

РОССИЙСКАЯ АКАДЕМИЯ НАУК
ИНСТИТУТ СОЦИАЛЬНО-ЭКОНОМИЧЕСКОГО РАЗВИТИЯ ТЕРРИТОРИЙ РАН
ДЕПАРТАМЕНТ ЛЕСНОГО КОМПЛЕКСА ВОЛОГОДСКОЙ ОБЛАСТИ

М.Ф. Сычев, Р.Ю. Селименков,
З.С. Миронова, А.И. Тукмачева

ЭКОНОМИКА ВОСПРОИЗВОДСТВА ЛЕСОВ

К 1431295

Вологда
2011

ВВЕДЕНИЕ

Передача на региональный уровень, согласно Лесному кодексу РФ, полномочий по охране, защите и воспроизводству лесов, расположенных на землях лесного фонда, ставит перед субъектами лесных отношений задачу по планированию объемов и себестоимости указанных работ.

Учет расходов является ключевым звеном системы управленческого учета в лесном хозяйстве. Управление прибылью, расходуемой на ведение основной деятельности, осуществляется через управление затратами. Однако, несмотря на работу, проделанную федеральными органами по совершенствованию учета затрат, действующая система сбора и обработки информации о субъекте экономических отношений не позволяет получать информацию, необходимую для эффективного управления лесным хозяйством.

Лесной кодекс РФ закрепил за лесничествами государственную деятельность, заключающуюся в организации эффективного лесоуправления. В свою очередь, лесохозяйственную (предпринимательскую) деятельность выполняют лесхозы. В условиях тесной взаимосвязи этих видов деятельности, когда продукция, получаемая в результате лесохозяйственных мероприятий и иных видов деятельности, является основным источником собственных средств, направляемых на ведение лесного хозяйства, – организация эффективного учета расходов в лесном хозяйстве становится как никогда актуальной.

Общее положение

В действующем Лесном кодексе все хозяйствующие субъекты, осуществляющие лесохозяйственную и лесопромышленную деятельность, органы исполнительной власти и структуры, регламентирующие лесопользование, объединены одним понятием – «участники лесных отношений».

Деятельность каждого участника лесных отношений в рамках тех полномочий, которыми их наделяет Лесной кодекс, направлена на обеспечение устойчивого развития территорий. На региональном уровне она должна осуществляться в соответствии с Лесным планом субъекта Российской Федерации, являющимся документом лесного планирования.

С 1 января 2009 г. для обеспечения многоцелевого, рационального, непрерывного и неистощительного освоения лесов, а также развития лесной промышленности лесопользование организуется согласно перспективному проекту освоения лесов конкретного лесничества.

Цель настоящей методики – обеспечить единообразие в определении состава затрат на проведение лесохозяйственных работ по воспроизводству, охране и защите лесов, применение единых методов планирования и учета этих затрат всеми «участниками лесных отношений» лесного комплекса Вологодской области.

Методические рекомендации разработаны в соответствии с частью 2 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ), принятого ГД ФС РФ 5 августа 2000 г. №117-ФЗ, с «Положением о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли», утвержденным Постановлением Правительства РФ от 5 августа 1992 г. №552, и со всеми изменениями и дополнениями к НК РФ, которые были

внесены последующими постановлениями Правительства РФ. Используются также «Методические рекомендации (инструкция) по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции лесопромышленного комплекса», утвержденные Министерством экономики Российской Федерации 15 июля 1999 г.

Планирование затрат (себестоимости) на проведение мероприятий по воспроизводству, охране и защите лесов является составной частью Лесного плана области и проектов освоения лесов каждого лесничества.

Цель планирования себестоимости – экономически обоснованное определение величины затрат, необходимых в планируемом периоде для выполнения работ по воспроизводству, защите и охране лесов в каждом лесничестве. При этом должно обеспечиваться наилучшее использование материальных, трудовых и финансовых ресурсов, учитываться необходимость правильной технической эксплуатации оборудования, соблюдение технологий охраны воздушного бассейна, почвы и водоемов от загрязнения, а также повышение качества лесохозяйственных работ.

Расчетная величина плановой себестоимости лесохозяйственных работ используется при определении эффективности деятельности отдельного лесничества в разрезе его участковых подразделений и для оценки эффективности реализации мероприятий по осуществлению планируемого освоения лесов в целом по области, т.е. мероприятий Лесного плана. Она служит основой для составления финансового плана лесного хозяйства, текущего и перспективного бюджетирования в разрезе лесничеств.

Величина плановой себестоимости лесохозяйственных работ может использоваться:

– во-первых, при внутривоспроизводственном планировании лесохозяйственных работ и источников их покрытия;

- во-вторых, при установлении цен на услуги и отдельные виды работ при подрядном методе их производства;
- в-третьих, при оценке стоимости услуг по восстановлению, охране и защите лесов, оказываемых лесхозами и лесничествами арендаторам и прочим лесопользователям на осваиваемых ими лесных участках.

Целью учета себестоимости является своевременное, полное и достоверное определение фактических затрат, связанных с производством каждого вида лесохозяйственных работ, и контроль за использованием трудовых, материальных ресурсов и денежных средств как в целом по лесничеству и его структурным подразделениям, так и по каждому виду работ.

Данные учета затрат используются для оценки и анализа работы лесничеств и лесхозов, определения её эффективности, а также эффективности реализации мероприятий Лесного плана Вологодской области путем соотношения доходов и расходов на их выполнение. В связи с этим должна быть обеспечена сопоставимость плановых и учетных данных (с помощью коэффициента пересчета, учитывающего инфляцию) в отношении состава и классификации затрат объектов и единиц (видов работ) калькулирования, методов распределения затрат по периодам и т.д. При этом для оценки совокупного экономического эффекта двух составляющих деятельности лесного комплекса – лесохозяйственной и лесопромышленной – должно быть обеспечено единообразие распределения затрат по калькуляционным статьям и калькулирование каждого вида затрат по полной себестоимости.

ГЛАВА 1

ПОВЫШЕНИЕ ЭФФЕКТИВНОСТИ ЛЕСНОГО ХОЗЯЙСТВА – ТРЕБОВАНИЕ ВРЕМЕНИ

1.1. Роль лесного хозяйства в экономике региона

Лесное хозяйство – это вид экономической деятельности, в состав которого включается охрана и защита лесов, их рациональное использование и воспроизводство с учетом целевого назначения.

Каждое из входящих в это предварительное определение понятий отражает, в свою очередь, конкретный раздел общей деятельности. Так, например, к охране лесов относят меры по предупреждению лесных пожаров и борьбе с ними. Сюда же относится охрана лесов от всякого рода нарушений (самовольные порубки, нарушение правил эксплуатации лесов и т.п.).

Защита лесов предполагает предупредительные и активные меры борьбы с вредителями и болезнями лесов, меры предотвращения и локализации разного рода техногенных и радиоактивных загрязнений лесных территорий, а также реабилитацию последних. Защита лесов включает и сохранение биоразнообразия, особенно редких и исчезающих видов флоры и фауны, входящих в состав лесных формаций.

Раздел, связанный с использованием лесов, включает все виды пользования теми или иными ресурсами и услугами леса, в том числе и различные виды рубок леса, осуществляемых как в процессе лесозаготовки (главные рубки), так и в порядке ухода за лесом. С этим разделом связана деятельность лесной промышленности и ряда отраслей по обработке и переработке древесины.

Понятие «воспроизводство лесов», используемое в Лесном кодексе РФ (см. главу 4 Лесного кодекса), включает лесовосстановительные мероприятия и повышение продуктивности лесов путем улучшения породного состава, гидролесомелиорации, ухода за лесом, создания семенной базы на селекционно-генетической основе и др.

Однако особенности лесного хозяйства обусловлены не перечисленными мероприятиями, а характером самого объекта его деятельности – лесов.

В тех местах, где нет лесов, их приходится создавать заново. Требуются очень длительные сроки, чтобы их вырастить и сформировать для целей, для которых они предназначены. Главной особенностью лесного хозяйства является чрезвычайно длительный период выращивания лесов, на порядок превосходящий циклы воспроизводства даже в таких отраслях сельского хозяйства, как животноводство, садоводство. Для условий умеренной зоны выращивание наиболее ценных хвойных и твердолиственных пород для получения пиловочника и фанерного кряжа достигает 100 и более лет (для высокоствольных дубрав Западной Европы – до 240 лет и более). В экономическом отношении эта особенность накладывает «доминирующий отпечаток» на все лесное хозяйство и, образно выражаясь, является его «ахиллесовой пятой», поскольку прежде всего ограничивает приток инвестиций в данную отрасль по сравнению с другими отраслями, в которых сроки окупаемости инвестиций не столь длительны.

Эта особенность, в свою очередь, требует соразмерения объема пользования лесами с учетом сроков их выращивания, что и составляет смысл главного требования к организации и ведению лесного хозяйства – непрерывного, неистощительного пользования лесом (ННПЛ), ранее называвшегося принципом постоянства пользования лесом (ППЛ). Это требование, вошедшее

в лесное законодательство, не просто декларируется. Оно должно отражаться на всей экономической организации лесопользования и лесного хозяйства, на процедуре подготовки, принятия и реализации наиболее важных для лесного хозяйства решений. Без выполнения на практике этого руководящего принципа, как отмечал проф. Орлов М.М., «не может быть никакого лесного хозяйства, как деятельности планомерной и целесообразной»¹.

Неистощительное пользование лесом выступает необходимым элементом лесного хозяйства, представляя органическое сочетание земли с произрастающими на ней насаждениями. Затраты на ежегодно повторяющуюся систему лесохозяйственных мероприятий (СЛХМ) являются текущими и относятся к себестоимости воспроизводства. Теория определения стоимости воспроизводства лесных ресурсов и ее основы – себестоимости – получила развитие в трудах Ахмадеевой М.М., Васильева П.В., Воронкова П.Т., Джиковича В.Л., Моисеева Н.А., Кожухова Н.И., Орлова М.М., Петрова А.П. и др. Основными достижениями в области определения стоимости воспроизводства лесных ресурсов можно считать:

1) признание лесного хозяйства отраслью материального производства, а лесных ресурсов – его продукцией (Васильев П.В., например, отмечал, что искусственное выращивание леса экономически ничем не отличается от производства зерна, выращивания скота и вообще всякого другого сельскохозяйственного производства);

2) принятие необходимости определения стоимости ресурсов по затратам на их воспроизводство с учетом главной особенности лесного хозяйства – длительности лесовыращивания;

3) адаптацию единых для народного хозяйства подходов к определению стоимости и себестоимости древесных ресурсов.

¹ Орлов М.М. Лесоустройство. – Л.: Изд-во журн. «Лесное хозяйство, лесопромышленность и топливо», 1927. – Т. 1. – С. 16.

Моисеев Н.А. выделяет два типа воспроизводства: расширенное и простое. Расширенное воспроизводство представляет собой повышение продуктивности лесов на определенных этапах процесса воспроизводства ННПЛ в начале его (создание лесов на новых площадях) или внутри (мероприятия по интенсификации лесного хозяйства). Простое воспроизводство предполагает осуществление лесохозяйственных мероприятий в коренных лесах, то есть на естественно созданных и продуцирующих лесных землях без создания новых участков.

Поскольку принцип ННПЛ является главным, руководящим условием организации лесопользования и лесного хозяйства, то, конечно, он должен непосредственно отразиться на содержании и самом характере экономики данной отрасли, и прежде всего на способах использования того экономического инструментария, который разработан экономической теорией.

Наряду с отмеченной главной особенностью лесного хозяйства имеют место и другие особенности, которые обычно упоминаются при характеристике лесов как объектов деятельности. Далеко не все из них являются исключительной принадлежностью только данной отрасли, тем не менее они заслуживают внимания, поскольку делают более полным общее представление об изучаемом предмете. К таким особенностям в первую очередь относится многоцелевое назначение лесов, а соответственно, и лесного хозяйства.

Ассортимент ресурсов и услуг леса, на которые предъявляется спрос, весьма разнообразен и непрерывно расширяется. О многоцелевом назначении лесов было известно давно, однако масштабы разнообразных потребностей в периоды индустриализации и постиндустриализации в стране резко возрастают. Становится неотложной необходимостью организации многоцелевого использования лесов и ведения лесного хозяйства на практике, и в первую очередь на малолесных, густонаселенных

и тем более на урбанизированных территориях, особенно вокруг крупных мегаполисов. За каждым из ресурсов и услуг леса стоит свой круг потребителей, а за отдельными из них – и целое общество. Одно из принципиальных положений экономики и организации многоцелевого лесопользования заключается в том, что ресурсы и услуги в виде целей, поставленных перед лесным хозяйством, в тех или иных лесных массивах, тесно взаимосвязаны между собою как система целей, соподчиненных в определенных приоритетах. Связанность целей между собой означает, что ни один из ресурсов нельзя использовать (извлекать) из леса без учета влияния на другие ресурсы и полезности леса. Например, выбирая способ рубки леса для заготовки древесины, с самого начала следует учитывать комплекс факторов, связанных с защитой почв от эрозии (особенно в горах), с влиянием на водный режим, на охрану фауны, рекреацию и т.п.

Такой учет целей в процессе подготовки хозяйственных решений ставит перед наукой и практикой задачу организации многоресурсного лесопользования, которая является также одной из сложных проблем экономики лесного хозяйства. Все ресурсы и услуги леса, как и сами леса, теоретически возобновимы, но на практике это возможно лишь при условии учета всех требований по сохранению лесорастительной среды.

