

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-1-58-68

УДК 657(045)

JEL M41, Q23

Бухгалтерский учет экономического содержания и юридической формы арендных отношений в лесозаготовках

Л.Г. Уляшева

Сыктывкарский государственный университет имени Питирима Сорокина, Сыктывкар, Россия
<https://orcid.org/0000-0002-1106-3758>

АННОТАЦИЯ

Качественное представление в учетном пространстве экономических и юридических характеристик различных событий и объектов является в настоящее время нерешенной до конца проблемой, несмотря на действие в российской и международной бухгалтерской практике принципа приоритета содержания над формой. Статья посвящена повышению достоверности учетных сведений о лесных ресурсах, используемых в лесозаготовительном бизнесе на условиях аренды. Методологической базой исследования являются концептуальные основы МСФО, положения российских бухгалтерских стандартов, а также постулаты о бухгалтерском учете как средстве моделирования хозяйственной деятельности любой организации и обязательной взаимосвязи формы и содержания. Применение методов исторической актуализации, анализа, сравнения, синтеза, моделирования, аналогии и обобщения обеспечило возможность выработки подхода, позволяющего достичь компромисса в бухгалтерском отражении экономического содержания и юридической формы арендных отношений в лесозаготовительной сфере. Результатом исследования явилась уточненная бухгалтерская трактовка экономической сути договора аренды для лесозаготовки. Теоретическая значимость работы заключается в обосновании необходимости переквалификации взаимосвязи государства и лесозаготовительных компаний. Практическое применение предлагаемых рекомендаций повысит качество формируемых учетной системой показателей, предоставляемых всем категориям пользователей.

Ключевые слова: лесозаготовки; аренда; приоритет содержания; профессиональное суждение; природные ресурсы; качество отчетности; вещный заем

Для цитирования: Уляшева Л.Г. Бухгалтерский учет экономического содержания и юридической формы арендных отношений в лесозаготовках. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2020;7(1):58-68. DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-1-58-68

ORIGINAL PAPER

Accounting of Economic Content and Legal Form of Lease Relations in Timber Logging

L.G. Ulyasheva

Pitirim Sorokin Syktyvkar State University, Syktyvkar, Russia
<https://orcid.org/0000-0002-1106-3758>

ABSTRACT

Qualitative representation in the accounting space of economic and legal characteristics of various events and objects is currently the problem that has not fully been resolved yet, despite the action in Russian and international accounting practice of the principle of priority of content over the form. The article is devoted to improving the veracity of accounting information about forest resources used in the logging business on lease terms. The methodological basis of the study was the conceptual framework of IFRS, the provisions of Russian accounting standards, as well as the postulates about accounting as a means of modeling the economic activity of any organization and the mandatory relationship of the

© Уляшева Л.Г., 2020

form and content. The use of methods of historical actualization, analysis, comparison, synthesis, modeling, analogy and generalization provided an opportunity to develop an approach that allows you to reach a compromise in the accounting reflection of the economic content and legal form of lease relations in the logging sector. The result of the study was a refined accounting interpretation of the economic essence of the lease agreement for logging. The theoretical significance of the study is to justify the need to re-qualify the relationship between the state and the logger. The practical application of the proposed recommendations will improve the quality of the indicators generated by the accounting system, provided to all categories of users.

Keywords: logging; lease; substance priority over the form; professional judgment; natural resources; quality of reporting; lien; proprietary loan

For citation: Ulyasheva L.G. Accounting of economic content and legal form of lease relations in timber logging. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2020;7(1)58-68. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-1-58-68

ВВЕДЕНИЕ

Повышение достоверности и полезности экономических показателей, формируемых бухгалтерским учетом и представляемых в финансовой отчетности, в настоящее время является проблемой, широко обсуждаемой в мировом бухгалтерском сообществе [1–3]. Исследования российских ученых в этой области проводятся также с различных позиций — развитие способов признания и оценки конкретных объектов бухгалтерского учета [4, 5], выявление и устранение искажений [6–8], необходимость соблюдения бухгалтерского законодательства [8, 9] и т.д. Предлагаемые решения призваны создать в учетном пространстве максимально качественное отражение хозяйственной действительности. Однако информационные потребности пользователей настолько разноплановы, что встал вопрос о правомерности доминирования экономического содержания фактов и явлений над формой их юридического оформления. М.Л. Пятов признает возможное будущее за составлением многовариантной отчетности, где количество вариантов будет определяться потребностями пользователей финансовой отчетности [10]. А.Н. Петрова полагает, что финансовая и бухгалтерская отчетность могут составляться параллельно, различаясь методами отражения информации [11]. А.В. Луканина считает, что достижению компромисса между экономическими и юридическими характеристиками хозяйственных фактов будет способствовать введение в состав пояснений к финансовой отчетности специальных таблиц [12].

