

ДЛЯ ЦИТИРОВАНИЯ: Уляшева Л. Г. Методика пофазного калькулирования себестоимости лесозаготовительной продукции // Исследование проблем экономики и финансов. 2023. № 1. 1. <http://doi.org/10.31279/2782-6414-2023-1-1-1-16>

Поступила в редакцию: 10.02.2023

Принята к публикации после рецензирования: 22.03.2023

УДК 630*31:657.474.57

МЕТОДИКА ПОФАЗНОГО КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ЛЕСОЗАГОТОВИТЕЛЬНОЙ ПРОДУКЦИИ

Уляшева Лариса Геннадьевна

ИСЭ и ЭПС Коми НЦ УрО РАН

Сыктывкар, Россия

кандидат экономических наук, научный сотрудник лаборатории экономики природопользования

<https://orcid.org/0000-0002-1106-3758>

ulyasheva@iespn.komisc.ru

Введение. Современная экономическая действительность осуществления лесозаготовок в РФ требует внесения в учетный инструментарий изменений, способных привести к созданию качественно новой информационной системы, обеспечивающей надежность оценки и принятие обоснованных решений всеми заинтересованными пользователями. Целью исследования является разработка методики пофазного калькулирования себестоимости лесозаготовительной продукции, соответствующей действующему законодательству и отвечающей запросам современных пользователей. **Методология.** Достижение результатов работы было обусловлено применением таких методов научного познания, как группировка и сравнение, анализ и синтез, обобщение и систематизация, индукция и дедукция, логический и структурный анализ теоретического и практического материала. **Результаты.** Разработана новая информационная модель, с помощью которой внутренним и внешним пользователям для принятия решений и формирования выводов представляются надежные сведения, отражающие взаимодействие всех привлеченных в лесозаготовительный бизнес ресурсов. При этом выделяется особая роль природного капитала, учитываются специфика добычного вида деятельности и технологические особенности лесозаготовительного производства. **Выводы.** Практическое использование предлагаемой методики расчета себестоимости для каждой фазы лесозаготовительных работ устранил информационное несоответствие между отчетными данными, формируемыми бухгалтерским учетом, и запросами внешних и внутренних пользователей, возникающими в современных экономических условиях.

Ключевые слова: учет производственных затрат в лесозаготовках, калькулирование себестоимости лесопродукции, фазы лесозаготовительного процесса, арендные платежи за заготовку древесины, управленческая отчетность лесозаготовителя, затраты на лесовосстановление, профессиональное бухгалтерское суждение, учетная квалификация объектов природопользования, природный капитал.

Введение

Действующим отраслевым стандартом, носящим в настоящее время рекомендательный характер, но регулирующим калькулирование себестоимости продукции лесозаготовок в части, не противоречащей основным федеральным стандартам бухгалтерского учета (ФСБУ), выступают «Отраслевые особенности состава затрат, включаемых в себестоимость продукции на предприятиях лесопромышленного комплекса», утвержденные Минэкономки РФ в 1994 году. Они применяются совместно с Методическими рекомендациями (инструкцией) по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции лесопромышленного комплекса, утвержденными Минэкономки РФ 16.07.1999¹. Указанными документами закреплено, что себестоимость продукции лесозаготовительного производства необходимо исчислять с применением попроцессного метода учета затрат, то есть по общей совокупности затрат, возникающих на всех стадиях лесозаготовительных работ: лесосечные работы, вывозка леса и работы на нижнем складе. Данный выбор обусловлен технологическими особенностями лесозаготовительного производства, не располагающими условиями для применения в чистом виде позаказного

¹ Отраслевые особенности состава затрат, включаемых в себестоимость продукции на предприятиях лесопромышленного комплекса, утв. 19.10.1994 вместе с Методическими рекомендациями (Инструкцией) по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции лесопромышленного комплекса, утв. Минэкономки РФ 16.07.1999 // Консультант Плюс : справочно – правовая система. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28866/ (дата обращения: 21.12.2022).

или попередельного методов при учете данного вида деятельности. Планирование, учет затрат и калькулирование при попроцессном методе учета лесозаготовок должны вестись по производственному процессу в целом, без калькулирования себестоимости по каждой из фаз. Сущность попроцессного метода заключается в том, что прямые и косвенные затраты планируются и учитываются по статьям калькуляции на весь выпуск продукции. В связи с этим среднюю себестоимость единицы продукции (работы, услуги) нужно определять делением суммы всех затрат (в целом по итогу по каждой статье) на количество готовой продукции.

Указанные разработки в области отраслевого учета затрат, применимые к использованию в лесозаготовительных организациях и в настоящее время, следует признать безусловными достижениями советской бухгалтерской науки. Однако всё больше исследователей выясняет¹, что на практике попроцессный метод учета затрат превращается по сути в «котловой» способ [1, 2]. Отмечается, что он хоть и прост в обслуживании², но отнюдь не способствует достоверному представлению успешности деятельности субъекта добывающей промышленности на рынке³, а также качественному управлению ресурсами внутри компании⁴. Такого рода обезличенный учет приводит лишь к отрицательному воздействию на объективность оценки эффективности экономической деятельности внутренними и внешними пользователями бухгалтерской отчетности. Результатом является низкая конкурентоспособность и инвестиционная непривлекательность лесозаготовительного вида деятельности.