В процессе многоцелевого или многоресурсного лесопользования совмещаются две задачи, которые со все большей остротой встают перед человечеством в целом. С одной стороны, это задача расширения базы ресурсного обеспечения производства необходимых продуктов и благ; с другой стороны, задача обеспечения охраны окружающей среды, улучшения среды обитания людей, а также фауны и флоры, чтобы посредством этого устранить угрозу экологического кризиса и повысить качество жизни на планете Земля.

Таким образом, рациональная экономика лесного хозяйства в современных условиях – это экономика неистощительного пользования лесом и многоцелевого ведения лесного хозяйства.

В общем процессе воспроизводства лесных ресурсов тесно переплетаются процессы труда и биологические процессы роста и развития формирующих леса древесных пород, при этом первые занимают весьма небольшую долю в общем цикле. Однако это не умаляет усилий человека с помощью тех или иных средств труда направлять и контролировать общий процесс воспроизводства для достижения поставленных целей.

Вместе с тем для многих мероприятий, проводимых в лесном хозяйстве, характерна сезонность. Так, например, лесокультурные работы и уход за формирующимися молодняками, мероприятия по выращиванию посадочного материала проводятся в вегетационный период, причем в наиболее благоприятное время. Сезонность этих работ должна учитываться при комбинировании их с другими видами работ, с тем чтобы обеспечить наиболее полную и равномерную занятость рабочей силы и служебного персонала в течение года.

Известно, что земля для всех видов растениеводства служит не только как средство, но и как место (пространство) производства. Но лесное хозяйство по сравнению с сельскохозяйственным производством связано со значительно большими площадями земель в своих первичных (местных) хозяйственных единицах. Это тоже вносит свою специфику в производство и отражается на его экономических показателях, особенно на величине и удельном весе транспортных расходов.

Характер лесного хозяйства в сильной степени зависит от комплекса местных условий, влияющих на географию леса, а также на системы лесохозяйственных мероприятий. Эта особенность находит отражение и в лесоводственной, и экономической литературе как в нашей стране, так и за рубежом.

Профессор Морозов Г.Ф., создатель учения о лесе, подчеркивал, что лес – явление географическое и что всеобщих рецептов по ведению лесного хозяйства не может быть. Тот же смысл передает старое германское выражение «суровый закон местных условий». Для учета указанной особенности научные учреждения России предлагают разрабатывать и использовать на практике региональные системы ведения лесного хозяйства на зонально-типологической основе.

1.2. Управление лесным хозяйством на современном этапе развития

В системе управления лесным хозяйством одно из важнейших мест принадлежит лесному законодательству. Лесное законодательство Российской Федерации состоит из Лесного кодекса, других федеральных законов и принимаемых в соответствии с ними законов субъектов Российской Федерации (ст. 2 Лесного кодекса). Участниками лесных отношений являются Российская Федерация, субъекты Российской Федерации, муниципальные образования, граждане и юридические лица (ст. 4 Лесного кодекса). Лесной кодекс закрепил право государственной (федеральной) собственности на лесные участки в составе земель лесного фонда. Формы собственности на лесные участки в составе земель иных категорий определяются в соответствии с земельным законодательством.

Основы лесного законодательства заложены в первых декретах Советской власти – «О земле» и «О лесах». В этих документах все леса были провозглашены общенародным достоянием, государственной собственностью. В 1923 г. утвержден первый в стране Лесной кодекс, в котором была определена единая узаконенная система организации и ведения лесного хозяйства на территории всей страны. Тем самым государственное регулирование лесных отношений получило надлежащую

правовую основу, обеспечивающую рациональное использование лесов, их охрану и воспроизводство.

В доперестроечный период в условиях централизованно планировавшейся экономики функции управления лесами и лесным хозяйством осуществлялись на федеральном уровне в Государственном комитете СССР по лесу (Госкомлес СССР), на уровне РСФСР – в Министерстве лесного хозяйства РСФСР. Этим органам подчинялись областные (краевые) управления лесным хозяйством, а на местном (районном) уровне – лесхозы. Последние совмещали управление лесами, ведение лесного хозяйства, а в малолесных и среднелесистых районах – всевозможные виды лесопользования, включая главное, промежуточное и побочное. В многолесных же районах на лесхозы была возложена и функция государственного контроля за предприятиями (леспромхозами) Министерства лесной промышленности СССР.

В 1991 г., в связи с распадом СССР, были упразднены союзные комитеты и министерства, но сохранено Министерство лесного хозяйства РСФСР со всеми подчиненными ему по вертикали органами без изменения их структуры и функций. Под руководством министерства была разработана концепция управления лесами в условиях перехода к рыночной экономике, в основу которой были заложены две модели развития. По одной из них, функции лесхозов сводились к управлению лесами с передачей их в аренду за плату и к контролю за исполнением арендаторами лесохозяйственных мероприятий по арендному договору. Эта модель предлагалась для многолесных районов, где в качестве лесопользователей выступали леспромхозы бывшего Минлеспрома СССР и другие хозяйствующие субъекты. Для малолесных и среднелесистых районов, в которых отсутствовали названные выше лесопользователи, за лесхозами сохранялось право на совмещение функций управления лесами и ведения хозяйства в них, а также на проведение рубок промежуточного

пользования. Главное же пользование в этих районах, как предполагалось, должны были производить краткосрочные пользователи через лесные торги (аукционы).

Финансирование лесохозяйственных мероприятий планировалось осуществлять в счет платы за проданный на корню лес и/или за переданные в аренду лесные участки.

Размер платы за используемые ресурсы леса и ее распределение между бюджетами регламентировались вначале Основами лесного законодательства РСФСР (1993), а затем – Лесным кодексом РФ (1997). Незначительные отчисления лесхозам платы за пользование ресурсами леса не смогли обеспечить финансирования даже половины самых необходимых мероприятий. Поэтому даже для содержания своего аппарата лесхозы вынуждены были «зарабатывать» себе средства за счет заготовок древесины под видом промежуточного пользования, которые превратились в рубки «дохода». Доля этих собственных средств в общем объеме финансирования в целом по России превышала половину, а по многим субъектам РФ достигала 70-90%.

Таким образом, из-за недостатка и постоянного снижения бюджетного финансирования лесхозы вынуждены были совмещать все виды деятельности, как и в доперестроечный период, что, по существу, заблокировало рыночные реформы в лесопользовании и в лесном хозяйстве.

За последнее десятилетие Правительство РФ приняло ряд постановлений о реорганизации управления лесным хозяйством, в ходе которой каждый раз снижался статус государственного органа управления лесами. Первоначально МЛХ РСФСР было преобразовано в Государственный комитет по лесному хозяйству с подчинением его Министерству экологии РСФСР, но с сохранением автономии в его составе и самостоятельности в принятии решений. Затем данный государственный орган управления был

выведен из этого министерства и преобразован в Федеральную лесную службу РФ. В мае 1999 года Указом Президента России этот орган был упразднен, а его функции переданы Министерству природных ресурсов РФ (МПР РФ), в составе которого создан Департамент лесного фонда и воспроизводства лесов. При этом вопросы экономики и финансирования лесного хозяйства решались другими департаментами, не несущими прямой ответственности за управление лесами.

Для снятия недовольства со стороны общественности и региональных органов исполнительной власти состоянием управления лесами в стране Правительство РФ создало в рамках МПР РФ, вместо вышеназванного департамента, Государственную лесную службу МПР РФ, которую возглавил первый заместитель министра. Он имел право в рамках своей компетенции принимать все необходимые решения по управлению лесами. При этом Приказом МПР РФ от 10 июня 2002 г. № 353 было утверждено Положение о Государственной лесной службе МПР РФ (опубликовано в приложении к «Российской лесной газете». – 2002. – № 1).

Однако и эта служба просуществовала недолго. Во исполнение Указа Президента РФ «О мерах по проведению административной реформы в 2003 – 2004 годах» она была преобразована в Федеральное агентство лесного хозяйства (ФАЛХ), вошедшее в состав МПР РФ, и утратила функции государственного контроля и службы лесной охраны, которые были переданы Надзорной службе, подразделению МПР РФ. Положение о ФАЛХ было утверждено Постановлением Правительства РФ от 16 июня 2004 г. № 283.

Что же касается лесхозов (в количестве 2030), то их структура, функции и состояние финансирования остались практически без изменений. Вдобавок их положение все больше усугублялось в связи с сокращением бюджетного

финансирования и приравниванием к нему внебюджетного фонда, который формировался за счет собственных средств, а его использование должно было контролироваться казначейством, что лишало лесхозы права на «маневр» и не заинтересовывало их в «зарабатывании» этих средств.

Но и на этом административные реформы в управлении лесами не закончились. С 1 января 2007 г. вступил в силу новый Лесной кодекс Российской Федерации, определен переходный период сроком на два года для передачи полномочий в области лесных отношений и лесохозяйственных организаций органам государственной власти субъектов Федерации и почти полностью обновлены нормативно-правовые акты лесного хозяйства.

Главными документами в сфере обеспечения контроля за соблюдением лесного законодательства на территории Вологодской области являются:

- Лесной кодекс Российской Федерации;
- Постановление Правительства РФ от 22 июня 2007 г. №394 «Об утверждении Положения об осуществлении государственного лесного контроля и надзора»;

Постановление Правительства Вологодской области от 12 февраля 2007 г. № 202 «Об утверждении перечня должностных лиц, осуществляющих государственный лесной контроль и надзор на территории области».

Методическое руководство по вопросам обеспечения государственного лесного контроля и надзора осуществляется Правительством Российской Федерации в лице Федерального агентства лесного хозяйства (Рослесхоз) и Федеральной службой по ветеринарному и фитосанитарному надзору (Россельхознадзор) (рис. 1).

Управление лесами, госконтроль и надзор осуществляются Департаментом лесного комплекса Вологодской области, а контроль за выполнением переданных полномочий –

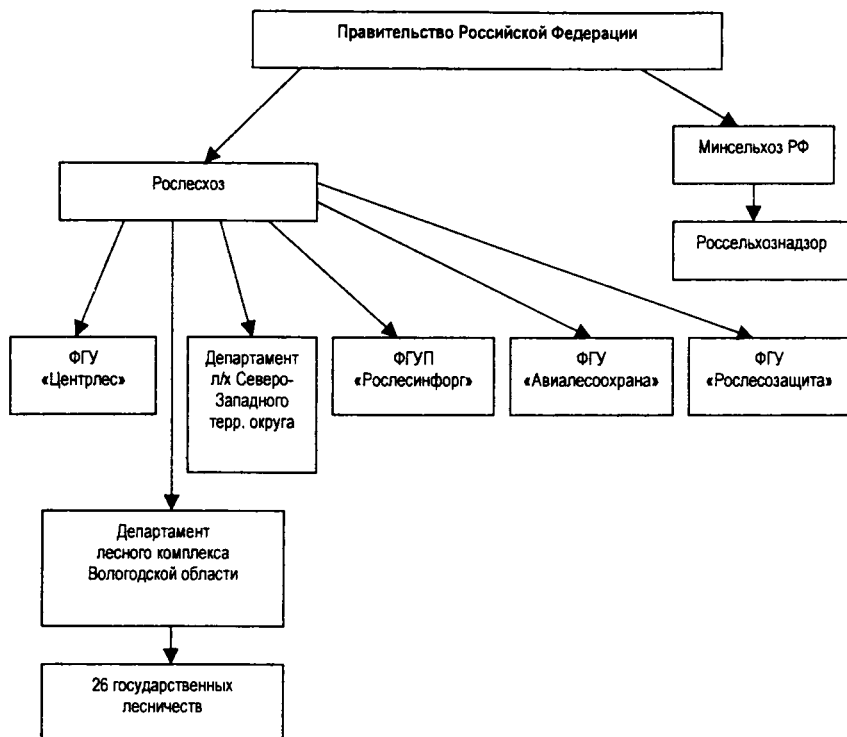


Рис. 1. Структура управления лесами и обеспечения контроля за соблюдением лесного законодательства на федеральном уровне

Департаментом лесного хозяйства Северо-Западного территориального округа (рис. 2).

В качестве основных территориальных единиц управления лесами определяются лесничества и лесопарки. На территории Вологодской области создано 26 лесничеств, в состав которых входит 266 участковых лесничеств, руководит лесничествами Департамент лесного комплекса области (табл. 1).