Приоритет экономического содержания перед правовой формой, как отмечает Л.З. Шнейдман, является одним «из важнейших основополагающих принципов МСФО», служащих ориентиром в реформировании отечественного бухгалтерского учета. Однако в российском учетном пространстве всегда наблюдалось

некое единство между экономическим содержанием и правовой формой¹. Это обстоятельство служит объяснением того, что центральный принцип МСФО до сих пор остается «самым не прижившимся в российской практике принципом учета» [13]. Российская учетная реальность характеризуется, как правило, действием совершенно противоположного принципа — доминирования юридической формы над экономическим содержанием тех объектов, которые подлежат отражению в учете. Например, С.А. Звягин считает, что главным условием соответствия баланса хозяйственной действительности является обоснование его показателей документами, а правдивость баланса подтверждается полнотой и качеством документов [14]. По мнению И.Е. Мизиковского и А.А. Баженова, «принципы достоверности и полноты бухгалтерской (финансовой) отчетности должны реализовываться через правила, установленные действующими нормативными актами по бухгалтерскому учету» [9]. Тем не менее многие исследователи разделяют точку зрения М.Л. Пятова о том, что «юридическая ориентация учета, безусловно, обедняет бухгалтерскую информацию» [13]. Они пытаются в своих работах преодолеть этот барьер, аргументируя тем, что пользователи учетных и отчетных данных должны получать для принятия решений качественные сведения, характеризующие именно их экономическую сущность. Но, по мнению П.П. Баранова с соавторами, «забвение юридической природы объекта создает множественные учетные проблемы», поскольку использование экономического и бухгалтерского потенциала возможно лишь в связке с правовым [4]. В связи с этим логичен вывод, что во-

¹ Интервью Л.З. Шнейдмана, директора Департамента регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности Минфина России. Вопросы правового регулирования финансовой отчетности. URL: <http://www.ippnou.ru/article.php?idarticle=000243> (дата обращения: 18.09.2019).

прос должен ставиться не о преобладании содержания над формой, а о соответствии юридической формы экономическому содержанию [15].

Проблемность вопроса качественного бухгалтерского отражения отношений, возникающих вследствие заключения договора аренды лесного участка для заготовки древесины, усиливается специфичностью используемого для извлечения дохода ресурса — лесных запасов, всецело принадлежащих на праве собственности государству.

Данное обстоятельство вкупе с разнородностью мнений о порядке и целесообразности применения принципа приоритета экономического содержания над юридической формой актуализирует необходимость проведения исследований по выявлению и полноте сочетания, а также повышению качества бухгалтерского представления указанных характеристик именно у таких объектов, как запасы леса на корню, выделенные для коммерческой лесозаготовки. Информация по обозначенному ресурсу существенна для пользователей, поскольку он отвечает следующим параметрам:

- является присущим конкретной отрасли, характеризуя исключительные особенности определенно-го вида деятельности;
- используется в экономической деятельности в нетипичном для остальных секторов экономики варианте.

Цель исследования — оценка качества представляемой пользователям информации о вовлеченных в хозяйственный оборот лесных ресурсах при условии сложности трактовки и отражения сущности в бухгалтерском учете договора аренды лесного участка для лесозаготовки. Для достижения цели решались следующие задачи:

- выявление причин появления проблем в учетном представлении объектов, возникающих у лесозаготовителей в результате смены юридического оформления отношений с государством по поводу заготовки леса;
- определение последствий их влияния на качество формируемых учетных и отчетных данных;
- разработка рекомендаций по повышению достоверности отражения в бухгалтерском учете экономического содержания и юридической формы договора аренды лесного участка для заготовки древесины.

МЕТОДОЛОГИЯ ИССЛЕДОВАНИЯ

Основной методологии исследования явились следующие постулаты:

- форма и содержание как философские категории должны быть взаимосвязанными и взаимообусловленными;
- бухгалтерский учет как средство моделирования хозяйственной деятельности организации должен представлять своим пользователям достоверную информацию.

Для определения полноты сочетания и соответствия экономического содержания отношений «государство — лесозаготовитель» их юридической форме, а также оценки целостности и качества их учетного представления применены методы исторической актуализации, анализа, сравнения, синтеза, моделирования, аналогии и обобщения.

Если в условиях плановой экономики единственным документом, дающим право лесозаготовителю на разработку лесосеки, являлся лесорубочный билет, то в настоящее время лесозаготовители получают лесосеку для разработки по договору аренды лесного участка². Экономические отношения между государством и лесозаготовителем и вариант их юридической фиксации представлены в *табл. 1*.

Из *табл. 1* следует, что в рыночной экономике по сравнению с ее плановым вариантом произошло изменение сути отношений между государством и лесозаготовителями:

- владелец лесорубочного билета получал право на осуществление лесозаготовительной деятельности, а арендатор принимает в пользование весь выделенный лесной участок;
- плата за изымаемую древесину привязана к ее объему, однако ранее она вносилась годовым авансовым платежом и не имела никаких надбавок, а сейчас платежи осуществляются по срокам и содержат аукционную составляющую;
- современный лесозаготовитель обязан восстановить и вернуть государству изъятый из природы лес.

Трансформация характера взаимоотношений потребовала смены их документального оформления, однако новый вариант юридического закрепления экономической сути отношений не учел двойственность его предмета. Первая составляющая предмета договора аренды — земля лесного фонда. Вторая — древесина на корню — представляет собой именно тот объект, ради потребления которого фиксируются арендные отношения. В. Н. Петров отмечает невозможность аренды

² Лесной кодекс Российской Федерации от 04.12.2006 № 200-ФЗ ст. 29 п. 8. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_64299/a2205c2bf95130872b85fe28f00a7f48b5a61423 (дата обращения: 18.09.2019).

