FSC включает два типа сертификатов: лесоуправления и лесопользования FM (Forest management) и цепочки прослеживания продукции «от производителя к потребителю» СОС (Chain-of-custody) [11]. Затраты на получение сертификата в первом случае зависят от площади сертифицируемых лесов, во втором – от объема заготовки сертифицированной древесины, т.е. их размер устанавливается для каждого лесозаготовительного предприятия индивидуально.

На практике для списания затрат на сертификацию типа СОС используется равномерный способ. По нашему мнению, их экономическое содержание предполагает возможность применения способа списания пропорционально объему продукции (табл. 4).

Таблица 4

СПОСОБЫ УЧЕТА ЗАТРАТ НА СЕРТИФИКАЦИЮ ТИПА СОС

Объект учета	Методика учета
Затраты на сертификацию цепи поставки продукции из древесины (СОС)	1. Равномерный способ списания затрат, в месяц в размере 1/60 от стоимости услуг по договору. 2. Способ списания пропорционально объему заготовленной древесины с сертифицированных лесных участков. Д-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы» К-т сч. 97 «Расходы будущих периодов», аналитический счет «Сертификация цепи поставки, договор № __»

3.2. Организация учета комплексного использования древесного сырья

Для ЛПК проблема комплексного использования древесного сырья, образования и переработки лесосечных отходов никогда не теряла своей актуальности.

Общий запас древесины в насаждении распределяется следующим образом:

- ликвидная стволовая древесина без коры 53-57 %;
- кора на ликвидной стволовой древесине 7-9 %;
- пни и вершины 10-12 %; сучья и корни 20-26 %.

Эти данные показывают наличие огромных неиспользуемых резервов, которые не учитываются даже в отходах [27].

При лесозаготовках кроме целевой продукции (лесоматериалы круглые, дровяная древесина для технологических нужд, дрова) образуются продукты, которые не находят применения и идут в отходы производства. Накоплен богатый отечественный и зарубежный опыт комплексного использования древесины, разработаны технологии использования вторичных древесных ресурсов. К сожалению, подавляющее количество отходов лесозаготовок (низкосортная, тонкомерная древесина, зеленая масса, кора, ветви, сухостой) остаются на лесосеке, т.к. отсутствуют мощности по глубокой химической и химико-механической переработке древесного сырья. Отходы рекомендуется укладывать для укрепления на волок или измельчать и разбрасывать по делянке для удобрения почвы при их разложении.

А.Р. Хамитова [32] считает, что недостатком существующей методики учета затрат в комплексных производствах является формирование данных о затратах и финансовых результатах только по основной (целевой) продукции и отсутствие информации о попутной продукции. В учете не обобщаются данные о потерях, связанных с неполным использованием сырья, убытки от таких потерь не выявляются и не анализируются.

По мнению С.И. Кожурина [14], рациональное использование древесных ресурсов, выбор и внедрение технологий переработки древесных отходов невозможно без их полной инвентаризации, подготовки картографического материала с указанием мест размещения. На практике не велся и не ведется оперативный учет лесосечных отходов. Руководство предприятия не располагает полной информацией об объемах и стоимости недополученной древесины, причинах и виновниках допущенных нарушений технологии производства. Такая ситуация способствует хищениям древесины.

По нашему мнению, пока задача учета выявления всех видов потерь при выпуске продукции лесозаготовок не выполняется в достаточной мере. Информация о количестве и стоимости лесосечных отходов не находит отражения в системе бухгалтерского учета, т.к. объект не отвечает критериям признания активов. Но отходы могут быть полноценным объектом в оперативно-техническом и управленческом учете, и лесозаготовительное предприятие располагает данными для организации учета комплексного использования древесины – картографическими материалами, ведомостями материально-денежной оценки делянки, нарядами на лесосечные работы, отчетами бракера, машинограммами харвестера, актами проверки разработки лесосек и др.