В компетенцию лесничеств входят организация и проведение торгов на конкурсной основе, осуществление государственного контроля, сбор данных для государственного лесного реестра, ведение отраслевой статистической отчетности, а также

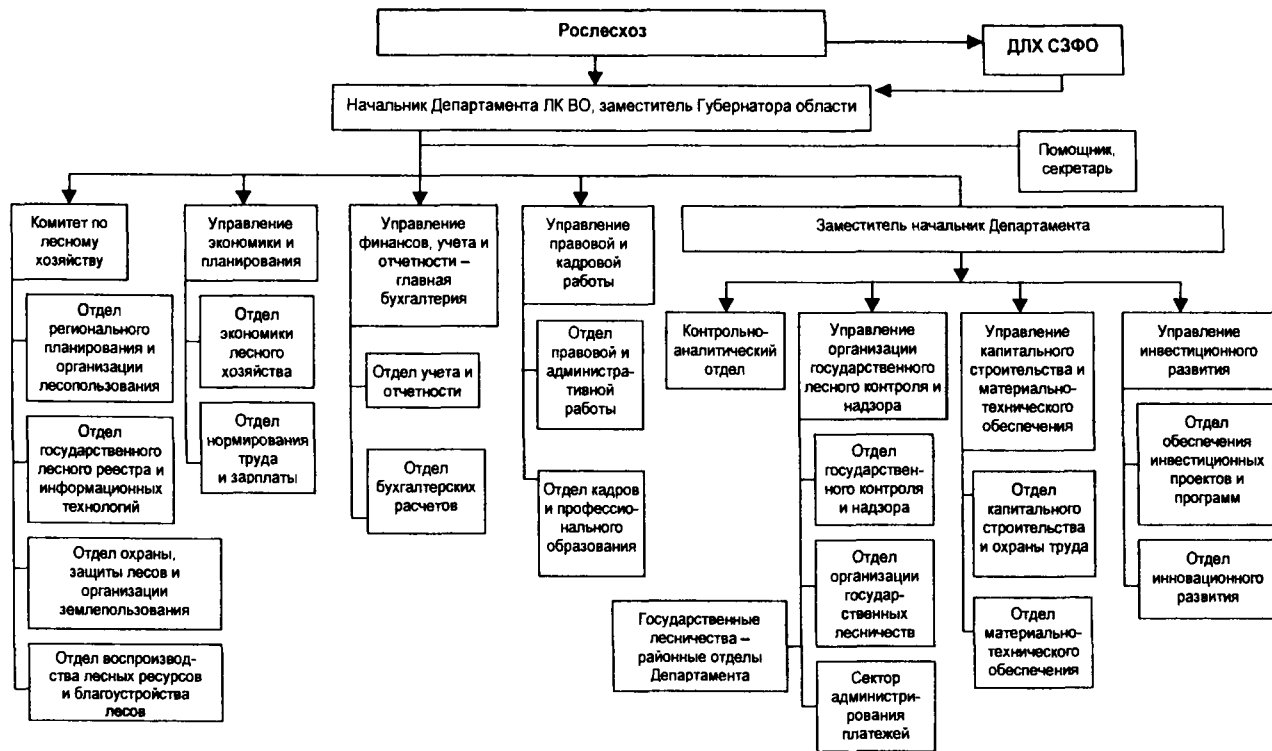


Рис. 2. Структура управления лесами и обеспечения контроля за соблюдением лесного законодательства на региональном уровне

Таблица 1. Местонахождение лесничеств, их площадь и лесистость территории

Административный район	Лесничество	Земли, на которых располагаются леса, га					Лесистость, %	
		Всего	Лесного фонда	ООПТ	Минобороны	Поселений		Иные категории
Бабаевский	Бабаевское	835578	835578				63,3	
	Лещинское	18384			18384			
Бабушкинский	Бабушкинское	691366	691366				82,6	
Белозерский	Белозерское	452463	452463				67,4	
Вашкинский	Вашкинское	247167	247167				68,1	
Великоустюгский	Великоустюгское	637908	637908				78,5	
Верховажский	Верховажское	366213	366213				79,5	
Вожегодский	Вожегодское	501442	501442				69,2	
Вологодский	Вологодское	225129	225129				50,7	
	Лещинское	22412			22412			
Вытегорский	Вытегорское	1219903	1219903				73,6	
Грязовецкий	Грязовецкое	381817	381817				70,9	
Кадуйский	Кадуйское	257469	257469				57,7	
	Лещинское	22083			22083			
Кирилловский	Кирилловское	350939	350939				67,9	
	НП «Русский Север»	75979		75979				
Кичменгско-Городецкий	Кичменгско-Городецкое	606129	606129				87,2	
Междуреченский	Междуреченское	304875	304875				69,2	
Никольский	Никольское	644844	644844				84	
Нюксенский	Нюксенское	461408	461408				77,2	
Сокольский	Сокольское	294987	294987				64,3	
Сямженский	Сямженское	327564	327564				77,4	
Тарногский	Тарногское	437725	437725				76,6	
Тотемский	Тотемское	735988	735988				82	
Усть-Кубинский	Усть-Кубинское	168290	168290				63,1	
Устюженский	Устюженское	273058	273058				46,2	
Харовский	Харовское	281715	281715				73,5	
Чагодощенский	Чагодощенское	200839	200839				64,4	
Череповецкий	Череповецкое	428940	428940				47,5	
	Дарвинский ГПЗ	428940		428940				
Шекснинский	Шекснинское	142868						
Итого по области		11660665	11476624	121162	62879		69,9	
Кроме того, неустroенные леса		424700				1200	423500	
Всего по области		12085365	11475624	121162	62879	1200	423500	71,4

обеспечение реализации лесохозяйственного регламента. Выполнение лесохозяйственных работ ведут государственные учреждения – лесхозы, Вологодское управление сельскими лесами, на лесных участках, переданных в аренду, – арендаторы.

В границах вновь образованных государственных лесничеств осуществление управленческих и административных функций возложено на районные отделы – государственные лесничества (рис. 3).

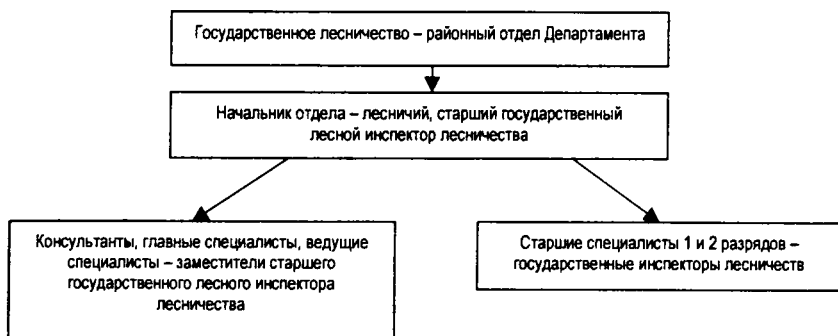


Рис. 3. Структура управления лесами и обеспечения контроля за соблюдением лесного законодательства в лесничестве

В настоящее время еще рано подводить итоги реформирования лесного законодательства. Однако сами по себе реформы административного характера положение дел на практике не изменят, если не будут предварительно кардинально изменены экономические отношения между основными субъектами, связанными с лесом.

ГЛАВА 2

СОСТОЯНИЕ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ОХРАНУ, ЗАЩИТУ И ВОСПРОИЗВОДСТВО ЛЕСОВ РЕГИОНА

2.1. Исчисление себестоимости лесохозяйственной продукции

Для правильной организации учета затрат и калькулирования себестоимости необходима их научно обоснованная классификация.

Классификация затрат зависит прежде всего от особенностей деятельности предприятия, технологии и организации производства, а также целевого назначения информации. Различают информацию для оценки стоимости производственной продукции, для принятия решений по управлению, для контроля и регулирования затрат и результатов.

Затраты на управление можно классифицировать на необратимые (те, которые произведены и не могут быть изменены), вмененные (признаваемые в отдельных ситуациях) и ожидаемые; текущие и единовременные и др. Однако данные классификации будут отвечать целям управленческого учета лишь в том случае, если организации лесного хозяйства заинтересованы в повышении качества управления лесным хозяйством, в мобилизации собственных средств. При несопоставимости вкладываемых в лесное хозяйство средств с доходами, при сметно-бюджетном финансировании основной деятельности необходимо в первую очередь обеспечить самоокупаемость простого воспроизводства.

По своему назначению затраты делятся на основные (производственные) и расходы на управление предприятием. Последние называются накладными расходами. К основным расходам лесохозяйственной деятельности относятся расходы, непосредственно вызываемые технологией лесного хозяйства, то есть все виды расходов, связанных с выполнением работ лесохозяйственного назначения. В данной отрасли они состоят из прямых трудовых и материальных затрат, расходов на содержание и эксплуатацию оборудования (табл. 2).

Таблица 2. Удельный вес основных затрат отдельных лесохозяйственных работ в целом по лесхозам Вологодской области за 2008 г.

Виды работ	Фактические расходы, тыс. руб.	Расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования		Трудовые затраты	
		тыс. руб.	%	тыс. руб.	%
1. Лесохозяйственные работы, услуги	195099,3	134427,4	68,9	60671,9	31,1
2. Лесозащитные работы	1012,1	705,8	69,7	306,3	30,3
3. Мероприятия по обеспечению биологического разнообразия	865,6	459,4	53,1	406,2	46,9
4. Гидролесомелиоративные работы	200,6	77,8	38,8	122,8	61,2
5. Лесовосстановительные работы	32241,4	20112,1	62,4	12129,3	37,6
6. Мероприятия по профилактике лесных пожаров и подготовке к их тушению	22801,4	18278,9	80,2	4522,5	19,8
7. Работы, выполняемые на сторону	12909,4	8334,6	64,6	4574,8	35,4
Итого производственных затрат	265129,8	182396,0	68,8	82733,8	31,2

Исследования показали, что наиболее затратно статьи – расходы на содержание и эксплуатацию оборудования. В отдельных видах работ (например, лесохозяйственные, лесозащитные, противопожарные и т.д.) расходы на содержание и эксплуатацию оборудования превышают трудовые затраты в 2-3 раза. Действующая практика отнесения расходов на содержание и эксплуатацию машин и оборудования к основным (производственным) затратам соответствует их экономической природе и считается оправданной. Расходы на содержание и

эксплуатацию машин и оборудования составляют в среднем около 69% всех основных расходов.

В расходах на содержание и эксплуатацию машин и оборудования учитываются: заработная плата вспомогательных рабочих, отчисления по заработной плате, затраты на ремонт оборудования, амортизация, стоимость потребленных вспомогательных материалов и прочие расходы.

Классификация затрат по способу отнесения на затраты (себестоимость продукции в лесном хозяйстве не определяется) предполагает их деление на прямые и косвенные. Определяя себестоимость продукции, необходимо знать, какие затраты можно прямо учитывать по виду продукции, а какие требуется распределить пропорционально выбранной базе. Исследования показали, что исполнители работ относят трудовые и материальные затраты прямо и непосредственно на конкретный вид работ, а косвенные расходы учитывают в целом по основной деятельности и не распределяют по видам работ.

При формировании информации для принятия альтернативных управленческих решений нужны данные о степени переменности затрат, то есть их изменчивости в зависимости от объема производства (переменные и постоянные). Деление затрат на постоянные и переменные необходимо для анализа и прогнозирования безубыточности производства, выбора экономической политики предприятия и т.д. В лесохозяйственном производстве к переменным относятся прямые материальные и прямые трудовые затраты, к условно-переменным – расходы на содержание и эксплуатацию оборудования, к условно-постоянным – командировочные расходы, услуги связи, а к постоянным – заработная плата лесохозяйственного аппарата управления, отчисления во внебюджетные фонды, канцелярские расходы, амортизационные отчисления по основным средствам, расходы на содержание, ремонт зданий и сооружений, расходы

на охрану труда и технику безопасности, подготовку кадров, расходы на испытания, исследования, опыты и техническое усовершенствование, услуги (электроэнергия, газ, вода), непроектные расходы и прочее.

Учет расходов лесохозяйственной деятельности в настоящее время направлен на определение фактически осуществленных затрат, что требуется для составления отчета об исполнении сметы доходов и расходов бюджетных средств. При этом перечни применяемых классификаций затрат являются неполными. Порядок формирования затрат по видам работ не позволяет определить реальную стоимость работ (продукции) лесного хозяйства, а из-за отсутствия отраслевой инструкции по калькулированию себестоимости продукции лесного хозяйства учет затрат у основных исполнителей работ (лесхозов) организуется не одинаково, вследствие чего показатели статей затрат не сопоставимы.

Действующая инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции лесопромышленного комплекса, разработанная на базе инструкции по планированию и калькулированию себестоимости промышленной продукции лесного хозяйства, применяется на практике лишь в части осуществления предпринимательской деятельности, а именно в лесопильном производстве, в предоставлении транспортных и других услуг². Инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции лесного хозяйства, получаемой в результате основной деятельности, до сих пор не разработана.

² Инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости промышленной продукции на предприятиях лесного хозяйства, утвержденная Государственным Комитетом лесного хозяйства Совета Министров СССР от 08.12.1972 № 1583; Методические рекомендации (инструкция) по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции лесопромышленного комплекса. – М.: МГУЛ, 1999. – 256 с.

Так как в отраслевой инструкции не закреплена необходимость определения себестоимости продукции лесного хозяйства и отсутствует соответствующая методика, то существующая практика учета затрат лесохозяйственной деятельности пересмотрена и дополнена рекомендациями по исчислению себестоимости древесных ресурсов в целях использования общих подходов к стоимостной оценке продукции, применяемых другими отраслями.

Основной вид деятельности лесхозов – лесохозяйственное производство, включающее совокупность мероприятий и работ: создание лесных культур, лесохозяйственные, лесозащитные мероприятия, работы на сторону и т.д. Поэтому объектом учета затрат в лесном хозяйстве являются лесохозяйственные работы. Затраты по видам работ все еще калькулируются на основе методических указаний к составлению плана развития лесного хозяйства, разработанных в 1975 году³.

Более поздние методические рекомендации (1989 г.) были разработаны для деятельности лесхозов в условиях полного хозрасчета⁴. В этом документе в качестве объектов учета затрат лесного хозяйства рассматривались лесные культуры на разных возрастных этапах их выращивания, дифференцированные по виду и возрасту посадочного материала, категориям и состоянию лесокультурных площадей и т.д. В рекомендациях по калькулированию себестоимости продукции лесного хозяйства (защитных насаждений, лесных культур) были использованы единые методологические подходы, применяемые для калькулирования себестоимости продукции промышленных предприятий. Поэтому при форми-

³ Методические указания к составлению плана развития лесного хозяйства. – М.: ЦБНТИ лесное хозяйство, 1975.

⁴ Методические рекомендации к составлению годового плана экономического и социального развития лесохозяйственного предприятия в условиях хозрасчета. – М.: Б.и., 1989.