Таблица 1 / Table 1

**Соответствие экономического содержания отношений между государством
и лесозаготовителем их документальному оформлению / Accordance of the economic
content of the relations between the state and the logger to their documentary registration**

Плановая экономика СССР / The planned economy of the USSR		Рыночная экономика РФ / The market economy of the Russian Federation	
Документальное оформление	Экономическая суть отношений	Документальное оформление	Экономическая суть отношений
Лесорубочный билет, удостоверяющий право краткосрочного использования лесосечного фонда и разрешающий вырубку и вывоз количества древесины	Осуществление лесосечных работ в течение 1 года	Договор аренды лесного участка, предоставляющий во временное пользование лесной участок для осуществления объема заготовок древесины	Лесной участок принимается на срок от 10 до 49 лет
	Уплата разовым платежом попенной платы, назначаемой по таксовым ценам		По срокам уплачивается арендная плата, привязанная к объему изъятия лесных ресурсов и исчисляемая по минимальным ставкам с учетом аукционной надбавки
	Необходимость проведения работ, направленных на естественное возобновление леса		Необходимость осуществления работ лесовосстановительного характера
Предмет экономических отношений – лесозаготовка – полностью подтвержден титулом права		Предмет экономических отношений – лесозаготовка. Предмет договора – лесной участок. Титул права лесопользования не в полной мере подтверждает и характеризует экономическую суть отношений	

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

полностью потребляемых вещей³, которыми в нашем случае является изымаемый из природы древесный запас. В отличие от участка земли лесного фонда он не может быть передан на условиях аренды, поскольку в процессе лесозаготовки фактически уничтожается. Получается, что действующая юридическая форма вправе подтвердить только одну часть отношений, возникающих при заготовке леса, — аренду земли лесного фонда. Вторая часть отношений имеет экономическую сущность, не вписывающуюся в используемую форму. Данное обстоятельство служит причиной некорректного учетного представления тех природных ресурсов, которые получает от государства лесозаготовитель. Нарушение целостности и однобокость интерпретации реальных экономических отношений, игнорирование экономической сущности их части приводит к потере важной информации в бухгалтерском учете. Запасов лесных ресурсов на балансе у лесозаготовителей для

достоверного представления располагаемой ресурсной базы природного происхождения просто нет. Действующая российская методология учета по договору аренды предписывает арендатору арендованное имущество учитывать обособленно от собственного имущества, поэтому в силу юридической трактовки заключенного договора лесной участок попадает за баланс в оценке по кадастровой стоимости. Этому способствуют положения п. 5 ПБУ 1/2008, п. 5 ПБУ 6/01⁴.

Дальнейшему учету подлежит плата за используемые ресурсы леса, методика отражения которой регулируется отраслевой инструкцией⁵. Предписываемый порядок неоднократно подвергался крити-

³ Петров В. Н. Частная собственность на леса: «за» и «против». URL: <http://birmaga.ru/dosta/Частная+собственность+на+леса%3A+«за»+и+«против»a/main.html> (дата обращения: 25.07.2019).

⁴ Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_29165/ (дата обращения: 25.07.2019).

⁵ Отраслевые особенности состава затрат, включаемых в себестоимость продукции на предприятиях лесопромышленного комплекса (утв. Минэкономики РФ 19.10.1994). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28866/ (дата обращения: 18.09.2019).

ке, поскольку он не соответствует требованиям ПБУ 1/2008 и международным принципам. Помимо этого, положения отраслевой инструкции находятся в диссонансе с предписаниями федеральных стандартов. Поэтому было признано целесообразным проведение оценки влияния действующих методических предписаний на качество формируемых учетных и отчетных данных, результаты которой представлены в *табл. 2*.

Из *табл. 2* следует, что ни один из предлагаемых действующей нормативной базой вариантов учета платы за лесозаготовку не позволяет достоверно отразить в учете и качественно представить в отчетности такой объект, как вовлекаемые в хозяйственный оборот ресурсы леса. Историческая актуализация отношений, действовавших между государством и лесозаготовителями в советское время, демонстрирует, что подход, предлагаемый отраслевой инструкцией, соответствует как раз учетному отражению действий, закрепленных лесорубочным билетом. Соответственно, данный набор бухгалтерских проводок не может представлять ни экономическую сущность современных отношений по поводу лесозаготовления, ни их юридическое оформление. Кроме того, все затраты, произведенные организацией в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, квалифицируются как активы⁶. Однако четкое юридическое прочтение договора аренды вкупе с трактовкой природных ресурсов как основных средств (п. 5 ПБУ 6/01) позволяют организациям проводить отражение платы за лесозаготовку только как арендный платеж за используемую государственную собственность.

Для преодоления этого пробела Е. В. Морозова предлагает квалифицировать лесные ресурсы как самостоятельный вид внеоборотных активов [16]. Но в плановой экономике попенная плата в статьях затрат лесозаготовительного предприятия заменяла собой статью «Сырье и материалы», поскольку имела сырьевую направленность и отражала «стоимость лесосечного фонда, переданного в эксплуатацию»⁷. Поскольку плата за изымаемую из природы древесину до сих пор привязана к объему ее заготовки и договор аренды лесного участка заключается в первую очередь именно для возможности осуществления лесозаготовительной деятельности, то отношения, регулировавшиеся

лесорубочным билетом, присутствуют как компонент и в новых (арендных) экономических отношениях, возникающих по поводу эксплуатации лесосечного фонда. Поэтому пока наблюдается игнорирование данной их части, будет продолжаться диагностироваться ситуация, когда прямое применение положений нормативных документов приводит к искажению в бухгалтерском пространстве отражения фактической хозяйственной действительности, а следовательно, будет существенно снижена правдивость отчетных данных. Подчеркнем, что п. 2 ПБУ 22/2010 подобная причина возникновения неправильного отражения фактов хозяйственной деятельности (ошибок) не предусмотрена.