З.В. Гуцайлюк [8] предлагает вести учет и контроль безвозвратных отходов, являющихся прямыми потерями. Данные рекомендуется формировать в разрезе: отходы по норме, фактические отходы, отклонение от нормы (-, +), стоимость недоданной (полученной дополнительно) в результате отклонений продукции, сумма недополученного (дополнительно полученного) дохода.

В технологическом процессе заготовки древесины провести фактический замер лесосечных отходов дос-

таточно сложно. При механизированном способе выполнения работ бортовые компьютеры харвестеров формируют показатели фактической заготовки древесины и эти данные более точны, чем полученные при замере древесины с помощью специальных таблиц. Полагаем, в скором времени совершенствование программного обеспечения лесозаготовительной техники позволит формировать данные о получаемых лесосечных отходах, что поможет создать более полную базу данных для анализа комплексного использования древесного сырья.

ВЫВОДЫ

1. Направлением разработки отечественной методологии учета природопользования является гармонизация РСБУ и МСФО, нацеленная на формирование финансовой информации высокого качества и позволяющая учесть национальные особенности экономической ситуации, гражданского, ресурсного и природоохранного права.
2. Бухгалтерский учет природопользования во всех добывающих отраслях должен быть организован на основе единой методологии, в то же время учет отдельных видов природопользования будет иметь особенности, обусловленные видом природного ресурса и способами его эксплуатации.
3. В учете лесопользования в лесозаготовках нами выделены следующие ключевые области:
 - квалификация лесных ресурсов как объектов долгосрочных активов, их первоначальная и последующая оценка;
 - способы учета и отражения в отчетности договоров краткосрочного и долгосрочного лесопользования;
 - выделение стадий использования лесных ресурсов для целей бухгалтерского учета;
 - способы учета и отражения в отчетности обязательств и затрат на охрану, защиту и воспроизводство лесов.
4. Методические рекомендации, применяемые в ЛПК для учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции, в целом отражают специфику лесозаготовок, но не учитывают институциональные, экономические и технологические изменения, которые повлияли на структуру и уровень затрат на производство лесопродукции.
5. На лесозаготовительных предприятиях Республики Коми не ведется учет комплексного использования древесного сырья, хотя предприятия располагают данными для его организации. В оперативном учете не формируются данные об объемах и стоимости недополученной древесины, что способствует ее хищениям и нелегальному обороту.

Литература

1. Учет основных средств» [Электронный ресурс] : ПБУ 6/01 : утв. приказом М-ва финансов РФ 30 марта 2001 г. №26н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Доходы организации [Электронный ресурс] : ПБУ 9/99 : утв. приказом М-ва финансов РФ 6 мая 1999 г. №32н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Аверичев И. Подготовка международной финансовой отчетности российскими предприятиями и банками [Текст] / И. Аверичев. – М. : Вершина, 2005. – 680 с.
4. Бакаев А.С. Бухгалтерские термины и определения [Электронный ресурс] / А.С. Бакаев. – М. : Бухгалтерский учет, 2002 // СПС Консультант Плюс: Финансовые консультации.
5. Бакаев А.С. Нормативное обеспечение бухгалтерского учета. Анализ и комментарии [Текст] / А.С. Бакаев. – М. : МЦФЭР, 2001. – 125 с.
6. Большаков А.С. Управление лесозаготовительных предприятием [Текст] : учеб. пособие / А.С. Большаков. – Сыктывкар : СЛИ, 2007. – 184 с.
7. Грошев А.Р. Социально-экономические и экологические аспекты устойчивого развития территориальной системы недроресурсной специализации в переходный период

[Электронный ресурс] : автореф. дисс. ... д-ра экон. наук: 08.00.05 / А.Р. Грошев [Сиб. гос. геодес. акад.]. – Ханты-Мансийск, 2006. – 29 с. – Эл. опт. диск (CD-ROM).