ровании состава и классификации затрат, включаемых в себестоимость лесохозяйственной продукции, необходимо было руководствоваться инструкцией по калькулированию себестоимости промышленной продукции. Для определения себестоимости требовалось осуществлять постатейный учет затрат на воспроизводство лесных культур с многолетним циклом, делением по годам отдельно по каждому породному составу. Для учета затрат по участкам лесных культур было предложено вести специальные учетные карточки со следующим содержанием: характеристика категорий лесокультурной площади, характеристика насаждений, сведения о целевом назначении произрастающего насаждения, характеристика природно-произрастающих условий, данные о составе и технологии работ, составе затрат на участке и т.д. Осуществить на практике такой учет оказалось крайне сложно, поэтому механизм хозрасчета так и не применялся.

Действующая практика учета и покрытия затрат не способствует обеспечению сопоставимости затрат с результатом деятельности. По видам работ, выполняемых как механизированным, так и ручным способом, ведется только учет основных (производственных) затрат. К ним относятся: основная и дополнительная заработная плата производственных рабочих, отчисления на социальное страхование, расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования (заработная плата вспомогательных рабочих, отчисления на социальные нужды, стоимость горючих и смазочных материалов, запасных частей, капитального ремонта машин и механизмов).

Остальные расходы по видам работ не распределяются. К ним относятся общепроизводственные (кроме расходов на содержание и эксплуатацию машин и оборудования) и общехозяйственные расходы. Все это не позволяет рассчитать полную величину затрат на конкретный вид работ.

В случае привлечения сторонних организаций для проведения конкретных видов работ возникает необходимость расчета лесхозами стоимости работ, в том числе отнесения накладных расходов по видам мероприятий. Это обусловлено стремлением к большей объективности расчетов между подрядчиками-исполнителями и лесхозами, планирования, прогнозирования объемов выполнения лесохозяйственных работ сторонними организациями и т.д.

Стоимость лесохозяйственных работ, выполняемых подрядным способом, формируется из всей суммы выплат подрядчику за сданный объект, которая включает в себя производственные затраты подрядчика и возможные выплаты к ним. Производственные затраты на проведение лесохозяйственных работ подрядным способом, включающие все затраты подрядчика на производство этих работ, а также расходы на управление и обслуживание, должны быть ориентированы на расчетную величину расходов лесхозов. Данные расходы в пределах сметной величины списываются на затраты по основной деятельности и покрываются источниками лесхозов. Поэтому необходимо обеспечить правомерность их списания.

Практика показывает, что в одних лесхозах стоимость этих работ приближена к производственным затратам, требующимся для осуществления работы силами лесхоза, в других – к величине, не соответствующей предполагаемым производственным затратам лесхоза.

В структуре лесохозяйственных работ наблюдается преобладание объема работ, выполненных подрядными организациями (табл. 3).

Лесное хозяйство характеризуется сезонностью работ, а так как в штате лесхозов не предусмотрено необходимое число постоянных рабочих, приходится пользоваться услугами сторонних организаций на основе подряда.

**Таблица 3. Объем лесохозяйственных работ в целом по лесхозам
Вологодской области за 2008 год**

Вид работ	Ед. изм.	Объем	Фактические расходы, тыс. руб.	Из общего объема – подрядом		
				Объем	%	Фактические расходы, тыс. руб.
Рубки главного пользования	кбм	89598,8	30274,0	35008	39,1	5319,1
Рубки промежуточного пользования	кбм	549547,1	117598	288112,1	52,4	31596,1
Прореживание	кбм	28522	3729	25718	90,2	2689,6
Проходные рубки	кбм	387092,4	79927,8	236144,1	64,3	25760,3
Рубки обновления и перестройки	кбм	27438	5346,6	21228	77,4	2636,4
Выборочные санитарные рубки	кбм	9897	2312,2	4925	49,8	484,7
Очистка леса от захламленности	га	1698,2	2191,5	5	0,3	2,7

Другой необходимостью распределения накладных расходов является сопоставление цен на реализованную продукцию с себестоимостью ее производства. Отсутствие отраслевой инструкции приводит к тому, что учет затрат по рубкам ухода ведется по-разному и, как следствие, цены на эту продукцию не всегда отражают все затраты.

Учет основных (производственных) затрат по бюджетной (основной) деятельности в лесхозах ведется по каждому мероприятию, предусмотренному в плане и отчетности, отдельно по работам, выполняемым механизированным и ручным способами. Указанные затраты отражаются в форме № 10-лх «Отчет о выполнении производственного плана по лесному хозяйству» по соответствующим статьям. Провести анализ затрат по данным указанной формы сложно, так как она отражает лишь суммы операционных расходов по видам мероприятий, а общепроизводственные и общехозяйственные расходы (расходы на содержание лесохозяйственного аппарата) – в целом по лесхозу. Для осуществления оперативного анализа необходима более детальная информация о затратах и, следовательно, дополнительная выборка из различных источников.

Одной из особенностей лесного хозяйства является наличие отходов, таких как порубочные остатки, вершины, сучья, листва и т.д. Древесные отходы в лесопромышленном комплексе применяются для производства щепы в целлюлозно-бумажной промышленности, изготовления древесностружечных и древесноволокнистых плит и другой продукции, а также используются как топливо. Из древесных отходов изготавливаются древесноволокнистые и древесностружечные плиты, МДФ, ОСП, арболит, деревобетон, щитовой паркет, большой ассортимент товаров народного потребления. Мягкие древесные отходы широко применяются для производства древесной муки, используемой как наполнитель и поглотитель в различных отраслях промышленности. Из древесной зелени производят лечебные препараты, витаминную муку, хвойные эфирные масла и т.д. Отходы лесного хозяйства также могли стать источником собственных средств.

Кроме того, при определении затрат в целом на лесовосстановление древесина от рубок ухода признается возвратными отходами. На необходимость такого подхода указывают Моисеев Н.А, Ахмадеева М.М., Смоленникова Л.В. и другие ученые, занимающиеся вопросами оценки леса.

К уже учитываемым отходам лесного хозяйства рекомендовано относить сучья, ветки, древесные остатки от раскряжевки хлыстов, горбыли, обрезки бревен, кору и др. Возвратными считаются отходы, которые могут быть потреблены самим предприятием в качестве материалов, топлива на другие хозяйственные нужды или реализованы на сторону. Безвозвратными считаются отходы, которые не могут быть использованы при данном состоянии техники, а также технологические потери (усушка, распыл, упил и т.п.).

Возвратные отходы оцениваются следующим образом:

– по цене возможного использования, если отходы могут быть использованы для основного производства (например, использование некондиционных деревянных отходов от рубок ухода для изготовления реек), но с повышенными затратами, для вспомогательного производства или реализованы на сторону;

– по полной цене исходного материала, если отходы реализуются на сторону для использования в качестве полноценного ресурса (например, реализация населению отходов производства в качестве дров и т.п.).

В ходе основной деятельности лесхозы нередко получают и попутную продукцию: дикорастущие плоды, орехи, техническое сырье, лекарственные растения и др. Себестоимость этой продукции в лесном хозяйстве самостоятельно не калькулируется. Стоимость продукции определяется самим предприятием. В качестве приближенного ориентира принимается ее рыночная цена, уменьшенная на сумму расходов по реализации и прибыли. При таком подходе стоимость этой продукции должна исключаться из затрат на лесовоспроизводство.

В работах Балагурова Н.А., Винокуровой Г.Л., Нигей Т.В., Николаевой Г.Н. рассматривается возможность учета затрат по стадиям работ в лесном хозяйстве, то есть по рабочим операциям работ, с целью контроля и регулирования затрат и результатов. Но недостаточная разработанность разграничения и документального оформления затрат по операциям лесохозяйственных работ приводит к отсутствию учета затрат по ним.

Накладные расходы в лесном хозяйстве учитываются в целом по лесохозяйственной деятельности, что не дает полного представления о себестоимости выполненных мероприятий.

2.2. Организация учета затрат по видам лесохозяйственных работ на базе нормативного метода

Нормативную систему управления издержками можно определить как комплекс целенаправленной деятельности экономических служб предприятия по планированию, нормированию, калькулированию и осуществлению экономического анализа затрат на производство, а также контролю за этими затратами на основе оперативного сопоставления их фактического уровня с нормативным значением.

Нормативные затраты необходимо включать в систему управленческого учета прежде всего в связи с решением задач планирования и контроля. Их использование связано не только с составлением смет, но и с оперативным анализом результатов деятельности. А так как одной из главных задач лесного хозяйства является охрана государственной собственности – лесного фонда, то и значимость нормативного учета в данной отрасли на современном этапе возрастает.

Определение нормативной себестоимости воспроизводства древесины дает возможность правильно планировать затраты на лесное хозяйство и гарантировать их самоокупаемость через реализацию лесопродукции. Нормативная себестоимость необходима для оценки экономической эффективности лесохозяйственных мероприятий и их систем при разработке научно-технических прогнозов, районных схем развития лесного хозяйства, при лесоустройстве, внедрении инноваций, реализации инвестиционных проектов, выявлении внутривозрастных резервов снижения издержек производства и т.д.

Это обстоятельство предполагает более широкое использование нормативной системы управления хозяйственной деятельностью как на уровне народного хозяйства, его отрасли – лесного хозяйства, так и на уровне предприятий – лесхозов.

Выявленная экономия фактических затрат позволяет причислить к собственным средствам лесхозов суммы экономии, которая будет постоянно находиться в распоряжении лесхозов. Известно, что лесхозы финансируются на основе ежегодно утверждаемых смет и планов, которые составляются в соответствии с нормативами.

Решение о необходимости использования нормативного метода учета затрат принимается исходя из возможностей организации. На наш взгляд, в такой отрасли, как лесное хозяйство, имеются существенные предпосылки для успешного внедрения системы нормативного учета затрат.

Эта система универсальная, т.е. может применяться во всех отраслях и видах деятельности в сочетании с другими методами учета затрат на производство.

Действующие Методические указания по применению нормативного метода учета затрат на производство и калькулирование нормативной (плановой) и фактической себестоимости продукции (работ) на предприятиях (объединениях) лесного хозяйства предназначены для работы лесхозов в условиях хозрасчетной деятельности⁵. В качестве объектов учета затрат рассматриваются лесные культуры, семена, защитные насаждения по годам и т.д. Данные рекомендации не распространяются на лесохозяйственную деятельность, так как до сегодняшнего дня в лесном хозяйстве существует сметно-бюджетное финансирование и объектами учета затрат являются виды лесохозяйственных работ.

Затраты на мероприятия по выполнению производственного плана лесного хозяйства нормируются и отражаются в нормативно-технических картах. Заключение в них информация может

⁵ Методические указания по применению нормативного метода учета затрат на производство и калькулирование нормативной (плановой) и фактической себестоимости продукции (работ) в предприятиях (объединениях) лесного хозяйства. - М., 1986.

быть использована не только для определения сумм источников финансирования, но и для сопоставления фактических затрат с нормативными, выявления отклонений в затратах по каждому виду работ по мероприятиям лесного хозяйства.

Разработка и утверждение норм затрат и смет расходов отвечают организации учета затрат нормативным методом, так как использование нормативов издержек, указанных в производственно-технической документации, является основой определения величины затрат при нормативном методе. «Нормативные затраты представляют собой ценность для составления сметы, поскольку обеспечивают удобный и надежный источник данных для превращения производственного плана в потребность в материалах, труде и других услугах в финансовом и натуральном выражении. Сметы, составленные на основе нормативов затрат, дают более надежные цели, чем в случае, когда нормативы издержек отсутствуют»⁶.

Нормативы расходов на все виды работ в лесном хозяйстве, производимых по типовым технологиям (рубки ухода за лесом, посадка леса, уход за лесными культурами и т.п.), устанавливаются в технологических картах, которые составляются для каждого природно-экономического района по группам однородных производственных условий. В картах определяются состав работ, условия производства, нормообразующие факторы, указываются нормы выработки, тарифные разряды работ и тарифные ставки, применяемые машины и механизмы. На основе исходных данных в картах определяются денежные затраты на единицу объема работ, потребность в механизмах, затраты труда рабочих в человеко-днях, потребность в материалах.

Помимо нормативно-технических карт при установлении норм затрат используются и другие элементы нормативной базы:

⁶ Джикович В.Л. Ценообразование в лесном хозяйстве. – М: Лесная промышленность, 1974. – 168 с.

единичные расценки на производство лесохозяйственных работ, составленные для данных природно-экономических условий в постатейном разрезе (основная и дополнительная заработная плата производственных рабочих, затраты на основные материалы и другие – на единицу работ), нормативы отчислений на социальные нужды, нормативы естественного и объективно обусловленного отпада культурных растений по возрастным этапам выращивания культур и другие тарифы и платежи.

В отраслях производства, где выполняемые работы (выпускаемая продукция) имеют значительный диапазон размерно-качественных характеристики при этом величина затрат обуславливается разнообразием параметров нормообразующих факторов, при применении нормативного метода учета затрат необходимо проводить калькулирование себестоимости, учет фактических затрат и отклонений от норм отдельно для каждого объекта (работы). Применение нормативного метода учета затрат в лесхозах рассматривается в первую очередь для планирования, прогнозирования, составления объективных смет расходов, относящихся к бюджетной деятельности, и контроля за их исполнением (табл. 4).