Любое проводимое исследование, касающееся вопросов искажения учетно-отчетных данных, связывает возможность появления ошибок с преднамеренностью или ее отсутствием в полноте и качестве соблюдения требований нормативных документов. Например, И. В. Сафонова и А. Д. Сильченко отмечают, что при вуалировании отчетности учетные методы соответствуют способам, предусмотренным нормативными документами [7]. Это условие дает основание предполагать, что при отражении в учете лесозаготовителя договора аренды лесного участка в соответствии с любым из двух представленных вариантов предписаний действующего бухгалтерского законодательства происходит вуалирование показателей. Г. Б. Полисюк и Л. М. Корчагина относят ошибки, вызванные несовершенством действующего законодательства, к непреднамеренным искажениям [8]. Таким образом, можно заключить, что выявленная ситуация вуалирования вызывает непреднамеренное искажение истинного ресурсного потенциала лесозаготовителя. Однако она значительно отличается от тех моментов, которые рассматриваются исследователями в качестве факторов, вызывающих неясность конечных отчетных показателей. Анализ работ, посвященных данной тематике, свидетельствует, что завуалированные данные — это результат бухгалтерских действий: изменений, невключений, объединений, разбивки, зачета, погашения сумм, сальдирования, сокрытия и иных приемов [8, 14, 17]. В данном случае вуалирование достигается в результате бездействия, хотя и РСБУ⁸, и МСФО⁹ допускают получение недо-

⁶ Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» п. 65. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_29165/ (дата обращения: 25.07.2019).

⁷ Немченко И. И. Бухгалтерский учет на лесозаготовительных предприятиях. М.: Лесная промышленность; 1973. 286 с.

⁸ Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008): приказ: утв. МФ РФ 06.10.2008 г. № 106н.

⁹ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина РФ от 28.12.2015 № 217н).

Таблица 2 / Table 2

**Формирование бухгалтерских сведений об использовании лесных ресурсов
в лесозаготовках / Formation of accounting data on the use of forest resources in logging**

Элементы оценки / Elements of evaluation	Бухгалтерское отражение платы за лесозаготовку / Accounting reflection of the fee for logging	
	Отраслевая инструкция / Industry instruction	Федеральные стандарты / Federal standards
Корреспонденция счетов	Дебет счета 97 – Кредит счета 68 Дебет счета 20 – Кредит счета 97	Дебет счета 20 – Кредит счета 76
Экономическая сущность формируемого объекта	Актив с неопределенными свойствами, стоимость которого списывается на производственные затраты	Затраты на производство продукции
Соответствие применяемому юридическому оформлению	Не соответствует; отражение арендных платежей через счет 97 не предусмотрено	Соответствует методике отражения арендных платежей
Соответствие действующей концепции бухгалтерского учета	Не соответствует; объекты учета, признаваемые расходами, должны быть направлены на сопоставление с текущими доходами	Не соответствует; экономический ресурс (запасы леса), контролируемый организацией в результате прошлых событий и обладающий потенциалом создания экономических выгод, должен признаваться активом
Практическое использование и получаемые результаты	Применяется на практике, искажая величину и содержание активов, способствуя ошибочному расчету и представлению показателя расходов по обычному виду деятельности и фальсифицируя финансовый результат	
Вывод	Требуется дальнейшее развитие методологии учета платежей за использование лесных ресурсов, максимально соответствующей юридическому оформлению и отражающей экономическую сущность отношений между государством и лесозаготовителями	

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

стоверных сведений в результате четкого следования их предписаниям и предоставляют для исправления ситуации соответствующий инструмент — профессиональное бухгалтерское суждение.

Именно профессиональное суждение способно в обозначенной проблеме выступить способом ее эффективного решения. Синтез выводов, касающихся цели, порядка и возможности применения данного приема в условиях неурегулированности его использования, показывает, что оно требуется всегда, когда присутствует любого вида неопределенность с признанием, оценкой и отражением каких-либо фактов хозяйственной жизни. По мнению О.А. Давыдовой, без профессионального суждения невозможно решить такие вопросы, как определение в объекте будущих экономических выгод и вероятности их притока, а также соотношение правовой формы и экономического содержания фактов и событий [18]. М.Е. Лианский отмечает, что профессиональное суждение является уникальным средством достижения итоговыми показателями

в финансовой отчетности своей максимальной полезности для пользователей [19].

Выявленное искажение отчетных сведений при отражении в учете лесозаготовительных предприятий отношений по договору аренды лесного участка может быть устранено, как это предписано Рекомендацией¹⁰, в рамках и на основании применения действующих положений:

- нормативного регулирования методологии бухгалтерского учета в РФ (п. 7 ПБУ 1/2008);
- предписаний регламентирующих документов интернационального характера (п. 2.12 и п. 4.59–4.62 Концептуальных основ представления финансовых отчетов).

Проведенный в соответствии с требованиями МСФО анализ экономической сути отношений, пред-

¹⁰ Рекомендация Р-96/2018 — КпР «Профессиональное суждение», принятая Комитетом Фонда «НРБУ «БМЦ». URL: http://bmcenter.ru/Files/R-KpR-Profugsdeniye_buhgaltera (дата обращения: 17.09.2019).