Ситуация усугубляется тем, что руководство лесозаготовительных организаций осуществляет принятие решений в основном на базе информации бухгалтерского финансового учета. Например, в результате исследования, проведенного Л. В. Сластихиной и И. В. Лотоцкой [3] у лесозаготовителей Республики Коми, выяснилось, что обследованные организации не имеют системы управленческого учета, а только используют некоторые его элементы. Во всех обследованных организациях управленческий учет сводится только к учету производственных затрат.

Таким образом, в настоящее время у менеджмента возникла настоятельная потребность пересмотреть устоявшиеся учетные подходы в части расчета себестоимости продукции и прибыльности организаций как не отвечающие требованиям жесткой конкурентной среды. Однако зачастую лесозаготовители не имеют достаточных возможностей для привлечения высокопрофессиональных специалистов в области экономики, способных проявить компетентно-творческий подход к организации учета затрат исходя из потребностей в информации для менеджмента экономического субъекта. Отсутствие комплексного подхода к обеспечению запросов пользователей учетной информации и ограниченность аналитичности сведений значительно снижают качественные характеристики формируемых финансовых показателей, что обуславливает настоятельную необходимость коренного пересмотра методического обеспечения калькулирования себестоимости лесозаготовительной продукции.

Следует отметить, что в XXI веке стали появляться немногочисленные исследования, направленные на выявление влияния на учет затрат особенностей технологии лесозаготовительного производства и разработка предложений по совершенствованию отраслевого учета (Э. Ю. Свиридов [2], Е. А. Шумилова [4], Е. В. Морозова [5, 6]). В частности, в этих исследованиях весьма актуальными для удовлетворения запросов современных пользователей учетно-отчетной информации признаются разработки таких отечественных специалистов, как Б. В. Алахов, В. Б. Кемтер, Г. Н. Николаева. Указанные авторы в 70-е годы прошлого столетия после отказа от пофазного калькулирования себестоимости отмечали важность возврата к организации учета затрат лесозаготовительного производства по отдельным фазам (переделам).

Считаем обоснованным мнение Е. А. Шумиловой, Э. Ю. Свиридова, Е. В. Морозовой, Е. И. Нефёдовой и других исследователей, что одним из основных недостатков применяемого в лесозаготовках попроцессного метода является потеря контроля за формированием затрат производства по отдельным фазам работ.

Обозначенная проблематика позволила сформулировать цель настоящего исследования – разработать методику пофазного калькулирования себестоимости лесозаготовительной продукции,

¹ Морозова Е. В. Учет природопользования в лесозаготовках : дис. ... канд. экон. наук. Санкт-Петербург, 2009.

² Нефёдова Е. И., Морозова Е. В. Особенности учета затрат и исчисление себестоимости продукции лесозаготовок. URL: <https://www.rae.ru/forum2012/21/1796> (дата обращения: 21.12.2022).

³ Свиридов Э. Ю. Информационные системы управления интегрированными предприятиями лесопромышленного комплекса : автореф. дис. ... канд. экон. наук. Красноярск, 2007.

⁴ Шумилова Е. А. Организация учета затрат на лесозаготовительных предприятиях : дис. ... канд. экон. наук. Санкт-Петербург, 2004.

соответствующую действующему законодательству и отвечающую запросам современных пользователей.

Задачи, которые необходимо решить для достижения поставленной цели, включают в себя проработку следующего перечня вопросов – выяснение запросов пользователей, обозначение рамок нормативного регулирования, совмещение положительного советского учетного опыта с современными требованиями к надежности информации, формируемой в системе бухгалтерского учета.

Материалы и методы исследования

Проведенная работа потребовала применения таких методов научного познания, как группировка и сравнение, анализ и синтез, обобщение и систематизация, индукция и дедукция, логический и структурный анализ теоретического и практического материала. Все указанные методические подходы последовательно применялись к исследованной информационной базе, которой выступили общие рекомендации международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), касающиеся раздельного учета ресурсов на каждой стадии работ добывающих компаний, а также положения ФСБУ и отечественных отраслевых Методических рекомендаций, устанавливающих порядок учета затрат.

Результаты и обсуждение

Необходимо признать, что технологический процесс лесозаготовок действительно обладает такой особенностью, что при осуществлении различных комплексов его работ не меняется ни качество, ни форма исходного предмета труда, и поэтому на первый взгляд отсутствует необходимость калькулировать себестоимость продукта после каждой фазы, так как, по сути, не возникает нового полуфабриката. Древесина просто приобретает более подготовленный для дальнейшего использования вид. Соответственно, кажется, что нет смысла обобщать затраты отдельно по каждой из них. Однако в современных условиях хозяйствования, когда заключаются договоры на поставку различного вида продукции с разными условиями сделки, удобными контрагентам, учет затрат в разрезе выделенных производственных фаз, по нашему мнению, будет способствовать повышению как точности при расчете себестоимости калькуляционной единицы, так и позволит обеспечить контроль за движением ресурсов на каждом этапе. Это устранил, по сути, равнозначность между признанным пригодным в силу технологической специфики и используемым в настоящее время попроцессным методом и «котловым» вариантом учета затрат. Сегодняшнее прямолинейное (без увязки с запросами современных пользователей и изменениями законодательства) применение на практике предписаний отраслевой Инструкции приводит к существенному искажению подсчета себестоимости продукции и формированию некорректной информации о полученных финансовых результатах. В результате дезинформированными остаются высшее руководство организации и управленческий персонал всех уровней. Кроме того, информационные запросы таких категорий пользователей, как инвесторы, собственники, партнеры, общество и государственные органы также получают не обеспеченными адекватными отчетными данными для надежной оценки эффективности лесозаготовительной деятельности.