Таблица 4. Выполнение плана работ в целом по лесхозам Вологодской области

Вид работ	2007 г.		2008 г.		2008 г. к 2007 г., %
	Фактические расходы, тыс. руб.	% выполнения плана	Фактические расходы тыс. руб.	% выполнения плана	
1. Лесохозяйственные работы, услуги	176763,4	86,0	195099,3	67,2	110,4
2. Лесозащитные работы	442,0	78,7	1012,1	81,6	229,0
3. Мероприятия по обеспечению биологического разнообразия	394,8	82,2	865,6	142,2	219,3
4. Гидролесомелиоративные работы	191,3	95,7	200,6	51,3	104,9
5. Лесовосстановительные работы	26746,5	104,1	32241,4	103,0	120,5

Окончание табл. 4

6. Мероприятия по профилактике и подготовке к тушению лесных пожаров	13747,6	45,9	22801,4	110,3	165,9
7. Работы, выполняемые на сторону	4667,5	106,3	12909,4	325,6	276,6
8. Расходы на содержание лесохозяйственного аппарата	533676,2	88,3	585127,0	91,7	109,6
9. Покрытие невозмещенных затрат социальной сферы	256,3	70,7	1381,2	386,2	538,9
10. Использование лесных ресурсов, переработка пищевых продуктов	28629,3	100,7	37373,7	97,3	130,5
Всего расходов	815481,8	82,4	937181,0	86,0	114,9

Сопоставление нормативных и фактических затрат выявило невыполнение плана по основным видам лесохозяйственных работ.

Таким образом, оперативное выявление отклонений от сметной величины и корректировка нормативных величин, установление причин непроизводительных затрат и разработка мероприятий по их преодолению способствуют повышению экономической эффективности хозяйствования.

ГЛАВА 3

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ ПЛАНИРОВАНИЯ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ЛЕСОХОЗЯЙСТВЕННЫХ РАБОТ

3.1. Классификация и состав затрат, включаемых в себестоимость работ и услуг по воспроизводству, охране и защите лесов

В целях сопоставимости при планировании, учете и анализе затрат, образующих себестоимость работ и услуг, расходы группируются по следующим критериям:

- по календарным периодам, в течение которых затраты включаются в себестоимость работ услуг (продукции);
- месту возникновения затрат (основное и вспомогательное производство, лесничество, участковое лесничество, лесхоз, сельлесхоз и т.п.);
- видам работ и услуг (лесоустроительные, лесохозяйственные, лесозащитные, лесовосстановительные, гидролесомелиоративные, по обеспечению биологического разнообразия, по профилактике и подготовке к тушению лесных пожаров и т.п.);
- этапам производственного процесса, переделам, операциям (передача лесных ресурсов в пользование: отвод лесных участков в рубку, подсочку и другие виды; подготовка почвы под лесопосадки, выращивание или приобретение посадочного материала, устройство минерализированных полос и т.д.);
- по видам расходов (по статьям и элементам затрат).

Для определения себестоимости работ и услуг в разрезе календарных периодов затраты на их производство распределяются таким образом, чтобы их доля в каждом периоде строго соответствовала количеству выполненных работ и услуг.

С этой целью затраты на производство подразделяются:

а) на текущие производственные расходы, то есть постоянные, имеющие место в каждом производственном цикле или имеющие частую периодичность (менее одного месяца);

б) единовременные – однократные или периодически производимые (с периодичностью более месяца) расходы, обеспечивающие процессы производства в течение длительного времени.

К единовременным однократным расходам относятся расходы на освоение вводимых в эксплуатацию отдельных машин и оборудования (пусковые расходы); расходы на подготовку и освоение производства новых видов лесохозяйственных работ и услуг, не предназначенных для массового производства; другие единовременные затраты, обеспечивающие лесохозяйственное производство в течение длительного времени.

Единовременные однократные расходы включаются в себестоимость работ и услуг при планировании – на основании смет расходов, а в учете – по частям в соответствии с плановыми сроками и нормами погашения.

К единовременным периодически производимым (с периодичностью более одного месяца) расходам относятся:

- расходы на оплату отпусков;
- расходы на ремонт основных средств (при неравномерности этих расходов в течение года);
- расходы на устройство временных сооружений, например обогревательных домиков, котлопунктов, бензозаправок и тому подобных объектов сроком эксплуатации до двух лет, предназначенных для обслуживания лесохозяйственных работ;

- расходы на строительство лесохозяйственных дорог (для арендаторов);
- другие единовременные расходы, имеющие периодический характер.

Указанные расходы включаются в себестоимость работ и услуг (продукции) каждого периода в течение года, в размерах, предусмотренных планом. Если плановая (фактическая) сумма единовременных расходов к началу соответствующего периода больше суммы, включенной в плановую (фактическую) себестоимость работ и услуг этого периода, то разница между ними представляет собой остаток расходов будущих периодов.

Если же плановая (фактическая) сумма единовременных расходов к началу соответствующего периода меньше суммы, включенной в плановую (фактическую) себестоимость работ и услуг этого периода, то разница между ними представляет собой резерв предстоящих платежей.

Таким образом, общая сумма затрат на производство работ и услуг в каждом периоде складывается из текущих расходов и части единовременных расходов, относимых на работы и услуги, производимые в данном периоде в размерах, определяемых с помощью специального расчёта.

Плановые затраты каждого периода разделяются на часть, относимую к незавершенному производству, и часть, образующую себестоимость работ и услуг.

Для правильного определения себестоимости каждого вида работ и услуг затраты на их производство группируются по каждому виду работ.

Себестоимость лесохозяйственных работ представляет денежную оценку используемых в процессе их выполнения трудовых, материальных ресурсов (материалов, топлива, энергии, основных фондов), прочих активов, а также услуг сторонних организаций.

Для целей налогообложения затраты, произведенные субъектом, корректируются с учетом утвержденных в установленном порядке лимитов, норм и нормативов.

Под субъектами далее понимаются лесхозы и другие организации, занимающиеся лесохозяйственной деятельностью.

На основании вышеприведенных директивных документов и положений Лесного плана в себестоимость лесохозяйственных работ должны включаться:

1. Затраты, непосредственно связанные с производством работ и услуг, обусловленные технологией и организацией производства, включая материальные затраты и расходы на оплату труда работников, занятых выполнением работ и оказанием услуг, затраты на контроль производственных процессов и качества работ и услуг, а также на гарантийный надзор и устранение выявленных недостатков.

2. Затраты, связанные с использованием природного сырья, в части затрат на рекультивацию земель, платы за древесину на корню.

3. Затраты на подготовку и освоение производства: устройство лесных дорог, теплиц для выращивания посадочного материала, затраты на освоение новых технологий восстановления и воспроизводства лесов и др.

4. Затраты нематериального характера, которые связаны с совершенствованием технологии и организации, с улучшением качества работ и услуг и осуществляются в ходе их выполнения.

5. Затраты, связанные с рационализацией и изобретательством в области лесоводства: на опытно-экспериментальные работы по выращиванию посадочного материала, по селекции, на проведение выставок, смотров, конкурсов и других мероприятий, а также на выплату авторских гонораров и т.п.

6. Затраты на обслуживание производственного процесса:
– на обеспечение производства работ и услуг материалами,

топливом, энергией, инструментами, приспособлениями и другими средствами труда;

- поддержание основных производственных фондов в рабочем состоянии (расходы на технический осмотр и уход, на проведение текущего, среднего и капитального ремонта) или на их аренду;

- обеспечение выполнения санитарно-гигиенических требований, включая затраты на содержание помещений и инвентаря, предоставляемых субъектами медицинским учреждениям для создания медицинских пунктов непосредственно на территории субъекта; обеспечение пожарной безопасности и других специальных требований, предусмотренных правилами технической эксплуатации предприятий, надзора и контроля за их деятельностью.

7. Затраты на обеспечение нормальных условий труда, техники безопасности:

- на устройство и содержание ограждений машин и их движущихся частей, а также люков, отверстий, сигнализаций, прочих видов устройств некапитального характера, обеспечивающих технику безопасности;

- устройство и содержание дезинфекционных камер, умывальников, душевых, бань и прачечных при производстве работ (если предоставление этих услуг работающим связано с особенностями производства и предусмотрено коллективным договором);

- оборудование рабочих мест специальными устройствами (некапитального характера), обеспечение специальной одеждой и обувью, защитными приспособлениями в случаях, предусмотренных законодательством, специальным питанием;

- содержание установок по газированию воды, холодильников и льдоустановок, кипятильников, баков, раздевалок, шкафчиков для спецодежды, сушилок, комнат отдыха;

- создание других условий, предусмотренных специальными требованиями, а также приобретение справочников и плакатов по охране труда, организация докладов и лекций по технике безопасности;

- обеспечение работников бесплатным питанием при выполнении отдельных видов лесохозяйственных работ в соответствии с нормами, принятыми локальными нормативными актами.

8. Текущие затраты на содержание и эксплуатацию фондов природоохранного назначения (содержание пожарно-наблюдательных вышек, пунктов сосредоточения пожарного инвентаря, пожарно-химических станций и др.), а также затраты, связанные с наймом и содержанием пожарных сторожей в летний пожароопасный период.

9. Затраты, связанные с управлением производством работ и услуг:

- затраты на управление субъектом и его структурными подразделениями, материально-техническое и транспортное обслуживание их деятельности, включая затраты на содержание служебного автомобильного транспорта и компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей;

- эксплуатационные расходы на содержание зданий, помещений, сооружений, оборудования, инвентаря и т.п.;

- затраты на командировки, связанные с производственной деятельностью, включая расходы на оформление заграничных паспортов и других выездных документов;

- оплата услуг связи, вычислительных центров, банков, а также услуг, осуществляемых сторонними организациями по управлению субъектом, в тех случаях, когда его штатным расписанием или должностными инструкциями не предусмотрено выполнение каких-либо функций управления производством;

- оплата консультационных, информационных и юридических услуг;

- содержание и обслуживание технических средств управления: вычислительных центров, узлов связи, средств сигнализации и других;

- затраты на прием и обслуживание представителей других организаций (включая иностранные), прибывших для переговоров с целью установления и поддержания взаимного сотрудничества; а также участников, прибывших на заседание совета (правления) и ревизионной комиссии субъекта (представительские расходы).

Для целей налогообложения затраты на содержание автотранспорта, на компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей, затраты на командировки, представительские расходы принимаются в пределах, установленных законодательством.

10. Затраты, связанные с подготовкой и переподготовкой кадров:

- выплата работникам субъекта (лесничество, лесхоз и т.п.) средней месячной заработной платы по новому месту работы во время их обучения с отрывом от работы в системе повышения квалификации и переподготовки кадров;

- затраты на обучение (включая школьные лесничества) и повышение квалификации рабочих, включая оплату труда квалифицированных работников, не освобожденных от основной работы;

- оплата отпусков с сохранением заработной платы, полностью или частично предоставляемых в соответствии с действующим законодательством лицам, успешно обучающимся в вечерних и заочных высших, средних профессионально-технических учреждениях, заочной аспирантуре, а также поступающим в аспирантуру с отрывом от производства; оплата их проезда к месту учебы и обратно;

- затраты, связанные с выплатой стипендий, платой за обучение по договорам с учебными заведениями о подготовке, повышении квалификации и переподготовке кадров;

- затраты базовых организаций на оплату труда инженерно-технических работников и квалифицированных рабочих, освобождённых от основной работы, на руководство обучением в условиях производства и производственной практики учащихся общеобразовательных, средних профессионально-технических и средних специальных учреждений, студентов вузов.

Для целей налогообложения оплата за обучение по договорам с учебными учреждениями включается в себестоимость работ и услуг в порядке, установленном законодательством.

11. Предусмотренные законодательством затраты, связанные с набором рабочей силы, включая оплату выпускникам средних профессионально-технических учреждений и молодым специалистам, окончившим высшее или среднее специальное учебные учреждения, проезда к месту работы, а также отпуска перед началом работы.

12. Затраты на перевозку рабочих к месту работы и обратно в направлениях, не обслуживаемых пассажирским транспортом общего пользования. Дополнительные затраты, связанные с привлечением на основе договоренности с органами местного самоуправления средств субъекта для покрытия расходов по перевозке работников маршрутами наземного, городского пассажирского транспорта общего пользования (кроме такси) сверх сумм, определенных исходя из действующих тарифов на соответствующие виды транспорта.

Суммы, определенные исходя из действующих тарифов на транспортные услуги, возмещаются работникам субъекта (в форме оплаты полученных проездных документов) или относятся на прибыль, остающуюся в распоряжении субъекта.

13. Дополнительные затраты, связанные с осуществлением работ вахтовым и подрядным методами, включая доставку работников от пункта сбора до места работы и обратно и от места проживания в вахтовом поселке до места работы и обратно, а также некомпенсируемые затраты на эксплуатацию и содержание вахтового поселка.

14. Выплаты, предусмотренные законодательством Российской Федерации о труде, за непроработанное на производстве (неявочное) время:

- оплата очередных и дополнительных отпусков, компенсация за неиспользованный отпуск;

- оплата проезда к месту использования отпуска и обратно, включая оплату провоза багажа работников субъектов, расположенных в районах Крайнего Севера Российской Федерации и приравненных к ним местностях, в соответствии с законодательством РФ;

- оплата льготных часов подростков;

- оплата перерывов в работе матерей для кормления ребенка;

- оплата времени, связанного с прохождением медицинских осмотров, выполнением государственных обязанностей;

- выплаты за выслугу лет и другие виды выплат, предусмотренных законодательством РФ.

15. Отчисления (страховые взносы) в Пенсионный фонд, фонды социального и обязательного медицинского страхования и Фонд занятости населения от расходов на оплату труда работников, занятых в производстве работ и услуг, в соответствии с порядком, установленным законодательством РФ.

16. Платежи (страховые взносы) по добровольному страхованию средств транспорта (водного, воздушного, наземного), имущества и гражданской ответственности субъекта – источников повышенной опасности, а также платежи по заключенным в пользу своих работников договорам

страхования от несчастных случаев и болезней, медицинского страхования и договорам с негосударственными пенсионными фондами, имеющими государственную регистрацию.

Установлено, что суммарный размер отчислений на указанные цели, включаемый в себестоимость работ и услуг, не может превышать 1% объема реализуемых работ и услуг.

17. Затраты, связанные с рекламой, включая участие в выставках и ярмарках.