ставляемых договором аренды между лесозаготовителем и государством, показал, что они не в полной мере соответствуют друг другу. Последствием данной ситуации является недостаточно правдивая отчетная информация о финансовом положении и достигнутых результатах добывающей деятельности в лесном секторе экономики, предоставляемая пользователям. Подобные случаи российским учетным законодательством и положениями МСФО расцениваются как требующие отступления от установленных частных правил и вынесения профессионального суждения для достижения главной цели финансовой отчетности — предоставления полезных сведений всем категориям пользователей.

Решение проблемы должно предусматривать достижение компромисса в учетном отражении экономических и юридических характеристик исследуемого договора. Это возможно путем синтеза действующих методологических установок, поскольку они являются представлением в бухгалтерском пространстве двух структурных частей закрепленных договорных отношений. Но при этом синтез должен быть выполнен не простым совмещением, а исходя из модели возникающих взаимосвязей, разработанной на основе изученного отечественного исторического опыта и с использованием зарубежных наработок по аналогичным вопросам.

Из имеющейся мировой практики сложившихся экономических систем ведения лесного хозяйства для проведения аналогии с отечественным вариантом развития лесных отношений нами была выбрана канадская система. Именно эта модель (модель института аренды лесов, находящихся в государственной собственности) была позаимствована для повышения доходности российского лесного хозяйства при переходе экономики РФ на рыночные условия. Однако поверхностное копирование чужих моделей без учета результатов своего собственного исторического развития еще никогда не решало возникающих проблем, кроме того, зарубежный опыт нуждается в дальнейшем совершенствовании. Глобальными тенденциями в сфере лесопользования общепризнанно считаются расширение участия частного сектора, ведение устойчивого лесного хозяйства, создание стабильного инвестиционного климата, что постоянно требует изменений в лесном законодательстве¹¹. В связи

с этим Т. Кларк с соавторами обосновывают необходимость реорганизации существующей системы лесопользования в провинции Онтарио. Дж.А. Грей [20] и Рейно Пулкки¹² указывали, что лесная политика будет успешной лишь при условии разработки такой системы концессионного лесопользования, которая обеспечит выгоды всем категориям заинтересованных лиц и предоставит им стимулы к эффективному выполнению своих обязанностей и соблюдению установленных правил.

Концессии участков леса предоставляют канадским лесопользователям исключительные права на заготовку древесины в государственных лесах, но при этом не дают никаких прав на землю. В связи с этим было подвергнуто анализу не только действие взаимосвязи «государство — лесозаготовитель» в Канаде, а перед проведением аналогии с российской версией данных отношений были выделены и оценены ее частные компоненты. Выяснено, что концессионеры платят подати с учетом площади участка (земельная рента), а также попенную плату, назначаемую с учетом объема вырубленного леса. Таким образом, общий платеж состоит из двух частей, одна из которых предназначена для оплаты используемого, но неподконтрольного предприятию природного ресурса (площадь лесного участка), а вторая его часть оплачивает ресурс, поступающий в распоряжение лесозаготовителя, т.е. запасы леса на корню на определенной лесной территории.

Предписания МСФО и действующей российской учетной методологии для формирования качественной информации требуют совершенно противоположных подходов к отражению ресурсов, обладающих разными характеристиками с точки зрения получения выгоды от их использования:

- арендная плата государству за земельный участок вследствие отсутствия его связи с будущими экономическими выгодами и неподконтрольностью лесозаготовителю должна учитываться как текущие расходы;
- плата за древесной, предназначенный к изъятию, должна формировать стоимость актива, которому логично присвоить название «Запасы природного сырья».

Global forest ownership: Implications for forest production, management and protection. In: Proc. XIII World Forestry Congress. October 18–23. 2009. Buenos Aires, Argentina. p. 10.

¹¹ Global forest resource assessment: Progress towards sustainable forest management. FAO Forestry Paper 147. URL: <http://www.fao.org/3/a0400e/a0400e00.htm> (дата обращения: 17.09.2019). Siry J.P., Cubbage F.W., Newman D.H. 2009:

¹² Рейно Пулкки. Лесопользование в Канаде. URL: <http://os.x-pdf.ru/20ekonomika/615108-1-lesopolzovanie-kanade-prof-d-r-reyno-pulkki-zaregistrirovanniy.php> (дата обращения: 17.09.2019).