Необходимо отметить, что технологические особенности лесозаготовок влияют не только на объект учета затрат (производственный процесс), но и обуславливают применение достаточно специфического перечня калькуляционных статей, который является унифицированным для всех организаций, занятых данным видом деятельности. Этот фактор приводит к невозможности учета особенностей структурных подразделений организации и оценки их вклада в формирование себестоимости готовой продукции.

Согласно отраслевой инструкции основой для разработки постатейного разреза себестоимости лесоматериалов является следующая типовая номенклатура статей затрат:

- плата за древесину, отпускаемую на корню;
- стоимость покупной древесины;
- оплата труда производственных рабочих;
- отчисления на социальные нужды производственных рабочих;
- расходы на подготовку и освоение производства;
- расходы на содержание и эксплуатацию оборудования;
- услуги лесовозного транспорта на вывозке и расходы по содержанию лесовозных дорог;
- цеховые расходы;
- общехозяйственные расходы;
- прочие производственные расходы;

- возвратные отходы (вычитаются);
- коммерческие расходы.

Указанный перечень калькуляционных статей неоднократно подвергался критике и попыткам совершенствования отдельными исследователями. Систематизация предложений различных авторов позволила выявить следующие перспективные направления развития учета:

1. Необходимость корректного отражения в учете лесных ресурсов, используемых в процессе лесозаготовительного производства специфическим способом, не присущим более ни одному виду деятельности, предусматривающим отражение их изъятия с лесного участка на основе договора аренды, заключенного с собственником природных ресурсов (государством) и разрешающего лесопользование в виде лесозаготовок. Е. А. Шумилова в своей диссертации отмечает, что полученный в эксплуатацию лесосечный фонд как стоимость сырья не включается в себестоимость продукции, однако в составе статей калькуляции присутствует такая специфическая статья, как «плата за древесину, отпускаемую на корню», размер которой зависит от множества факторов. К ним относятся объем заготовок, лесотаксовый район, пояс, порода древесины, расстояние вывозки. В эту статью согласно отраслевой инструкции должны включаться лесные подати и плата за аренду, которые методически первоначально рекомендовано учитывать на счете 97 «Расходы будущих периодов», а затем ежемесячно списывать на счет 20 «Основное производство» по мере фактической вырубki лесосечного фонда. Однако, как показало проведенное исследование практического материала, в большинстве случаев бухгалтеры осуществляют привязку платежей за используемые лесные ресурсы не к фактическим объемам заготовки, а к срокам их уплаты, содержащимся в приложении к договору аренды, на основании которого осуществляются лесозаготовки. Выявленное обстоятельство указывает на то, что платежи за заготовленную древесину лесозаготовители квалифицируют как арендные платежи, подлежащие уплате по срокам, а не как плату за получаемое от природы сырье, призванное составлять физическую основу готовой продукции.

Ещё одним недостатком данного варианта учета, по замечанию Е. В. Морозовой, является то, что методика учета аренды в принципе «не предполагает отражение арендных платежей в составе расходов будущих периодов». Кроме того, «услуга по аренде предоставляется в течение всего действия договора, а не раз в год» [7]. Оценивая предложения исследователей по развитию учета использования лесного участка на условиях аренды, следует отметить отсутствие в учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности информации о запасах лесных ресурсов исходя из их экономического содержания.

2. Модификация структуры и состава статей калькуляции с целью повышения качества и аналитических возможностей генерируемой управленческой информации. Основным недостатком применяемой типовой классификации статей затрат в ЛПК является ее унифицированность, что удобно лишь при составлении отчетных сведений. Для целей управления информация, сформированная указанным методом непригодна, так как в силу укрупненности не отражает специфики и вклада в формирование себестоимости готовой продукции каждого объекта учета затрат (структурного подразделения, этапа работ и т. д.). Э. Ю. Свиридов, занимаясь исследованием калькуляционных расчетов в лесозаготовке, отмечает, что «правильный выбор состава калькуляционных статей позволяет определить цели расходования ресурсов организации» [2]. В частности, по его мнению, для каждого комплекса работ необходимо разработать собственный разукрупненный перечень статей затрат. Е. А. Шумилова также указывает, что перечень калькуляционных статей, применяемый в соответствии с Методическими рекомендациями, является укрупненным и не отвечает современным условиям деятельности лесозаготовительных предприятий [4]. По ее мнению, особого уточнения требует статья «Плата за древесину, отпускаемую на корню». Е. В. Морозова обращает внимание на то, что эксплуатация запасов природных лесных ресурсов связана с обязательствами по восстановлению окружающей среды и поэтому список калькуляционных статей должен дополниться статьей «Лесохозяйственные работы» для отражения резерва по обязательствам на выполнение лесохозяйственных работ [5].