Для целей налогообложения расходы на рекламу включаются в себестоимость работ и услуг в пределах норм, утвержденных в установленном порядке.

18. Затраты на оплату процентов по полученным кредитам банков (за исключением ссуд, связанных с приобретением основных средств, нематериальных и других внеоборотных активов), проценты по полученным заемным средствам, включая кредиты банков и других организаций, используемым субъектами лизинга для осуществления операций финансового лизинга.

Для целей налогообложения затраты по оплате процентов по просроченным кредитам не принимаются, а относятся на прибыль субъекта.

19. Затраты на оплату процентов по бюджетным ссудам, кроме ссуд, выданных на инвестиции и конверсионные мероприятия. Для целей налогообложения затраты на оплату процентов по просроченным ссудам в себестоимость работ и услуг не включаются, а по оплате процентов по бюджетным ссудам принимаются в пределах ставок, установленных законодательством Российской Федерации.

20. Затраты, связанные с содержанием помещений, которые предоставляются бесплатно организациям общественного питания (как состоящим, так и не состоящим на балансе субъекта), обслуживающим трудовые коллективы (включая амортизационные отчисления, затраты на проведение всех видов

ремонта помещений, расходы на отопление, водоснабжение, электроснабжение, а также на топливо для приготовления пищи).

21. Амортизационные отчисления на полное восстановление основных производственных фондов по нормам, утвержденным в установленном порядке.

22. Амортизация нематериальных активов, используемых в процессе осуществления уставной деятельности, по нормам амортизационных отчислений, рассчитанных субъектом, исходя из первоначальной стоимости и срока их полезного использования (но не более срока деятельности субъекта). По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования, нормы амортизационных отчислений устанавливаются на 10 лет (но не более срока деятельности субъекта).

23. Плата за аренду отдельных объектов основных производственных фондов (или отдельных их частей), а также лизинговые платежи по операциям финансового лизинга.

24. Начисления на заработную плату и гонорары творческих работников, перечисляемые в фонды творческих союзов в соответствии с установленным законодательством Российской Федерации порядком.

25. Платежи (страховые взносы) по обязательным видам страхования, производимые в соответствии с установленным законодательством порядком.

26. Налоги, сборы, платежи и другие обязательные отчисления, производимые в соответствии с установленным законодательством порядком.

27. Плата за провоз тяжеловесных грузов при проезде по автомобильным дорогам общего пользования.

28. Другие виды затрат, включаемые в себестоимость работ и услуг в соответствии с установленным законодательством порядком.

В фактической себестоимости работ и услуг отражаются также:

- потери от брака;
- затраты на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание изделий, на которые установлен гарантийный срок службы;
- потери от простоев по внутривыпускным причинам;
- недостача материальных ценностей в производстве и на складах при отсутствии виновных лиц;
- затраты на возмещение вреда, причиненного работникам увечьем, профессиональным заболеванием либо иным повреждением здоровья, связанным с выполнением ими трудовых обязанностей, при осуществлении выплат по возмещению указанного вреда в порядке и на условиях, предусмотренных законодательством;
- выплаты работникам, высвобождаемым субъектом в связи с его реорганизацией, сокращением численности работников и штатов.

29. Затраты на создание новых и совершенствование применяемых технологий, а также на повышение качества работ и услуг, связанные с проведением научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, созданием новых видов сырья и материалов, техническим переоснащением.

30. Затраты на проведение модернизации оборудования, реконструкции основных фондов, за исключением суммы в размере установленной амортизационной премии.

31. Расходы на содержание вахтового поселка.

32. Затраты на выполнение работ по строительству, ремонту оборудования и на содержание (включая амортизационные отчисления и затраты на все виды ремонтов) культурно-бытовых и других объектов, находящихся на балансе субъекта, а также

работ, выполняемых в порядке оказания помощи и участия в деятельности других организаций.

Не включаются в себестоимость лесохозяйственной продукции (работ, услуг):

а) затраты на освоение новых субъектов и его отдельных подразделений, новых агрегатов и т.п. (пусковые расходы);

б) затраты на проведение мероприятий по охране здоровья и организации отдыха, не связанные непосредственно с участием работников в процессе выполнения лесохозяйственных работ и услуг;

в) затраты, связанные с ревизией или аудиторской проверкой хозяйственно-финансовой деятельности субъекта, затраты на создание системы и средств управления капитального (инвестиционного) характера;

г) расходы, связанные с содержанием учебных заведений и оказанием им бесплатных услуг;

д) затраты на выполнение самим субъектом или оплату им услуг, не связанных с лесохозяйственным производством (работы по благоустройству городов и поселков, оказание помощи сельскому хозяйству и другие виды работ и услуг);

е) следующие выплаты работникам в денежной и натуральной форме, а также затраты, связанные с их содержанием:

– премии, выплачиваемые за счет средств специального назначения и целевых поступлений;

– материальная помощь (в том числе безвозмездная материальная помощь работникам для первоначального взноса на кооперативное жилищное строительство, на частичное погашение кредита, предоставленного на кооперативное и индивидуальное жилищное строительство);

– беспроцентная ссуда на улучшение жилищных условий, обзаведение домашним хозяйством и иные социальные потребности;

- надбавки к пенсиям, единовременные пособия уходящим на пенсию ветеранам труда;
- доходы (дивиденды, проценты), выплачиваемые по акциям, вкладам и паям трудового коллектива субъекта;
- компенсация за удорожание стоимости питания в столовых, буфетах и профилакториях или предоставление его по льготным ценам или бесплатно (кроме специального питания для отдельных категорий работников в случаях, предусмотренных законодательством);
- оплата проезда к месту работы транспортом общего пользования, специальными маршрутами, ведомственным транспортом, за исключением сумм, подлежащих списанию на себестоимость работ и услуг;
- оплата путевок на лечение и отдых, экскурсий и путешествий, занятий в спортивных секциях, кружках, клубах;
- посещения культурно-зрелищных и спортивных мероприятий;
- оплата подписки и товаров для личного потребления работников и другие аналогичные выплаты и затраты, производимые за счет прибыли, остающейся в распоряжении субъекта;
- другие виды выплат, не связанные непосредственно с оплатой труда.

3.2. Группировка затрат по экономическим элементам

Для выявления всех затрат на производство работ и услуг предназначена группировка по элементам, согласно которой все затраты, включая и комплексные, определяются по их однородным видам. В 25 главе Налогового кодекса РФ определена единая номенклатура экономических элементов себестоимости продукции (работ, услуг) для предприятий и организаций независимо от форм собственности и организационно-правовых форм.

В соответствии с экономическим содержанием затраты подразделяются на следующие элементы:

– материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);

- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация основных фондов;
- прочие затраты.

В элементе *«Материальные затраты»* отражается стоимость приобретенных со стороны и используемых в производстве работ и услуг и других хозяйственных нужд:

– основных и вспомогательных материалов, горюче-смазочных материалов, запасных частей для ремонта оборудования;

– износа не относящихся к основным фондам инвентаря, инструмента и других средств труда;

– износа спецодежды и других малоценных предметов;

– транспортных услуг сторонних организаций по перевозке грузов (товаров, входящих в элемент *«Материальные затраты»*) внутри субъекта;

– приобретенного со стороны посадочного материала (сеянцы, саженцы, семена);

– покупной энергии всех видов (электрической, топливной, сжатого воздуха, холода и др.), расходуемой на технологические, производственные и хозяйственные нужды объекта;

– затрат на производство электрической и других видов энергии, вырабатываемых самим субъектом, на её трансформацию и передачу до места потребления;

– потерь от недостачи поступивших материальных ресурсов в пределах норм естественной убыли.

Стоимость материальных ресурсов, отражаемая по элементу *«Материальные затраты»*, рассчитывается исходя

из закупленных объемов и цен их приобретения (без учета налога на добавленную стоимость), наценок (надбавок), комиссионных вознаграждений, уплачиваемых снабженческим и внешнеэкономическим организациям, стоимости услуг товарных бирж, включая брокерские услуги, таможенных пошлин, а также платы за транспортировку, хранение и доставку, осуществляемые сторонними организациями.

Затраты, связанные с доставкой (включая погрузочно-разгрузочные работы) материальных ресурсов транспортом и персоналом субъекта, подлежат включению в соответствующие затраты на производство (затраты на оплату труда, амортизация основных фондов, материальные затраты и другие).

В случаях когда в цену материального ресурса включена стоимость тары (упаковки), принятой от поставщика, стоимость тары исключается из общей суммы затрат на приобретение ресурса по цене её возможного использования или реализации (с учетом затрат на ее ремонт в части материалов).

В элементе «*Затраты на оплату труда*» отражаются затраты на оплату труда основного производственного персонала и не состоящих в штате субъекта работников, занятых в основной деятельности.

В состав затрат на оплату труда включаются:

- выплаты заработной платы за фактически выполненную работу, исчисленной исходя из сдельных расценок, тарифных ставок и должностных окладов в соответствии с принятыми в субъекте формами и системами оплаты труда;

- стоимость продукции, выдаваемой работникам в форме натуральной оплаты их труда;

- выплаты стимулирующего характера по системным положениям: премии (включая стоимость натуральных премий) за производственные результаты, в том числе вознаграждения по итогам года, надбавки, коэффициенты к тарифным ставкам и

окладам за профессиональное мастерство и высокие достижения в труде, персональные надбавки и т.п.;

- выплаты компенсационного характера, связанные с режимом и условиями труда и осуществляемые в соответствии с законодательством Российской Федерации: надбавки и доплаты к тарифным ставкам и окладам за работу в ночное время, сверхурочную работу, работу в многосменном режиме, за совмещение профессий, за расширение зоны обслуживания, за работу в тяжёлых, вредных и особо вредных условиях и т.д.;

- стоимость бесплатно предоставляемых работникам (согласно законодательству) коммунальных услуг, питания и продуктов, жилья или суммы компенсации за его непредоставление, предметов (включая форменную одежду, обмундирование), остающихся в личном постоянном пользовании (или сумма льгот в связи с их продажей по сниженным ценам);

- оплата очередных и дополнительных отпусков, компенсации за неиспользованный отпуск; оплата проезда к месту использования отпуска и обратно (в т.ч. оплата провоза багажа) работников организаций, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях;

- оплата льготных часов подростков;

- оплата перерывов в работе матерей для кормления грудного ребенка;

- оплата времени, затраченного на прохождение медицинского осмотра и выполнение государственных обязанностей;

- выплаты работникам, высвобождаемым субъектом в связи с его реорганизацией, сокращением численности работников и штата;

- единовременные вознаграждения за выслугу лет (надбавки за стаж работы по специальности в данном хозяйстве) в соответствии с действующим законодательством;

- выплаты, обусловленные районным регулированием оплаты труда: выплаты по районным коэффициентам, надбавки к заработной плате за непрерывный стаж работы в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях и других районах с тяжелыми природно-климатическими условиями;

- оплата отпусков, предоставляемых перед началом работы выпускникам профессиональных училищ и молодым специалистам, окончившим высшее и среднее специальное учебное заведение;

- оплата согласно действующему законодательству учебных отпусков, предоставляемых рабочим и служащим, успешно обучающимся в вечерних и заочных высших и средних специальных учебных заведениях, в заочной аспирантуре, в вечерних (сменных) профессионально-технических училищах и вечерних общеобразовательных школах;

- заработная плата, выплачиваемая по основному месту работы рабочим, руководителям и специалистам субъекта во время их обучения с отрывом от производства в системе повышения квалификации и переподготовки кадров;

- оплата труда студентов высших учебных заведений и учащихся средних специальных и профессионально-технических учебных заведений, проходящих производственную практику на предприятии, а также оплата труда учащихся общеобразовательных школ в период профессиональной ориентации;

- оплата времени вынужденного прогула или выполнения нижеоплачиваемой работы в случаях, предусмотренных законодательством;

- доплаты в случае временной утраты трудоспособности до среднего заработка, установленные законом;

- плата работникам, являющимся донорами, за дни обследования, сдачи крови и отдыха, предоставляемого после каждого дня сдачи крови;

- оплата труда работников, не состоящих в штате субъекта, за выполнение работ по заключенным договорам гражданско-правового характера (включая договоры подряда), если расчеты с работниками за выполненную работу производятся самим субъектом; при этом размер средств на оплату труда работников за выполнение работ (услуг) по договору подряда определяется исходя из сметы на выполнение этих работ и из платёжных документов;

- прочие виды выплат, включаемые в фонд оплаты в соответствии с установленным порядком.

Элемент «Отчисления во внебюджетные фонды» отражает обязательные отчисления (по установленным законодательством нормам) от затрат, включенных в элемент «Затраты на оплату труда», в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования.

Согласно Постановлению Правительства Российской Федерации от 07.07.1999 г. №765 не начисляются страховые взносы на следующие виды выплат, включаемые в затраты на производство работ и услуг:

- выходное пособие при прекращении трудового договора (контракта);

- денежные компенсации за неиспользованный отпуск;

- сохраняемый на период трудоустройства средний заработок (выплачиваемый в размерах, установленных законодательством Российской Федерации) работников, уволенных в связи с сокращением штатов, с реорганизацией и ликвидацией субъекта;

- суммы, выплачиваемые (в размерах и порядке, определенных законодательством РФ) в возмещение вреда, причиненного работникам увечьем, профессиональным

заболеванием либо иным повреждением здоровья, связанным с исполнением ими трудовых обязанностей, а также компенсации в возмещение суточных и другие компенсации;

- документально подтвержденные расходы (сверх норм) по найму жилья в связи со служебными командировками, переводом, приемом или направлением на работу в другую местность;

- стоимость предоставляемых (в пределах норм и порядке, установленном законодательством России) работникам специальной одежды, обуви и других средств индивидуальной защиты; молока или других равноценных пищевых продуктов; лечебно-профилактического питания; стоимость бесплатно предоставляемых (частично оплачиваемых) определенным категориям работников форменной одежды и обмундирования, а также жилья, коммунальных услуг, топлива или денежное возмещение на их приобретение;

- стипендии, выплачиваемые за период обучения;

- суммы страховых платежей, уплачиваемых субъектом по обязательному страхованию работников;

- различные виды денежных пособий, выдаваемых в виде материальной помощи.