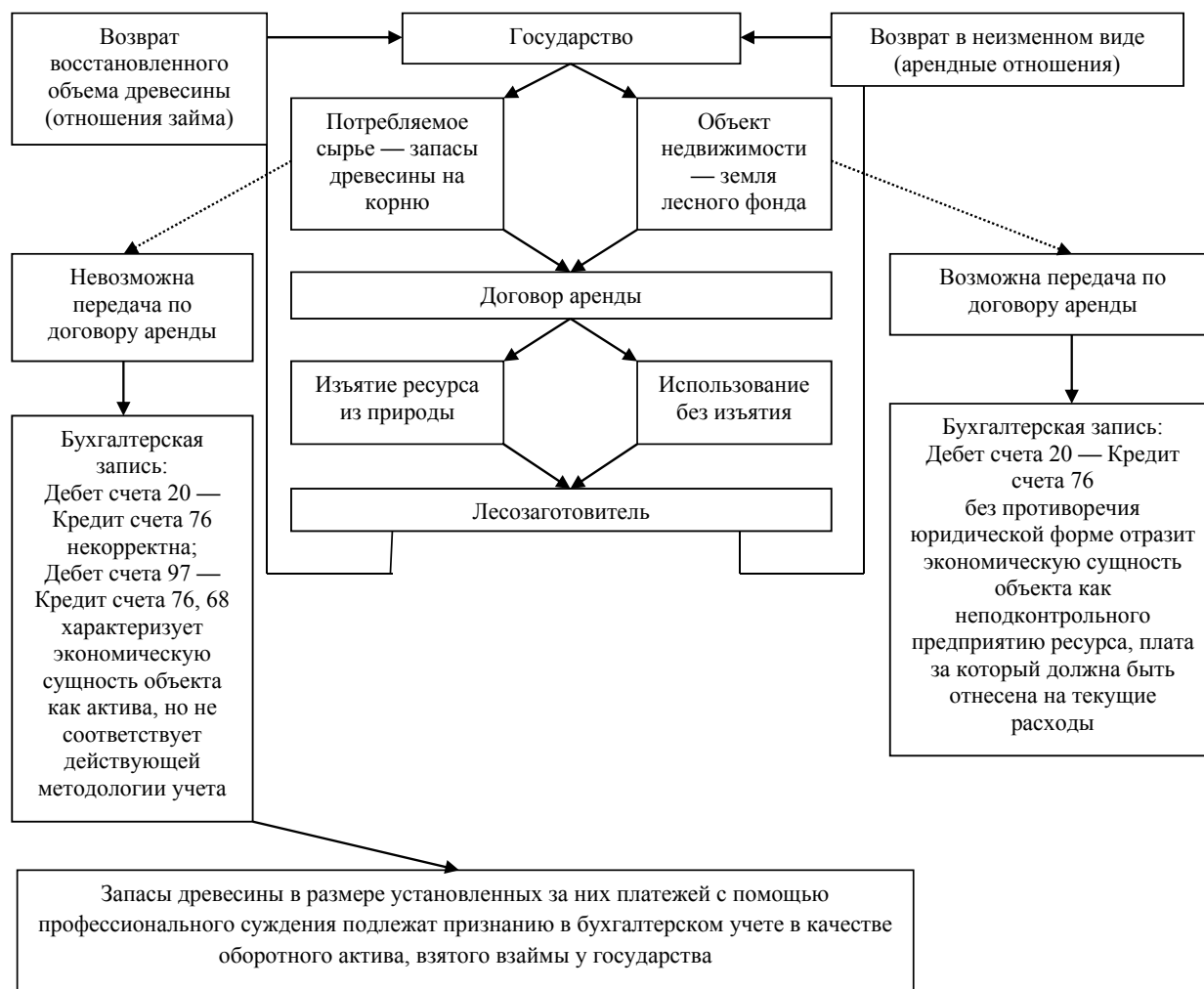


Рис. / Fig. **Взаимосвязь государства и лесозаготовителя по договору аренды лесного участка / The relationship between the state and the logger under the lease of the forest area**

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

В РФ нет четкого разделения по структурным частям платы за использование лесного участка под лесозаготовку, однако плата за изымаемую древесину всегда была привязана к предназначенному для заготовки объему — и в плановой, и в рыночной экономике. Соответственно, соблюдение ее сырьевой экономической сущности также обуславливает квалификацию данного объекта учета как природного сырья. В свою очередь, аукционная надбавка — это плата за месторасположение и условия доступности лесного участка, уплачиваемая сверх минимальных ставок, применяемых к предполагаемым объемам заготовки. Следовательно, ее назначение позволяет признать в ней саму арендную плату за используемый участок земли лесного фонда, принадлежащий государству.

Взаимосвязи между лесозаготовителем и государством и результат ее экономической переквалификации представлены на рисунке.

Приведенная модель отношений государства с лесозаготовителями демонстрирует, что сменившая советский вариант форма их юридического оформления не в полной мере соответствует заложенной к представлению экономической сущности. Оформляемый договор аренды подтверждает ее лишь наполовину — только в отношении земельного участка, занятого лесом. Вторая половина отношений соответствует сущности вещного займа. Займодавец может передать заемщику вещи, определенные родовыми признаками, а заемщик обязан возвратить займодатцу аналогичные вещи того же рода и качества¹⁵. Это полностью характеризует экономическую сущ-

¹⁵ ГК РФ (часть вторая) от 26.01.1996 № 14-ФЗ. ст. 807. http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_9027/ade1a56b9fd08842b5355739ce8b3618593c5f83 (дата обращения: 17.09.2019).

ность современных отношений государства и лесозаготовителя по аренде леса, предоставляемого под лесозаготовку. Лес заготавливается и используется по усмотрению предприятия. По окончании срока аренды подлежит возврату тот же самый участок леса. Однако содержать он будет вновь посаженные деревья, поскольку обязанность лесовосстановления возложена на предприятие, осуществляющее заготовку древесины. Поэтому для приведения юридического оформления и экономического содержания отношений между государством и организацией по поводу заготовки древесных ресурсов в максимально возможное соответствие с целью их корректного отражения в учете необходимо применение профессионального суждения. Передаваемый государством лесозаготовителю лесной участок должен быть квалифицирован как совокупность разных природных ресурсов, поступающих по одному договору аренды, — собственно сам непотребляемый участок земли, занятый лесом, и древесина на корню, произрастающая на этом участке. В противном случае в бухгалтерском учете при привычном для российской практики использовании допущения тождества формы и содержания не формируется должного объема полезных для пользователей сведений по существенному и значимому для лесозаготовительной отрасли ресурсу. Выделенные для заготовки запасы лесных ресурсов как объект учета согласно действующей учетной методологии отсутствуют как в бухгалтерских регистрах, так и в балансе. Пользователи могут оценить только кадастровую стоимость лесного участка и величину арендной платы за его использование, которая при выполнении действующих методологических предписаний содержит и стоимость природного сырья.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Развитие российской методологии учета в настоящее время осуществляется в условиях гармонизации с МСФО. Главной их идеей является формирование информации, полезной для принятия экономических решений любыми пользователями. Вынесение вердикта о полезности данных, включаемых в финансовую отчетность, отнесено к сфере профессионального мнения бухгалтера, ориентиром в принятии которого должно служить превалирование экономической сущности над юридической формой. Российскими нормативными актами также предусмотрено считать имущественную обособленность лишь допущением (п. 5 ПБУ 1/2008), а приоритет содержания над формой обязательным требованием (п. 6 ПБУ 1/2008).