Совокупность выявленных проблем оставляет неудовлетворенными многие информационные запросы пользователей, поскольку не представляет заинтересованным сторонам реальную экономическую деятельность по заготовке леса в изменившемся подходе к хозяйствованию. В связи с этим вопросы информационного несоответствия формируемых бухгалтерским учетом отчетных данных запросам внешних и внутренних пользователей в современных экономических условиях уже долгое время не теряют своей актуальности, но до сих пор остаются глубоко дискуссионными.

Повышение уровня информированности пользователей представляется возможным через снятие методических ограничений для предоставления релевантной по содержанию отчетной бухгалтерской информации. Требуемый эффект может быть достигнут как ответ на выявленные интересы пользова-

телей – трансформацией методики калькулирования себестоимости лесозаготовительной продукции посредством замещения попроцессного метода учета затрат на его пофазный вариант с разработкой для каждой фазы индивидуального состава статей.

Однако, на наш взгляд, решение обозначенных проблем невозможно без изначального устранения ограничений действующей в РФ бухгалтерской методологии, поскольку, например, ценность информации аналитических уровней учета затрат может оказаться совершенно невостребованной при изначальной неадекватной трактовке сущности и назначения используемого природного ресурса (древесины на корню) и его принадлежности к определенному этапу работ. И тем более нет смысла разукрупнять статьи калькуляции по фазам, если вместо стоимости природных ресурсов в их составе будет присутствовать арендная плата за лесной участок, выделенный под лесозаготовку.

На наш взгляд, для решения методологических вопросов необходимо обязательное внесение следующих принципиальных изменений в базовые нормативные документы по бухгалтерскому учету ¹:

– понятие «актив» в российской концепции бухгалтерского учета должно быть приведено в соответствие с МСФО для расширения возможности применения профессионального суждения;

– квалификацию объектов природопользования необходимо производить в зависимости от вида хозяйственного воздействия на природу, в частности с изъятием или без изъятия природных ресурсов, что позволит признавать природные ресурсы, используемые бизнесом без изъятия из окружающей среды, внеоборотными активами, а изымаемые природные ресурсы – оборотными активами;

– обязательство лесозаготовителя по осуществлению лесохозяйственных мероприятий, связанных с восстановлением природных ресурсов на отработанном вырубкой участке, целесообразно признать оценочным обязательством, под которое следует создавать резерв под предстоящие расходы на воспроизводство лесов с применением счета 96 «Резервы предстоящих расходов».

Одновременно в порядок формирования учетной информации о деятельности лесозаготовительных организаций, предусмотренный современными нормативными документами, необходимо внести соответствующие корректировки ²:

– учет процесса лесозаготовки должен быть организован в соответствии с международным подходом к учетному представлению добывающего сектора экономики и показан в российском учетном пространстве как последовательная совокупность этапов (предразведывательная деятельность, оценочная деятельность, добычная деятельность, лесовосстановительная деятельность);

– квалификация природных ресурсов леса, поступающих в распоряжение лесозаготовителя по одному договору аренды лесного участка, должна быть произведена в зависимости от их экономической сущности: земля лесного фонда как объект недвижимости должна быть признана внеоборотным активом, а древесина на корню, произрастающая на этом участке, отнесена к оборотным активам;

– учет древесных ресурсов леса, выделенных под лесозаготовку и предназначенных для изъятия, целесообразно вести на основе их квалификации в качестве специфических запасов, поскольку в отличие от материальных ресурсов, прошедших первоначальную обработку, природные ресурсы являются сырьем, созданным природой и хранящимся в естественных природных условиях;

– общий платеж за арендованный лесной участок по договору должен быть разбит на две составные части, одна из которых в размере установленных фиксированных платежей призвана формировать стоимость актива (запасы древесного сырья), а вторая в размере аукционной надбавки – фиксировать текущую задолженность по арендным платежам (участок земли лесного фонда).

Внесение в учетный инструментарий указанных изменений, требуемых современной экономической действительностью, на наш взгляд, способно создать качественно новую информационную систему, обеспечивающую принятие наиболее обоснованных решений в силу более свободного применения бухгалтером своего профессионального суждения, соответствия международным подходам к отражению добывающей деятельности и внедрения в систему отечественного учета принципов «зеленой» экономики. Разработанные автором методологические корректировки выступили базисом для устранения учетных проблем с релевантностью бухгалтерской информации, обусловленных влиянием технологических особенностей лесозаготовительного производства.

Инновационный методический подход к систематизации и раскрытию информации о производственном лесозаготовительном процессе развивает выявленные методически несовершенные положения действующей отраслевой Инструкции в перспективном направлении, поскольку с его помощью становится реально возможным достижение стратегических целей развития лесного сектора экономики [8].