Элемент *«Амортизация основных фондов»* отражает сумму амортизационных отчислений на полное восстановление основных производственных фондов, исчисленную исходя из балансовой стоимости и определенных в установленном порядке норм, включая ускоренную амортизацию их активной части, в разрешенных законодательством параметрах.

Если для осуществления своей деятельности субъект использует фонды сторонних организаций на условиях аренды, то в элементе *«Амортизация основных фондов»* отражаются амортизационные отчисления на полное восстановление как собственных, так и арендованных основных фондов.

При списании амортизационной стоимости (суммы износа) на издержки производства и обращения необходимо

руководствоваться Приказом Министерства финансов Российской Федерации «Об утверждении положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» от 29 июля 1998 г. №34н и другими нормативными документами.

К элементу «Прочие затраты» относятся:

- налоги, сборы, платежи, отчисления в страховые фонды (резервы) и другие обязательные отчисления, производимые в установленном законодательством порядком и размере;
- платежи за выбросы (сбросы) загрязняющих веществ;
- платежи по процентам за полученный кредит;
- вознаграждения за рационализацию и изобретательство;
- платежи за сертификацию продукции, работ и услуг;
- плата сторонним организациям за пожарную и сторожевую охрану, за подготовку и переподготовку кадров;
- затраты на организованный набор рабочей силы, на гарантированный ремонт и обслуживание;
- оплата услуг связи, вычислительных центров, банков, плата за аренду основных фондов, лизинговые платежи, амортизация по нематериальным активам;
- другие затраты, входящие в состав себестоимости продукции, работ и услуг, но не включенные в перечисленные выше элементы.

3.3. Группировка по статьям затрат

Затраты, связанные с производством продукции, работ и услуг, при планировании и учете группируются по статьям затрат.

В зависимости от способов включения в себестоимость работ и услуг затраты подразделяются на прямые и косвенные. Под прямыми затратами понимаются расходы, которые могут быть прямо отнесены на себестоимость производства отдельных видов работ, услуг или продукции (сырье, материалы, заработная плата производственных рабочих и т.д.).

Под косвенными затратами понимаются расходы, связанные с производством нескольких видов товаров, работ и услуг (общехозяйственные, общепроизводственные расходы и т.д.). Они включаются в себестоимость отдельных видов работ и услуг с помощью методов, устанавливаемых методическими рекомендациями, разрабатываемыми и утверждаемыми (по согласованию с Министерством экономики РФ) отраслевыми ведомствами (министерствами) в соответствии с Постановлением Правительства Российской Федерации от 13.10.1999 г. №1156 (в ред. Постановления Правительства РФ от 20.02.2002 г. № 121).

В группировке затрат по статьям прямые расходы, как правило, подразделяются на элементы, а косвенные – образуют комплексные статьи (включающие в себя несколько элементов), различающиеся по своей функциональной роли в производственном процессе.

Понятие и структура калькуляционных статей. Калькуляционной статьей принято называть определенный вид затрат, образующих себестоимость как отдельных видов продукции (работ, услуг), так и продукции (работ, услуг), получаемой в результате всей финансово-хозяйственной деятельности. При группировке затрат по калькуляционным статьям затраты определяются по месту их возникновения и направлениям использования.

Под калькулированием понимается исчисление себестоимости конкретных видов продукции (работ, услуг) и единицы продукции (работ, услуг).

Калькулирование ведется с целью:

- определения основы цен продукции и доходности ее производства (маркетинговая стратегия);
- поиска на основе анализа калькуляций возможностей снижения себестоимости продукции (работ, услуг), роста рентабельности производства и повышения конкурентоспособности;

- организации внутривы производственных экономических отношений на основе соизмерения затрат ресурсов и результатов финансово-хозяйственной деятельности.

Рыночные принципы организации лесохозяйственного производства обуславливают необходимость формирования экономических отношений на базе традиционного для рыночной системы подхода, заключающегося в измерении затрат и результатов с их последующим сопоставлением для определения финансовых результатов деятельности. Одним из элементов таких отношений является определение затрат на производство лесохозяйственной продукции и установление на их основе цен на эту продукцию.

При выполнении лесхозами лесохозяйственных работ затраты по заработной плате производственных рабочих, стоимость покупных материалов, расходы по ремонту машин и оборудования и некоторые другие производственные расходы распределяются по видам продукции. В операционные расходы включаются амортизационные отчисления по основным средствам лесохозяйственного назначения. Затраты на содержание числящихся на балансе машин и оборудования распределяются по видам работ. Административно-хозяйственные расходы и заработная плата управленческого персонала учитываются комплексно, без распределения по видам деятельности и видам продукции.

Такая ситуация возможна в условиях, когда лесохозяйственные работы выполняются силами лесхозов с использованием бюджетного финансирования. При контрактной (договорной) организации лесохозяйственного производства необходим учет всех затрат, так как только через их возмещение осуществляется воспроизводство привлекаемых производственных ресурсов подрядной организации. Систему калькулирования себестоимости необходимо строить таким образом, чтобы

выручка от реализации продукции (работ, услуг), определяемая рассчитанная на основе себестоимости цен, возмещала затраты на производство лесохозяйственной продукции и обеспечивала получение прибыли.

Учет и планирование затрат по статьям калькуляции позволяет устанавливать их величину в расчете на единицу продукции лесохозяйственного производства, увязывая эти затраты с факторами, отражающими специфические условия производства, и требованиями к качеству продукции (услуг). Кроме того, формирование расходов по месту их возникновения позволяет привязать их к тем субъектам, которые несут ответственность за выполнение отдельных производственных и управленческих функций. Именно поэтому метод калькуляции затрат целесообразно использовать в качестве основного для их планирования и учета в лесохозяйственном производстве.

Объектами калькулирования себестоимости лесохозяйственной продукции (услуг) могут быть:

- отдельные лесохозяйственные работы;
- годовые комплексы работ (лесокультурные работы в год закладки культур);
- отдельные объекты определенного целевого назначения на разных возрастных этапах производства (лесные культуры в возрасте смыкания крон).

Калькуляционными единицами являются единицы измерения лесохозяйственной продукции (кубические метры, штуки) и площади участков (объектов) (гектары, километры).

Создание лесных культур до смыкания крон, выращивание посадочного материала, сбор и обработка семян по продолжительности выходят за рамки годового планирования и учета. Поэтому затраты в лесном хозяйстве необходимо классифицировать по возрастным периодам (например, затраты года, предшествующего закладке лесных культур, затраты года

закладки и т.д.) и по отношению к расчетному году (затраты прошлых лет, текущего года, будущих лет).

Калькуляции предшествует составление следующих смет:

- прямых материальных расходов;
- расходов на оплату труда;
- расходов на содержание и эксплуатацию оборудования;
- расходов на текущий ремонт;
- общепроизводственных, общехозяйственных и коммерческих расходов.

В системе управления себестоимостью продукции (работ, услуг) определяющими являются нормативная, плановая и фактическая (отчетная) себестоимость, при исчислении которых применяют соответствующие виды калькуляций.

Нормативная себестоимость, представляющая собой один из видов предварительной себестоимости, определяет величину расходов на производство и реализацию продукции (работ, услуг) по статьям калькуляции исходя из действующих норм, нормативов и смет. Нормативные калькуляции составляют на основе действующих на начало периода норм расхода сырья, материалов и других затрат. Эти нормы соответствуют производственным возможностям хозяйствующего субъекта на данном этапе его работы и обусловлены технологическим процессом. По ним производится отпуск сырья и материалов на рабочие места и оплата выполненных работ.

Основой калькулирования нормативной себестоимости является нормативное хозяйство, представляющее собой комплекс всех заданий, нормативов, норм и смет, которые используются для планирования, организации и контроля производственного процесса. Нормативное хозяйство принято подразделять на четыре основные группы:

- плановые задания (объемы работ);
- нормативные документы технической подготовки производства;

- нормативы расхода ресурсов (материальных, трудовых и др.);
- вспомогательные нормативные материалы.

Нормативный метод калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) позволяет своевременно выявлять и устанавливать причины отклонения фактических расходов от действующих норм прямых расходов и смет расходов на обслуживание производства и управление им. Отклонением от норм считается как экономия, так и дополнительный расход сырья, материалов, оплаты труда и других расходов, в том числе вызванных заменой сырья и материалов, оплатой работ, не предусмотренных технологическим процессом, доплатами за отступление от нормальных условий работы.

При нормативном методе калькулирования осуществляется постоянный учет изменений действующих норм расхода сырья и материалов, оплаты труда и других производственных затрат.

Изменения действующих норм следует, как правило, приурочивать к началу года. В тех случаях, когда нормы изменяются в течение отчетного года, разница между нормами, приведенными в нормативных калькуляциях, и новыми нормами до конца отчетного года выявляется и учитывается особо. Все изменения норм, осуществленные в течение года, вносят в нормативные калькуляции на первое число следующего года.

Нормативный метод калькулирования, основанный на использовании детальных нормативов трудовых, материальных и других затрат, применяется в лесном хозяйстве при составлении различного рода проектов. При разработке нормативных материалов наиболее сложными являются вопросы дифференциации нормативов расхода производственных ресурсов. Речь идет об учете влияния на уровень затрат объективных факторов:

- макроприродных;
- микроприродных (рельеф, условия и т.д.);
- производственно-технологических (агротехника и т.д.).

Расчеты нормативной себестоимости производства лесохозяйственной продукции, в основу определения которой положены типовые нормы выработки, тарифные ставки, сдельные расценки, нормативы содержания машин и механизмов, нормы расхода семян и посадочного материала, топлива и другие нормативные материалы, производятся в технических проектах.

Определение нормативной себестоимости лесохозяйственных объектов начинают с составления по каждой однородной группе условий производства технологических карт, в которых указываются техника и технология выполнения работ, число посадочных мест (при создании лесных культур), породный состав насаждений и другие условия производства. После этого рассчитываются нормативные основные затраты, включающие затраты на основные материалы, основную и дополнительную заработную плату производственных рабочих, начисления на оплату труда, расходы на содержание и эксплуатацию оборудования и др. Затем определяется величина общепроизводственных, общехозяйственных и других расходов.

При разработке нормативной базы для определения затрат в лесохозяйственном производстве необходимо учитывать условия, при которых выполненные работы обеспечивали бы подрядчику получение прибыли. Для достижения этой цели полезно осуществить моделирование затрат в связи с определяющими их факторами. Такое моделирование проводится на основании информации о производительности факторов производства в разных условиях, обусловленных характеристиками лесных ресурсов и технологическими параметрами производства. Речь идет о таких показателях, как производительность труда, удельный расход энергоресурсов, фондоемкость, материалоемкость. На первом этапе моделирования затрат важно установить условия, влияющие на уровень затрат. Такими характеристиками могут быть:

- в лесокультурном производстве – тип почв, густота посадки, технология работ (механизированная, ручная);

- на рубках ухода в молодняках – процент выборки по массе заготовленной древесины, высота вырубаемых деревьев, технология работ;

- на рубках ухода в средневозрастных насаждениях – процент выборки, объем хлыста заготавливаемой древесины, расстояние вывозки, породный состав, сезонность работ.

Для перехода от зависимостей производственных факторов к моделям затрат необходимо привлечь информацию о ценах производственных факторов (уровень оплаты труда, цена топлива и электроэнергии, цены на применяемую технику).

Плановая себестоимость представляет собой прогнозное значение предельной величины расходов на производство и реализацию соответствующих видов продукции (работ, услуг) на отчетный период (год, квартал или иной период). Плановые калькуляции составляют, как правило, на год и по кварталам, исходя из прогрессивных норм расхода сырья, материалов, топлива, затрат труда, использования оборудования и норм расходов по обслуживанию производства и управлению им. В таких калькуляциях отражается средняя себестоимость продукции (работ, услуг) на плановый период. Разновидностью плановых являются сметные калькуляции, которые составляют на конкретный вид продукции (работ, услуг) для определения цены и осуществления расчетов с заказчиками.

Плановые затраты по видам продукции рассчитываются одним из следующих способов:

- прямым путем, исходя из структуры и объема работ и расценок;

- исходя из комплексных расценок, определяемых на единицу калькулируемой продукции (работ, услуг);

- исходя из трудоемкости продукции (в человеко-часах, человеко-днях) и средней оплаты за единицу времени;

- исходя из штатной численности работников.

При составлении плановых калькуляций методика расчета прямых и косвенных затрат, в принципе, одинакова. Однако косвенные затраты, вследствие их разнообразия и незначительной величины по отдельным операциям, могут вычисляться расчетным путем:

- в переменной части – в зависимости от объема производства или определенных элементов прямых расходов (например, затраты на вспомогательные материалы рассчитываются в процентах от суммы прямых материальных расходов, на запасные части – пропорционально стоимости оборудования, на заработную плату вспомогательных рабочих – пропорционально расходам на оплату труда рабочих основного производства);

- в постоянной части – в фактически сложившихся в отчетном году размерах с учетом того, что эта часть расходов остается неизменной в пределах определенного объема выпускаемой продукции. Анализ состава этой части затрат позволяет при необходимости внести соответствующие коррективы в плановую величину затрат по сравнению с рассчитанной ранее.