8. Гуцайлюк З.В. Учет и контроль производственных отходов [Текст] / З.В. Гуцайлюк. – М.: Финансы и статистика, 1990. – 79 с.
9. Демина Т.А. Учет и анализ затрат предприятий на природоохранную деятельность [Текст] / Т.А. Демина. – М.: Финансы и статистика, 1990. – 112 с.
10. Захарьин В.Р. Комментарий к приказу Минфина России от 20.12.2007 №144н «О внесении изменений в Положение по бухгалтерскому учету «Условные факты озяйственной деятельности» ПБУ 8/01» [Электронный ресурс] / В.Р. Захарьин // Налоговый вестник. – 2008. – №5. – СПС Консультант Плюс: Финансовые консультации.
11. Зуева С.В. Развитие лесной сертификации в системе управления природопользованием [Электронный ресурс]: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.05 / С.В. Зуева [Рос. экон. акад. им. Г.В. Плеханова]. – М., 2006. – 188с. с ил. – Эл. опт. диск (CD-ROM).
12. Зырянова Т.В., Скребкова Ж.Р. Методологические и методические подходы к гармонизации бухгалтерского учета в условиях автоматизации и перехода на МСФО [Электронный ресурс] / Т.В. Зырянова, Ж.Р.Скребкова // Международный бухгалтерский учет. – 2008. – №7. – СПС Консультант Плюс: Финансовые консультации.
13. Иванова М.Д. Бухгалтерский учет затрат на природоохранную деятельность [Электронный ресурс]: дис...канд. экон. наук: 08.00.12 / М.Д. Иванова [Нижегор. гос. ун-т им. Н.И. Лобачевского]. – Нижний Новгород, 2005. – 240с. с ил. – Эл. опт. диск(CD-ROM).
14. Кожурин С.И. [и др.] Использование древесных отходов и низкотоварной древесины в энергоснабжении [Текст] / С.И. Кожурин [и др.] // Лесная промышленность. – 2004. – №2. – С. 20.
15. Крупина Н.Н. Бизнес – природопользование в трансформационной экономике: проблемы мотивации [Электронный ресурс]: автореферат дис. ... докт. экон. наук: 08.00.05 / Н.Н. Крупина [Ур. гос. эконом. ун-т]. – Екатеринбург, 2006. – 46 с. – Эл. опт. диск (CD-ROM).
16. Луговской Д.В, Тхагапсо Р.А. Роль и значение классификации резервов для теории и практики бухгалтерского учета [Электронный ресурс] / Д.В. Луговской, Р.А.Тхагапсо // Все для бухгалтера. – 2007. – №21. – СПС Консультант Плюс: Финансовые консультации.
17. Маковой С.А. Учет производственных инвестиций российскими нефтедобывающими компаниями в соответствии со стандартами бухгалтерского учета США [Электронный ресурс]: автореферат дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12/ С.Л. Маковой [Моск. гос. ун-т им. М.В. Ломоносова]. – Москва, 2007. – 30с. – Эл. опт. диск (CD-ROM).
18. Медведева О.Е. Оценка стоимости лесных земель [Текст] / О.Е. Медведева // Использование и охрана природных ресурсов в России. – 2003. – №11-12.– С. 82-86.
19. Международные стандарты финансовой отчетности [Текст] / под ред. Л.В. Горбатовой. – М.: Волтерс Клувер, 2006. – 556 с.
20. МСФО (IFRS 6) «Разведка и оценка минеральных ресурсов»: первый опыт применения [Электронный ресурс]: пер. с англ.: подготовлен КПМГ. – 2005. – 55 с.
21. Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы [Текст] / В.Ф. Палий. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2007. – 88 с.
22. Пальмина-Линева Е.С. Международные проекты: особенности бухгалтерского учета [Электронный ресурс] / Е.С. Пальмина-Линева // Финансовые и бухгалтерские консультации. – 2008. – №8. – СПС Консультант Плюс: Финансовые консультации.
23. Попова Л.В. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы [Текст]: учебно-методическое пособие / Л.В. Попова, И.А. Маслова, С.А. Алимов, М.М. Коростелкин. – М.: Дело и Сервис, 2007. – 448 с.