¹ Уляшева Л. Г. Развитие организации учета ресурсов лесозаготовительной деятельности : автореф. дис. ... канд. экон. наук. Воронеж, 2022.

² Там же.

Считаем, что типовая номенклатура статей затрат должна быть уточнена позициями, которые учтут предложенные нами корректировки методологии учета лесных ресурсов и взаимодействия с ними бизнеса в процессе заготовки древесины. Формирование нового перечня статей затрат в лесозаготовках, соответствующего современным международным и российским учетным подходам в представительной добывающей деятельности, приведено в таблице 1.

Таблица 1 – Типология затрат лесозаготовительного производства

Действующий постатейный формат себестоимости лесоматериалов (Инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции лесопромышленного комплекса)	Предлагаемый состав статей	Обоснование
Плата за древесину, отпускаемую на корню	Запасы природного сырья Арендная плата за лесной участок	Оценка использованных лесных ресурсов
Стоимость покупной древесины	–	–
Основная заработная плата производственных рабочих	–	–
Отчисления на социальные нужды производственных рабочих	–	–
–	Амортизация нематериального актива	Отражение стоимости ресурсов, использованных на этапе РиО
–	Затраты на лесохозяйственные работы	Отражение суммы оценочного обязательства на восстановление лесов
Расходы на подготовку и освоение производства	Затраты на ресурсы предразведывательного этапа	Дополнения стоимостной оценки совокупности израсходованных ресурсов
–	Затраты на природоохранные мероприятия	Стоимость мероприятий природоохранного характера
Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования	–	–
Услуги лесовозного транспорта на вывозке и расходы по содержанию лесовозных дорог	–	–
Цеховые расходы	–	–
Общехозяйственные расходы	–	–
Прочие производственные расходы	–	–
Возвратные отходы (вычитаются)	Отходы лесозаготовки	Стоимость использованного древесного сырья
Коммерческие расходы	–	–

Как показывают данные таблицы 1, по итогам проведенного уточнения действующего постатейного разреза себестоимости лесоматериалов должны произойти следующие изменения:

1) дополняются содержательно две статьи затрат: расходы на подготовку и освоение производства примут в свой состав аналитическим дополнением стоимость ресурсов предразведывательного этапа, а статья «Возвратные отходы» сможет в аналитике учитывать стоимость отходов древесного сырья;

2) вводятся три новые статьи, позволяющие по сравнению с действующим ограниченным вариантом учесть отдельно стоимость лесохозяйственных работ в формате созданного резерва на восстановление леса и уход за ним, природоохранные мероприятия, а также величину амортизации нематериального актива, полученного на оценочном этапе в виде информации по освоению лесного участка;

3) изменяется состав статьи «Плата за древесину, отпускаемую на корню», имеющей природно-сырьевую направленность – она разделяется на две составляющие, которые обеспечивают возможность учитывать отдельно стоимость запасов природного сырья и арендную плату за лесной участок, признаваемый в бухгалтерском учете объектом основных средств.

Предлагаемые изменения позволяют интегрировать в систему сбора информации сведения о вовлеченном в лесозаготовительную деятельность природном капитале леса и результатах взаимодействия с другими видами капитала. Кроме того, предоставляемая возможность учета отходов лесозаготовки создает условия для организации информационного обеспечения обуславливаемой необходимостью достижения экономического роста глубокой и комплексной переработки изымаемого из природы лесного сырья.

Исходя из этих установок, следует выстраивать пофазный процесс калькулирования себестоимости производимых лесоматериалов. Однако для развития аналитичности и достоверности формируемой информации считаем необходимым перечень прямых статей дополнить следующими двумя статьями:

– статья «Материалы», которая будет обобщать дополнительные материальные затраты, возникающие на деланке помимо затрат на древесное природное сырье – стоимость запасных частей, топлива и других материалов;

– статья «Амортизация основных средств», которая будет отражать суммы начисленной амортизации объектов, используемых при выполнении работ.

В таблице 2 систематизирована информация о подходах к расчету себестоимости заготовленного объема древесины в зависимости от технологии заготовки (сортиментная, хлыстовая, целыми деревьями) и типа организации (специализированная или комплексная). Разработанный алгоритм может служить основой для проведения дифференцированных расчетов по разным объектам калькулирования в зависимости от имеющихся хозяйственных договоренностей.

Таблица 2 – Алгоритм пофазного калькулирования себестоимости лесопродукции при различных видах заготовки и типах организации

Статья калькуляции себестоимости лесоматериалов	Стадия лесозаготовок		
	Лесосечные работы	Вывозка лесоматериалов	Нижнескладские работы
	Сортиментная технология заготовки		
	Технология заготовки деревьями или хлыстами		
Стоимость запасов природного сырья	+	–	–
Арендная плата за лесной участок	+	–	–
Стоимость покупной древесины	+	–	–
Возвратные отходы (вычитаются)	+	–	–
Материалы	+	+	+
Оплата труда производственных рабочих	Зарботная плата лесозаготовительной бригады	Зарботная плата водителей	Зарботная плата кладовщиков и трактористов
Отчисления на социальные нужды производственных рабочих	+	+	+
Амортизация нематериальных активов	Амортизация информации по освоению лесного участка	–	–
Амортизация основных средств	Амортизация машин, задействованных на заготовке леса (тракторы, бульдозеры, харвестеры, форвардеры)	Амортизация автотранспорта	Амортизация тракторов, сооружений и оборудования
Лесохозяйственные работы	+	–	–
Расходы на подготовку и освоение производства	+	+	+