Изменение экономической реальности приводит к смене сути отношений по поводу задействованных ресурсов, что обуславливает и изменение формы их документальной фиксации. Однако при осуществлении подобного перехода важным является сохранение соответствия новой юридической формы новому экономическому содержанию. На практике данное условие является труднодостижимым, поэтому задача подобных научных исследований — выявлять эти изменения и подавать информацию для соответствующего внесения изменений в смежную с экономикой науку — юриспруденцию.

Что касается лесозаготовительной отрасли, то здесь налицо произошедшая, но неучтенная полностью в юридическом оформлении смена экономической сути отношений государства и лесозаготовителей, что приводит к некорректному отражению данных о лесных ресурсах в учете и отчетности.

В итоге исследования были сделаны следующие выводы:

- выделенная государством земля лесного участка под древостоем должна быть признана объектом недвижимости, за который начисляется и уплачивается арендная плата, относимая на текущие расходы лесозаготовителя бухгалтерскими записями, предписываемыми федеральными стандартами;
- запасы древесины на корню, поступившие в распоряжение предприятия для заготовки, целесообразно расценивать как взятые в займы у государства на условиях аренды лесного участка движимое имущество природного характера.

Обозначенный подход к идентификации как нельзя лучше отражает экономическую суть исследуемого объекта. В его рамках отсутствуют и препятствия признать запасы полученного древостоя активом: древесина на корню экономически подконтрольна лесозаготовительному предприятию, поскольку имеется договор лесопользования на ее заготовку, и нет сомнений в том, что основной источник дохода ожидается в будущем к поступлению именно от использования полученных лесоматериалов.

Таким образом, современная специфика отношений при осуществлении лесозаготовительной деятельности в РФ обуславливает бухгалтерскую трактовку экономической сути заключаемого договора аренды лесного участка как имущественного займа древесины на корню для целей ее коммерческой заготовки в условиях аренды земли государственного лесного фонда. Впоследствии ее целесообразно закрепить официально.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Abdikeev N.M., Bogachev Y.S., Trifonov P.V., Moreva E.L., Sopilko N.Y., Scherbakova N.S. The calculation of the cost of intangible assets based on intellectual property. *International Journal of Civil Engineering and Technology (IJCIET)*. 2018;9(7):1737–1748.
2. Glaum M., Baetge J., Grothe A., Oberdörster T. Introduction of international accounting standards, disclosure quality and accuracy of analysts' earnings forecasts. *European Accounting Review*. 2013;22(1):79–116. DOI: 10.1080/09638180.2011.558301
3. Hales J. The future of accounting is now. *CPA Journal*. 2018;88(7):6–9.
4. Баранов П.П., Устинова Я.И. Информационные ограничения российской концепции бухгалтерского учета деловой репутации и вектор ее развития. *Учет. Анализ. Аудит*. 2016;3(6):38–50.
5. Когденко В.Г., Мельник М.В. Интеллектуальный капитал и его роль в оценке устойчивости экономического субъекта. *Учет. Анализ. Аудит*. 2016;3(6):28–37.
6. Кувалдина Т.Б. Порядок исправления ошибок в бухгалтерской отчетности. *Все для бухгалтера*. 2013;275(5):17–24.
7. Сафонова И.В., Сильченко А.Д. Фальсификация финансовой отчетности: понятие и инструменты выявления. *Учет. Анализ. Аудит*. 2018;5(6):37–49. DOI: 10.26794/2408–9303–2018–5–6–37–49
8. Полисюк Г.Б., Корчагина Л.М. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: проблема выявления искажения информации. *Международный бухгалтерский учет*. 2013;250(4):44–52.
9. Мизиковский И.Е., Баженов А.А. Бухгалтерская (финансовая) отчетность как инструмент обеспечения прозрачности ведения хозяйственной деятельности экономических субъектов. *Учет. Анализ. Аудит*. 2016;3(2):69–77.
10. Пятов М.Л. Эволюция методологии бухгалтерского учета в рамках балансовой модели фирмы. *Вестник СПбГУ. Серия 5: Экономика*. 2014;(4):56–75.
11. Петрова А.Н. Финансовая отчетность, ориентированная на инвесторов. *Российское предпринимательство*. 2012;202(4):95–100.
12. Луканина А.В. Анализ базовых категорий МСФО в рамках принципа приоритета содержания над формой. *Международный бухгалтерский учет*. 2015;374(32):28–40.
13. Пятов М.Л. Принцип приоритета содержания над формой в России. *БУХ. ИС*. 2006;(11):12–13.
14. Звягин С.А. Вуалирование и фальсификация бухгалтерской отчетности. *Бухгалтер и закон*. 2005;74(2):5–10.
15. Луговской Д.В., Оломская Е.В., Молодцова Ю.Н. Приоритет экономического содержания над правовой формой: теория и практика. *Все для бухгалтера*. 2007;205(13):47–53.
16. Морозова Е.В. Договор аренды лесного участка при лесозаготовках как объект финансового учета. *Международный бухгалтерский учет*. 2012;225(27):31–41.
17. Куликова Л.И. Вуалирование и фальсификация финансовой отчетности: историко-эволюционный аспект. *Международный бухгалтерский учет*. 2011;164(14):56–68.
18. Давыдова О.А. Профессиональное суждение как элемент системы нормативного регулирования бухгалтерского учета. *Дискуссия*. 2017;84(10):16–22.
19. Лианский М.Е. Анализ перспектив профессионального суждения бухгалтера. *Аудит и финансовый анализ*. 2006;(4):14–19.
20. Грей Дж.А. Канадский опыт организации лесных концессий. *Устойчивое лесопользование*. 2004;3(1):28–35.