24. Райт Ш., Галлан Р. Финансовый и бухгалтерский учет в международных нефтегазовых компаниях [Текст] / Ш. Райт и Р. Галлан. – М.: Олимп Бизнес, 2007. – 688 с.
25. Региональное природопользование: методы изучения, оценки и управления [Текст]: учеб. пособие / под ред. П. Я. Бакланова, В.П. Каракина. – М.: Логос, 2002. – 160с.
26. Саенко К.С. Учет экологических затрат [Текст] / К.С. Саенко. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 376 с.
27. Сеницын С.Г. Рациональное лесопользование [Текст] / С.Г. Сеницын. – М.: Агропромиздат, 1987. – 333 с.
28. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней [Текст]: учеб. пособие для вузов / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
29. Суркова М.И. IFRS 6 «Разведка и оценка минеральных ресурсов» [Электронный ресурс] / М.И. Суркова // Внедрение Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) в кредитной организации. – 2006. – №4. – СПС Консультант Плюс: Финансовые консультации.
30. Теория бухгалтерского учета [Текст]: учебник / под ред. Е.А. Мизиковского. – М.: Юристъ, 2002. – 400с.
31. 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.
32. Хамитова А.Р. Учет затрат и оценка экономической эффективности комплексного использования сырья (на примере горнорудной промышленности) [Электронный ресурс]: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / А. Р. Хамитова [С-Пб гос. ун-т эк-ки и ф-сов]. – С-Пб, 2002. – 206 с. – Эл. опт. диск (CD-ROM).
33. Христенко С.И. Организация экономико-экологического управления производством (проблемы и опыт совершенствования производственных отношений) [Текст] / С.И. Христенко. – Киев: Наук. думка, 1989. – 172 с.
34. Чайковская Л.А. Оценка влияния налоговой системы на функционирование предприятий лесопромышленного комплекса [Электронный ресурс] / Л.А.Чайковская // Экономический анализ: теория и практика. – 2008. – №1. – СПС Консультант Плюс: Финансовые консультации.
35. Чайковская Л.А., Якушева Ю.А. Организационные и методологические подходы к отражению условных активов и обязательств хозяйственной деятельности [Электронный ресурс] / Л.А. Чайковская, Ю.А. Якушева // Международный бухгалтерский учет. – 2007. – №1. – СПС Консультант Плюс: Финансовые консультации.

Ключевые слова

Учет использования природных ресурсов; объекты бухгалтерского учета; оценка природных ресурсов; учет экологических затрат; учет экологических обязательств.

Морозова Елена Владимировна

РЕЦЕНЗИЯ

Вопросы взаимодействия общества и окружающей среды исследуются по многим направлениям, в т.ч. изучающим экономические процессы на макро- и микро-уровне. Рассмотрение обозначенной области с точки зрения бухгалтерского учета, несомненно, актуально, т.к. финансовая информация о деятельности предприятий востребована инвесторами, кредиторами и государственными органами.

Достоверное раскрытие в бухгалтерской отчетности взаимодействия организации и окружающей среды, необходимое заинтересованным пользователям, требует разработки методологии и методики учета новых объектов. Для достижения этой цели автором были поставлены задачи:

- выделить наиболее актуальные направления, затрагивающие учет процесса природопользования;
- оценить степень их изученности в бухгалтерском учете; обозначить проблемы, вызывающие интерес ученых;
- изложить собственное видение отдельных вопросов.

К актуальным областям бухгалтерского учета природопользования автором отнесены:

- оценка природных ресурсов;
- экономический ущерб от загрязнения окружающей среды;
- обязательства по восстановлению окружающей среды;

- разведка и оценка полезных ископаемых;
- экологические затраты и экологический учет.

Мы согласны с перечисленными акцентами и считаем, что автору в дальнейших исследованиях также следует затронуть учет комплексного использования сырья.