Статья калькуляции себестоимости лесоматериалов	Стадия лесозаготовок		
	Лесосечные работы	Вывозка лесоматериалов	Нижнескладские работы
	Сортиментная технология заготовки		
	Технология заготовки деревьями или хлыстами		
Экологические (природоохранные) мероприятия	+	-	-
Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования	+	+	+
Услуги лесовозного транспорта на вывозке и расходы по содержанию лесовозных дорог	-	-	-
Цеховые расходы		+	
Общехозяйственные расходы		+	
Прочие производственные расходы	+	+	+
	Затраты на организацию погрузочных площадок, расчистку и очистку территории	Затраты на технический осмотр, страховку автомобилей	Затраты на отопление, электроэнергию, телефонную связь и др.
Себестоимость заготовленных и вывезенных сортиментов на специализированном лесозаготовительном производстве при доставке на собственный склад для дальнейшей продажи (как готовая продукция) или на комплексном производстве для дальнейшей обработки (как сырье)			
Себестоимость заготовленных сортиментов на специализированном лесозаготовительном или комплексном производстве при самовывозе лесопроductии потребителем с делянки			
Коммерческие расходы	+		
Себестоимость заготовленных и вывезенных сортиментов на специализированном лесозаготовительном или комплексном производстве при доставке лесопроductии собственными силами до потребителя			
Себестоимость заготовленных, вывезенных и обработанных лесоматериалов на специализированном лесозаготовительном производстве при доставке на собственный склад для самовывоза потребителем (как готовая продукция) или на комплексном производстве для дальнейшей обработки (как сырье)			
Коммерческие расходы		+	
Себестоимость заготовленных, вывезенных и обработанных лесоматериалов на специализированном лесозаготовительном или комплексном производстве при доставке на собственный склад с последующей доставкой лесопроductии собственными силами до потребителя			

Таблица 2 показывает, что в результате сложения затрат по лесосечным работам, осуществляемым по сортиментной технологии, формируется себестоимость заготовленных сортиментов на специализированном лесозаготовительном или при многопрофильном лесном производстве для самостоятельного вывоза лесопроductии потребителем с делянки. При дополнении этой суммы затрат суммой коммерческих расходов формируется себестоимость заготовленных и вывезенных сортиментов при доставке лесопроductии собственными силами специализированной или многопрофильной организации до потребителя. Если вместо коммерческих расходов к себестоимости лесосечной фазы прибавить затраты по вывозке, то будет известна себестоимость заготовленных и вывезенных сортиментов на специализированном лесозаготовительном производстве при доставке на собственный склад для дальнейшей продажи как готовой продукции или при осуществлении многопрофильного производства для дальнейшей обработки как сырья.

При проведении заготовительных работ по хлыстовой технологии или заготовке целыми деревьями присутствует фаза нижнескладских работ. Себестоимость различных объектов калькулирования можно рассчитать следующим образом:

1. Себестоимость заготовленных, вывезенных и обработанных лесоматериалов на специализированном лесозаготовительном производстве при доставке на собственный склад для самовывоза потребителем (как готовая продукция) или на многопрофильном производстве для дальнейшей обработки (как сырье) будет получаться постатейным сложением затрат, возникающих на всех трех производственных стадиях.

2. Себестоимость заготовленных, вывезенных и обработанных лесоматериалов на специализированном лесозаготовительном или многопрофильном производстве при доставке на собственный склад с последующей доставкой лесопроductии собственными силами организации до потребителя будет формироваться путем дополнения суммы расходов на продажу к сумме затрат по всем трем фазам.

3. Себестоимость заготовленных лесоматериалов на специализированном лесозаготовительном или многопрофильном производстве формируется исходя из затрат по пройденным фазам, если заготовленный лес вывозится покупателем самостоятельно, не пройдя всех стадий обработки.

Таким образом, структура себестоимости продукции лесозаготовительного производства должна формироваться по данным пофазной учетной аналитики производственных затрат, представленных в таблицах 3, 4, 5, которые, по нашему мнению, должны являться обязательной частью учетного стандарта лесозаготовителя (учетной политики).

Таблица 3 – Учет затрат на лесосечные работы и калькулирование себестоимости заготовленной древесины

Статья калькуляции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Стоимость запасов природного сырья с учетом переоценки	20 «Основное производство»	12 «Запасы природного сырья»
Арендная плата за лесной участок	20 «Основное производство»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
Стоимость покупной древесины	20 «Основное производство»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
Возвратные отходы (–)	10 «Материалы», 12 «Запасы природного сырья»	20 «Основное производство»
Материалы	20 «Основное производство»	10 «Материалы»
Оплата труда лесозаготовительной бригады	20 «Основное производство»	70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»
Отчисления на социальные нужды от заработной платы лесозаготовительной бригады	20 «Основное производство»	69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»
Амортизация нематериальных активов	20 «Основное производство»	05 «Амортизация нематериальных активов»
Амортизация основных средств	20 «Основное производство»	02 «Амортизация основных средств»
Лесохозяйственные работы (оценочное обязательство)	20 «Основное производство»	12 «Запасы природного сырья»
Расходы на подготовку и освоение производства	20 «Основное производство»	97 «Расходы будущих периодов»
Природоохранные мероприятия	20 «Основное производство»	60 Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 51 «Расчетные счета», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 02 «Амортизация основных средств», 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и др.