REFERENCES

1. Abdikeev N.M., Bogachev Y.S., Trifonov P.V., Moreva E.L., Sopilko N.Y., Scherbakova N.S. The calculation of the cost of intangible assets based on intellectual property. *International Journal of Civil Engineering and Technology (IJCIET)*. 2018;9(7):1737–1748.
2. Glaum M., Baetge J., Grothe A., Oberdörster T. Introduction of international accounting standards, disclosure quality and accuracy of analysts' earnings forecasts. *European Accounting Review*. 2013;22(1):79–116. DOI: 10.1080/09638180.2011.558301
3. Hales J. The future of accounting is now. *CPA Journal*. 2018;88(7):6–9.
4. Baranov P.P., Ustinova Ya.I. Information limitations of the Russian concept of business reputation accounting and the vector of its development. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2016;3(6):38–50. (In Russ.).

5. Kogdenko V.G., Mel'nik M.V. Intellectual capital and its role in assessing the sustainability of an economic entity. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2016;3(6):28–37. (In Russ.).
6. Kuvaldina T.B. The procedure for correcting errors in the financial statements. *Vse dlya bukhgaltera = Everything for an Accountant*. 2013;275(5):17–24. (In Russ.).
7. Safonova I.V., Silchenko A.D. Falsification of financial statements: Concept and tools of identification. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2018;5(6):37–49. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408–9303–2018–5–6–37–49
8. Polisyuk G.B., Korchagina L.M. Accounting (financial) reporting: The problem of identifying information distortion. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2013;250(4):44–52. (In Russ.).
9. Mizikovskii I.E., Bazhenov A.A. Accounting (financial) reporting as a tool to ensure transparency of economic activities of economic entities. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2016;(2):69–77. (In Russ.).
10. Pyatov M.L. Evolution of accounting methodology within the company's balance sheet model. *Vestnik SPbGU. Seriya 5: Ekonomika. = Bulletin of Saint Petersburg University. Series 5: Economics*. 2014;(4):56–75. (In Russ.).
11. Petrova A.N. Investor-oriented financial statements. *Rossiiskoe predprinimatel'stvo = Russian Entrepreneurship*. 2012;202(4):95–100. (In Russ.).
12. Lukanina A.V. Analysis of basic categories of IFRS within the principle of priority of the contents over the form. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2015;374(32):28–40. (In Russ.).
13. Pyatov M.L. The principle of the substance priority over the form in Russia. *BUKh. IS*. 2006;(11):12–13. (In Russ.).
14. Zvyagin S.A. Veiling and falsification of financial statements. *Bukhgalter i zakon = Accountant and Law*. 2005;74(2):5–10. (In Russ.).
15. Lugovskoi D.V., Olomskaia E.V., Molodtsova Yu.N. Priority of economic content over legal form: Theory and practice. *Vse dlya bukhgaltera = Everything for an Accountant*. 2007;205(13):47–53. (In Russ.).
16. Morozova E.V. The lease agreement of the forest area in logging as an object of financial accounting. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2012;225(27):31–41. (In Russ.).
17. Kulikova L.I. Veiling and falsification of financial statements: historical and evolutionary aspect. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2011;164(14):56–68. (In Russ.).
18. Davydova O.A. Professional judgment as an element of the accounting regulatory system. *Diskussiya = Discussion*. 2017;84(10):16–22. (In Russ.).
19. Lianskii M.E. Analysis of prospects of professional judgment of the accountant. *Audit i finansovyi analiz = Auditing and financial analysis*. 2006;(4):14–19. (In Russ.).
20. Gray J.A. The Canadian experience of the organization of forest concessions. *Ustoichivoe lesopol'zovanie = Sustainable Forest Management*. 2004;3(1):28–35. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Лариса Геннадьевна Уляшева — старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета и аудита Института экономики и финансов, Сыктывкарский государственный университет имени Питирима Сорокина, Сыктывкар, Россия
Larisa08041976@mail.ru

ABOUT THE AUTHOR

Larisa G. Ulyasheva — senior lecturer, Department of Accounting and Auditing, Institute of Economics and Finance, Pitirim Sorokin Syktyvkar State University, Syktyvkar, Russia
Larisa08041976@mail.ru

*Статья поступила в редакцию 27.08.2019; после рецензирования 03.10.2019; принята к публикации 27.11.2019. Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.
The article was submitted on 27.08.2019; revised on 03.10.2019 and accepted for publication on 27.11.2019.
The author have read and approved the final version of the manuscript.*