По нашему мнению, Морозовой Е.В. решены поставленные задачи, выполненная работа носит проблемный характер и содержит элементы научной новизны. Четко обозначены новые направления исследования, необходимые для возможности отражения процесса природопользования в бухгалтерском учете.

Статья рекомендована к публикации в научных изданиях, содержащихся в перечне ВАК.

Жиделева В.В., д.э.н., профессор, директор Сыктывкарского лесного института - филиала ГОУ ВПО «Санкт-Петербургская государственная Лесотехническая академия им. С.М. Кирова»

2.4. THE PROBLEMS OF ACCOUNTING OF USING NATURAL RESOURCES

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

Syktuyvkar Forest Institute

The research of using natural resources from accounting point of view has been carried out in this work.

It is the first time the process of involving the using natural resources is introduced as an independent part of financial and economical activity of extraction industry enterprises which have the whole complex of assets, liabilities and economic transactions. The comparative analyze of conventions of Russian accounting standards and IFRS (International Financial Reporting Standards) concerning to the book-keeping of using natural resources has been conducted. The regulation state of case research in Russian standards, IFRS and US GAAP (Generally Accepted Accounting Principles) has been estimated.

Spheres of using natural resources which cause to the huge interest in economic and accounting research works have been examined. In work there is an enumeration of problems of being studied areas in which scientists and practitioners are interested in. The author's point of view of problems going to be solved within methodology of accounting of using natural resources is expounded.

Literature

1. Russian Accounting Standards «Fixed assets» 6/01.
2. Russian Accounting Standards «Incomes» 9/99.
3. Averichev. Preparation Russian business and bank for IFRS / I. Averichev. – Moscow: Vershina, 2005. – 680 p.
4. A.S. Bakaev. Accounting terms and definitions / A.S. Bakaev, – Moscow: Buhgalterskii uchet, 2002. – 160 p.
5. A.S. Bakaev. Standard maintenance of book keeping. The analysis and comments / A.S. Bakaev. – Moscow: MCFR, 2001. – 125 p.
6. A.S. Bolshakov. Management of timber prepare enterprise: Study manual / A.S. Bolshakov. – Syktuyvkar: SFI, 2007. – 184 p.
7. A.R. Groshev. Social and economic and ecological aspects of a sustainable development of territorial system bowels specialisations in a transition period: The author's abstract of the dissertation of the Doctor of Economics / A.R.Groshev. – Hanty-Mansinsk, 2006. – 29 p.
8. Z.V. Gucauluk. The account and the control of an industrial waste / Z.V. Gucauluk. – Moscow: Finances and statistics, 1990. – 79 p.
9. T.A. Demina. The account and the analysis of expenses of the enterprises on nature protection activity / T.A. Demina. – Moscow: Finances and statistics, 1990. – 112 pages.