Статья калькуляции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Прочие производственные расходы	20 «Основное производство»	60 Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 51 «Расчетные счета», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 02 «Амортизация основных средств», 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и др.
Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования	20 «Основное производство»	25 «Общепроизводственные расходы»
Цеховые расходы	20 «Основное производство»	25 «Общепроизводственные расходы»
Общехозяйственные расходы	20 «Основное производство»	26 «Общехозяйственные расходы»

Таблица 4 – Учет затрат на вывозку леса и расчет себестоимости вывозки лесоматериалов

Статья калькуляции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Материалы	20 «Основное производство»	10 «Материалы»
Оплата труда водителей	20 «Основное производство»	70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»
Отчисления на социальные нужды от заработной платы водителей	20 «Основное производство»	69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»
Амортизация автотранспорта	20 «Основное производство»	02 «Амортизация основных средств»
Расходы на подготовку и освоение производства	20 «Основное производство»	97 «Расходы будущих периодов»
Услуги лесовозного транспорта на вывозке и расходы по содержанию лесовозных дорог	20 «Основное производство»	60 Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 51 «Расчетные счета», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 02 «Амортизация основных средств», 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и др.
Прочие производственные расходы	20 «Основное производство»	60 Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 51 «Расчетные счета», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 02 «Амортизация основных средств», 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и др.
Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования	20 «Основное производство»	25 «Общепроизводственные расходы»
Цеховые расходы	20 «Основное производство»	25 «Общепроизводственные расходы»
Общехозяйственные расходы	20 «Основное производство»	26 «Общехозяйственные расходы»

Таблица 5 – Учет нижнескладских работ и калькулирование себестоимости обработки и первичной переработки лесоматериалов

Статья калькуляции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Материалы	20 «Основное производство»	10 «Материалы»
Оплата труда специалистов, кладовщиков и трактористов	20 «Основное производство»	70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»
Отчисления на социальные нужды от заработной платы специалистов, кладовщиков и трактористов	20 «Основное производство»	69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»
Амортизация тракторов, сооружений и оборудования	20 «Основное производство»	02 «Амортизация основных средств»
Расходы на подготовку и освоение производства	20 «Основное производство»	97 «Расходы будущих периодов»
Прочие производственные расходы	20 «Основное производство»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 51 «Расчетные счета», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 02 «Амортизация основных средств», 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и др.
Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования	20 «Основное производство»	25 «Общепроизводственные расходы»
Цеховые расходы	20 «Основное производство»	25 «Общепроизводственные расходы»
Общехозяйственные расходы	20 «Основное производство»	26 «Общехозяйственные расходы»

Заключение

Усовершенствованная методология учета экономических ресурсов в лесозаготовках способна выступить инструментом создания надежной учетно-отчетной информационной системы, характеризующей уникальность и специфику данного вида деятельности. Созданная с ее помощью новая информационная модель представит своим внутренним и внешним пользователям для принятия решений и формирования выводов сведения, отражающие взаимодействие всех привлеченных в лесозаготовительный бизнес ресурсов, выделяя особую значимость природного капитала и учитывая специфику обычного вида деятельности.

Управленческий персонал при использовании предлагаемой методики расчета уточненной себестоимости для каждой фазы лесозаготовительных работ сможет определять себестоимость и прибыльность каждого вида лесопродукции при любом способе лесозаготовки и любых условиях заключаемых хозяйственных договоров. Кроме того, менеджмент получит для управления вместо арендной платы реальный природный актив, за который будет нести вместе с остальными участниками лесных отношений солидарную ответственность, что должно повлечь заинтересованность в комплексном применении выделенного для использования природного актива и, соответственно, в совокупности с уточненной себестоимостью повысит уровень конкурентоспособности.

Для внешних пользователей с помощью разработанной методики пофазного калькулирования себестоимости лесозаготовительной продукции будут сформированы наиболее достоверные и полноценные сведения об эффективности и результативности использования природных ресурсов, что должно положительно сказаться на инвестиционной привлекательности лесозаготовок.

Конфликт интересов

Автор декларирует отсутствие явных и потенциальных конфликтов интересов, связанных с публикацией настоящей статьи.

Работа выполнена в рамках темы НИР «Устойчивое ресурсопользование северного региона: факторы и модели»
(№ Государственного учета 121021800128-8).