10. V.R. Zaharin. The comment to the Order of the Ministry of Finance of Russia about modification of Accounting Standards «The Conditional facts of economic activities» 8/01 / V.R. Zaharin // *Nalogovyi vestnik*. – 2008. – №5.
11. S.V. Zueva. Development of wood certification in a control system of wildlife management: The dissertation of Cand.Econ.Sci / S.V. Zueva. – Moscow, 2006. – 188 p.
12. T.V. Zyryanova, Z.R. Skrebcova. Methodological and methodical approaches to harmonisation of book keeping in the conditions of automation and transition on IFRS / T.V. Zyryanova, Z.R. Skrebcova // *Mezhdunarodny Buhgaterskii uchet*. – 2008. – №7.
13. M.D. Ivanova. Book keeping of expenses for nature protection activity: The dissertation of Cand.Econ.Sci. / M.D. Ivanova. – N. Novgorod, 2005. – 240 p.
14. S.I. Kozurin and others. Use of a wood waste and worst type wood in power supply / S.I. Kozurin and others // *Lesnay promyshlennost*. – 2004. – №2. – P. 20.
15. N.N. Krupina. Business – Wildlife management in transformation economy: problems of motive: The author's abstract of the dissertation of the Doctor of Economics / N.N. Krupina. – Ekaterinburg, 2006. – 46 p.
16. D.V. Lugovskoi, R.A. Thagapso The role and significance classification of reserves for theory and practice accounting / D.V. Lugovskoi, R.A. Thagapso // *Vse dlya buhgaltera*. – 2007. – №21.
17. 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.
18. O.E. Medvedeva. Estimation of cost of the wood earths / O.E. Medvedeva // *Use and protection of natural resources in Russia*. – 2003. – №11-12. – P. 82–86.
19. IFRS / In edition L.V.Grbatova. – Moscow: Volters Kluver, 2006. – 556 p.
20. First Impressions: IFRS 6 «Exploration for and evaluation of mineral resources»: KPMG. – 2005. – 55 p.
21. V.F. Plalii. Theory of accounting: modern problems / V.F. Plalii. – Moscow: Buhgaterskii uchet, 2007. – 88 p.
22. E.S. Palmira-Lineva. The international projects: features of book keeping / E.S. Palmira-Lineva // *Finansovye i buhgalterskie konsultacii*. – 2008. – №8.
23. L.V. Popova. Cost account, calculate and budgeting in separate branches of industrial sphere: Study Manual / L.V. Popova, I.A. Maslova, S.A. Alimov, M.M. Korostelkin. – Moscow: Delo I Servis, 2007. – 448 p.
24. Charlotte J. Wright, Rebecca A. Gallun. International Petroleum Accounting / Charlotte J. Wright, Rebecca A. Gallun.. – Moscow: Olimp Business, 2007. – 688 p.
25. Regional wildlife management: study, value and management methods: study manual / In ed. P.Ya. Baklanova, V.P. Karakina. – Moscow: Logos, 2002. – 160 p.
26. K.S. Saenko. The account of ecological expenses / K.S. Saenko. – Moscow: Finances and statistics, 2005. – 376 p.
27. S.G. Sinitcin. The rational of timber using / S.G. Sinitcin. – M.: Agropromizdat, 1987. – 333 p.
28. Ya.V. Sokolov Accounting: from source to present day: study manual / Ya.V. Sokolov. – Moscow: Audit, UNITY, 1996. – 683 p.
29. M.I. Surkova. IFRS 6 «Exploration for and evaluation of mineral resources» / M.I. Surkova // *Vnedrenie IFRS v kreditnoi organizacii*. – 2006. – №4.
30. Accounting theory: study manual / In ed. E.A. Mizikovskogo. – Moscow: Urist, 2002. – 400 p.
31. E.S. Tutunnikova. The account of exploration for and evaluation of mineral resources in IFRS / E.S. Tutunnikova // *Finansovye i buhgalterskie konsultacii*. – 2006. – №10.
32. A.R. Hamitova. The account of expenses and estimation of economic efficiency of complex use of raw materials (On an example of the mining industry): The dissertation of Cand.Econ.Sci. / A.R. Hamitova. – Saint-Petersburg, 2002. – 206 p.
33. S.I. Christenko. The organisation of economic-ecological production management (problems and experience of perfection of relations of production) / S.I. Christenko. – Kiev: Nauk.dumka, 1989. – 172 p.
34. L.A. Tchaikovskay. Estimation of influence of tax system on functioning of the enterprises of a timber industry complex / L.A. Tchaikovskay // *Ekonomicheskii analiz: teoria i praktika*. – 2008. – №1.
35. L.A. Tchaikovskay, U.A. Yakusheva. Organizational and methodological approaches to reflexion of conditional actives and economic activities obligations / L.A. Tchaikovskay, U.A. Yakusheva // *Mezhdunarodny buhgaterskii uchet*. – 2007. – №1.

Keywords

The account of use of natural resources; objects of book keeping; an estimation of natural resources; the account of ecological expenses; the account of ecological obligations.