Список источников

1. Сюнёв В. С., Соколов А. П., Коновалов А. П., Катаров В. К., Селиверстов А. А., Герасимов Ю. Ю., Карвинен С., Вяльккю Э. Сравнение технологий лесосечных работ в заготовительных компаниях Республики Карелия. НИИ леса Финляндии METLA, 2008. 127 с.
2. Свиридов Э. Ю. Пути совершенствования учета затрат и калькулирования себестоимости на предприятиях лесопромышленного комплекса // Вестник КрасГАУ. 2007. № 1. С. 15–20.
3. Сластихина Л. В., Лотоцкая И. В. Организация управленческого учета на лесозаготовительном предприятии // ФЕВРАЛЬСКИЕ ЧТЕНИЯ : сборник материалов научно-практической конференции профессорско-преподавательского состава и аспирантов Сыктывкарского лесного института по итогам научно-исследовательских работ за 2008 год. Сыктывкар, 2008. С. 319–321.
4. Шумилова Е. А. К вопросу об учете затрат в лесозаготовительной отрасли // Предпринимательство в России и Германии: тенденции и перспективы : сборник докладов участников международной конференции. Часть II / под редакцией проректора по международным связям И. А. Максимцева. – СПб. : Изд-во СПбГУЭФ, 2004.
5. Морозова Е. В. Учет затрат и обязательств по охране, защите и воспроизводству лесов в лесозаготовках // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 8 (302). С. 8–20.
6. Морозова Е. В. Бухгалтерский учет стадий природопользования в лесозаготовках // Аудит и финансовый анализ. 2010. № 1. С. 023–031.
7. Морозова Е. В. Договор аренды лесного участка при лесозаготовках как объект финансового учета // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 27 (225). С. 31–41.
8. Уляшева Л. Г. Экономическая оценка, проблемы и перспективы пространственного развития лесозаготовительных организаций // Экономика. Налоги. Право. 2021. № 6 (14). С. 71–82.

References

1. Syunev V. S., Sokolov A. P., Konovalov A. P., Katarov V. K., Seliverstov A. A., Gerasimov Yu. Yu., Karvinen S., Vyalkyu E. Comparison of cutting technologies in harvesting companies of the Republic of Karelia. Finnish Forest Research Institute METLA, 2008. 127 p.
2. Sviridov E. Yu. Ways to improve cost accounting and cost calculation at enterprises of the timber industry // Bulletin of KrasGAU. 2007. № 1. P. 15–20.
3. Slastikhina L. V., Lototskaya I. V. Organization of management accounting at a logging enterprise // FEBRUARY READINGS : collection of materials of the scientific and practical conference of the faculty and graduate students of Syktyvkar Forestry Institute based on the results of research work for 2008. Syktyvkar, 2008. – P. 319–321.
4. Shumilova E. A. On the issue of cost accounting in the logging industry // Entrepreneurship in Russia and Germany: trends and prospects / Edited by Vice-Rector for International Relations of the IA. Maksimtseva: Collection of reports of the participants of the international conference. Part II. St. Petersburg : SPbTUEF Publishing House, 2004.
5. Morozova E. V. Accounting for costs and obligations for the protection, protection and reproduction of forests in logging // International Accounting. 2014. № 8 (302). P. 8–20.
6. Morozova E. V. Accounting for the stages of nature management in logging // Audit and financial analysis. 2010. № 1. P. 023–031.
7. Morozova E. V. Lease agreement for a forest plot during logging as an object of financial accounting // International Accounting. 2012. № 27 (225). P. 31–41.
8. Ulyasheva L. G. Economic assessment, problems and prospects of spatial development of logging organizations // Economy. Taxes. Right. № 6(14). P. 71–82.

METHOD OF PHASE-BY-PHASE CALCULATION OF LOGGING PRODUCTS COST

Larisa G. Ulyasheva

Institute of Socio-Economic and Energy Problems
of the North Komi Scientific Center, Ural Branch of the Russian Academy of Sciences
Syktyvkar, Russia

Candidate of Economics, Researcher at the Laboratory of Environmental Economics
<https://orcid.org/0000-0002-1106-3758>
ulyasheva@iespn.komisc.ru

Introduction. The current economic reality of logging in the Russian Federation requires changes to the accounting tools that can lead to the creation of a qualitatively new information system that ensures the reliability of assessment and informed decision-making by all interested users. The purpose of the study is to develop a method of phase-by-phase calculation of the cost of logging products that complies with current legislation and meets the needs of modern users. **Methodology.** The achievement of the results of the work was due to the use of such methods of scientific cognition as grouping and comparison, analysis and synthesis, generalization and systematization, induction and deduction, logical and structural analysis of theoretical and practical material. **Results.** A new information model has been developed, with the help of which reliable information is presented to internal and external users for decision-making and drawing conclusions, reflecting the interaction of all resources involved in the logging business. At the same time, a special role of natural capital is highlighted, the specifics of mining activities and technological features of logging production are taken into account. **Conclusions.** The practical use of the proposed methodology for calculating the cost of each phase of logging operations will eliminate the information discrepancy between the accounting data generated by accounting and the requests of external and internal users arising in modern economic conditions.

Keywords: accounting of production costs in logging, calculation of the cost of forest products, phases of the logging process, lease payments for timber harvesting, management reporting of the logger, costs of reforestation, professional accounting judgment, accounting qualification of environmental management objects, natural capital