Плановая себестоимость единицы продукции устанавливается путем суммирования планируемой величины прямых и косвенных расходов и деления общей суммы расходов на планируемый объем лесохозяйственных работ, исчисленный в натуральных единицах (га, км, куб. м, шт.).

Фактическая (отчетная) себестоимость определяется на базе данных бухгалтерского учета, полученных по истечении отчетного периода, и отражает фактические расходы на производство и реализацию продукции (работ, услуг). Фактическая себестоимость служит основой для экономического анализа, прогнозирования и принятия решений на краткосрочную и долгосрочную перспективу по изготовлению или совершенствованию соответствующего вида продукции.

Фактические расходы подсчитываются ежемесячно по всем видам производимой продукции и выполняемых работ

в соответствии с номенклатурой продукции лесохозяйственного производства после обработки нарядов-актов на оплату труда, актов на списание израсходованных семян, посадочного материала, удобрений, а также на основе других документов бухгалтерского учета. Таким образом, исходной информацией для калькулирования фактической себестоимости служат данные о затратах по видам продукции (работ, услуг), содержащиеся в различных первичных документах. Следует иметь в виду, что нормативная и фактическая себестоимость по величине могут не совпадать. Это происходит по ряду причин, в том числе объективных (например, в лесохозяйственном производстве значительное влияние на уровень себестоимости оказывают, кроме макроприродных, микроприродных и технологических факторов, погодные условия соответствующего года).

При калькулировании себестоимости продукции лесохозяйственного производства рекомендуется использовать следующую методику:

1. На основе нормативных материалов определяется величина расходов на оплату труда производственных рабочих и на содержание и эксплуатацию оборудования для каждого вида лесохозяйственной продукции.

2. Исходя из соответствующих частных смет и других расчетов устанавливается величина расходов по остальным статьям основных затрат, а также общепроизводственных и общехозяйственных расходов, которые затем распределяются между видами продукции пропорционально принятой основе распределения.

При составлении нормативных, плановых и отчетных калькуляций рекомендуется использовать единую номенклатуру статей расходов. Рассмотрим подробнее содержание каждой калькуляционной статьи.

В калькуляционной статье «Сырье и материалы» отражаются расходы на сырье, основные и вспомогательные материалы.

Сырье и основные материалы представляют собой важнейшую составляющую материальных расходов производства. В неё включаются расходы на сырье и материалы, которые служат основой вырабатываемой продукции (работ, услуг) или компонентами, необходимыми для изготовления продукции, выполнения работ, оказания услуг. По этой статье калькуляции отражаются затраты лесохозяйственного производства на семена и посадочный материал, удобрения, гербициды и т.д.

Следует иметь в виду, что отпуск материалов в производство еще не означает их фактического расходования. Поэтому включение их в себестоимость продукции (работ, услуг) осуществляется на основании документов об их расходовании или об инвентаризации материалов, не израсходованных к концу соответствующего периода. Распределение в лесохозяйственном производстве стоимости израсходованных материалов по видам продукции (работ, услуг) обычно не представляет трудности, так как для производства одного конкретного вида продукции (работ, услуг) используется один определенный вид материалов.

Использование вспомогательных материалов (например, трос, стальные цепи, рукавицы и т.д.) содействует выполнению технологического или производственного процесса и созданию продукции. При значительном удельном весе стоимости вспомогательных материалов в себестоимости продукции они могут выделяться в самостоятельную статью калькуляции продукции (работ, услуг). В противном случае, что характерно для лесохозяйственного производства, стоимость вспомогательных материалов отражается в расходах на обслуживание производства и управление им.

При составлении сметы прямых материальных расходов сначала рассчитывают количество необходимых для производственного процесса сырья и материалов (семян, посадочного материала, удобрений, химикатов и др.). Ниже укажем, как оно определяется.

В статье «Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций» отражаются расходы на изделия, поставляемые другими хозяйствующими субъектами, а также отдельные операции, выполняемые сторонними организациями по заказу производителей продукции (работ, услуг).

В статье «Топливо и энергия на технологические цели» отражается расход энергетических ресурсов – топлива, энергии, воды, газа и др. При распределении энергетических затрат между видами выпускаемой продукции применяются те же принципы, что и при распределении стоимости использованных материалов. Если невозможно прямо учесть эти расходы, то применяются другие способы, соответствующие характеру и типу производства, а именно учет пропорционально объему работы потребляющих топливо и энергию механизмов, нормативным (сметным) ставкам на единицу продукции и т.д.

Расход топлива определяется по всем видам машин и механизмов, эксплуатируемым хозяйствующим субъектом. Расчеты выполняются по видам топлива (бензин, дизельное топливо и т.д.) в натуральном и стоимостном выражении. Натуральный расход топлива для работы механизмов (кроме автомобилей) определяется умножением объема работы механизма на соответствующую норму расхода, устанавливаемую в расчете на единицу работы (1 куб. м, 1000 куб. м, 1 машино-смена, 100 час. работы и т.д.). Объем работы механизма определяется в тех единицах измерения, на которые установлена норма.

Для автомобилей расход топлива в натуральном выражении определяется умножением величины пробега автомобиля на норму расхода топлива, устанавливаемую на 100 км пробега.

При определении величины расхода топлива на вывозке древесины рассчитывается в натуральном выражении также расход топлива для работы прицепа.

Для более точного и правильного определения себестоимости отдельных видов продукции (работ, услуг) в типовой калькуляции выделяется статья «Заработная плата производственных рабочих», т.е. выделяются расходы на оплату труда, непосредственно затраченного на изготовление (выполнение) этих видов продукции (работ, услуг). Необходимость отразить данные расходы в отдельной статье калькуляции обусловлена тем, что заработная плата производственных рабочих является основой для распределения косвенных расходов между отдельными видами продукции (работ, услуг). Следует отметить, что принадлежность рабочих к основному производству не означает автоматического отнесения их заработной платы на эту статью калькуляции, так как часть этих рабочих выполняет вспомогательные функции и их заработная плата относится к расходам на обслуживание производства и управление им.

Плановая величина расходов на оплату труда рассчитывается следующим образом. Сначала путем умножения величины трудозатрат (в человеко-днях, числе рабочих мест) на ставку оплаты труда, определенной для соответствующей единицы трудоемкости, получают оплату труда по установленным ставкам. При этом величина трудозатрат подсчитывается исходя из норм затрат труда или нормативной трудоемкости работ с учетом реальных возможностей экономии труда, обеспечивающих минимизацию затрат на единицу продукции.

Общая величина расходов на оплату труда определяется сложением основной и дополнительной заработной платы. Основная заработная плата представляет собой сумму величины заработной платы по установленным ставкам и доплат. Плановая величина доплат и дополнительной заработной платы вычисляется по нормативам, устанавливаемым организацией с учетом фактически сложившихся условий производства.

Фактические расходы на оплату труда устанавливаются по данным бухгалтерского учета на основании первичных документов, в которых отражаются фактически выполненные объемы работ или (и) фактически отработанное время. Для определения расходов на оплату труда производственных рабочих, выделяемых в калькуляции в отдельную статью, тщательный учет выработки должен обеспечить:

- получение точных данных о количестве произведенной продукции (объеме выполненных работ);
- расчет суммы оплаты труда каждого рабочего за выработанную им единицу продукции.

При составлении калькуляций фактической себестоимости продукции заработную плату на единицу продукции получают путем деления суммы заработной платы производственных рабочих на количество произведенной ими продукции. При сдельной оплате труда размер заработной платы на единицу продукции может быть установлены по сдельным расценкам.

Величина прямых расходов на оплату труда должна быть тщательно скоординирована с количеством имеющихся в наличии трудовых ресурсов, чтобы обеспечить достаточное использование труда в производстве. Эффективная организация производственного процесса позволяет устранить непроизводительные расходы на оплату труда, например на оплату простоев и сверхурочных работ.

В статье «Начисления на оплату труда (страховые взносы, уплачиваемые во внебюджетные фонды)» отражаются суммы страховых взносов в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования, рассчитанные по установленным ставкам исходя из величины начисленных сумм оплаты труда.

В себестоимость продукции включают не только расходы, непосредственно связанные с текущим производством продукции

(работ, услуг) и обусловленные технологией и организацией производства (материальные расходы, расходы на оплату труда рабочих и др.), но и расходы на подготовку и освоение производства, на обслуживание производства и управление им и прочие производственные расходы.

В составе статьи «Расходы на подготовку и освоение производства» отражаются собственные расходы хозяйствующего субъекта на освоение новых производств, разработку и освоение новых видов продукции и новых технологических процессов ее производства, расходы, связанные с улучшением качества продукции, и другие аналогичные расходы. Особенностью этих расходов является несовпадение времени их осуществления и времени производства продукции (работ, услуг). Основным способом погашения этих расходов – включение их в себестоимость выпускаемой продукции (работ, услуг) на основе сметных ставок погашения.

К прочим производственным расходам относятся расходы хозяйствующих субъектов, определяемые их спецификой и особенностями производства (например, расходы на техническую информацию, проведение специальных испытаний, экспертиз, консультаций и др.). Таким образом, по этой статье учитываются все расходы, которые по своему характеру не могут быть отнесены к предыдущим статьям. Прочие производственные расходы, как правило, включаются непосредственно в себестоимость соответствующего вида продукции (работ, услуг), а если такое включение невозможно – распределяются между видами продукции (работ, услуг) пропорционально их производственной себестоимости (без прочих производственных расходов).

В статье «Общепроизводственные расходы» большая часть общепроизводственных расходов представлена расходами на содержание и эксплуатацию машин и оборудования, т.е. расходами, связанными с содержанием средств труда, участвующих

в процессе производства продукции (работ, услуг) и подлежащих отнесению к основным (технологическим) расходам. Расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования учитываются по каждому структурному подразделению хозяйствующего субъекта и включают:

- расходы на оплату труда работников, обслуживающих оборудование или занятых управлением им, а также машинами, механизмами и транспортными средствами;
- амортизационные отчисления по производственному оборудованию, машинам, механизмам и транспортным средствам;
- расходы на все виды ремонтов указанных выше средств;
- прочие расходы.

В лесохозяйственной деятельности расходы на содержание и эксплуатацию оборудования целесообразно отражать в отдельной статье калькуляции. При этом комплексная статья затрат «Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования» отражает себестоимость одной машино-смены и включает:

- основную и дополнительную заработную плату рабочих, занятых на обслуживании механизмов;
- начисления на оплату труда (страховые взносы, уплачиваемые в составе единого социального налога);
- стоимость топлива и смазочных материалов;
- амортизационные отчисления;
- затраты на текущий ремонт.

Таким образом, по статье «Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования» учитываются затраты, связанные с использованием лесохозяйственной техники при производстве лесохозяйственной продукции. При этом расходы на оплату труда рассчитываются по установленным ставкам оплаты труда рабочих, занятых на обслуживании механизмов. Амортизационные отчисления рассчитываются по всем технологическим операциям с учетом действующих норм амортизации. Затраты на ГСМ определяются на основе норм

расхода ГСМ в расчете на единицу работы и цен, по которым их закупают у поставщиков. Затраты на текущий ремонт техники включаются в себестоимость работ либо по нормативам расходов на текущие ремонты, рассчитываемым от стоимости машино-смены, либо по фактическим расходам на единицу работы за предшествующий период.

При распределении величины расходов на содержание и эксплуатацию оборудования наиболее точным является метод распределения пропорционально сметным ставкам. Для этого на единицу каждого вида продукции (работ, услуг) рассчитывается сметная величина (ставка) расходов на содержание и эксплуатацию машин и оборудования, используемых для изготовления продукции, выполнения работ или оказания услуг. Количество машино-часов по видам машин и оборудования определяется по технологическим нормам, а нормативная величина затрат на 1 машино-час работы – расчетным путем.

Кроме расходов на содержание и эксплуатацию оборудования в состав общепроизводственных расходов включаются расходы на обслуживание структурных подразделений хозяйствующего субъекта и управление ими, в частности:

- расходы на содержание аппарата управления цеха;
- расходы на содержание прочего цехового персонала;
- отчисления на амортизацию зданий, сооружений и инвентаря;
- расходы на содержание зданий, сооружений и инвентаря;
- расходы на текущий ремонт зданий, сооружений и инвентаря;
- расходы на испытания, опыты и исследования, рационализацию и изобретательство;
- расходы на охрану труда;
- потери от порчи материальных ценностей при хранении в цехах;
- прочие расходы.

К общехозяйственным расходам относятся расходы на общее обслуживание, организацию производства и управление хозяйствующим субъектом в целом. В состав общехозяйственных расходов включаются:

- расходы на управление: заработная плата аппарата управления, расходы на командировки, расходы на содержание пожарной, военизированной и сторожевой охраны, прочие расходы;

- прочие общехозяйственные расходы: расходы на содержание прочего персонала, амортизация основных средств, расходы на содержание и текущий ремонт зданий, сооружений и инвентаря общехозяйственного назначения, расходы на подготовку кадров, прочие расходы;

- налоги, сборы, отчисления;

- непроизводительные расходы: потери от простоев, потери от порчи материальных ценностей при хранении на складах, прочие непроизводительные расходы (рассчитываются только при определении фактической себестоимости продукции).

Таким образом, общехозяйственные расходы состоят из двух функционально различных частей: расходов на содержание аппарата управления хозяйствующего субъекта и расходов на выполнение общехозяйственных функций, обеспечивающих деятельность хозяйствующего субъекта в целом, т.е. это расходы, связанные с организацией выполнения лесохозяйственных работ.

Первая часть расходов, включаемых в данную статью, однотипна с расходами на управление структурными подразделениями, а вторая – с расходами на обслуживание производства.

Величина общепроизводственных и общехозяйственных расходов в расчете на единицу лесохозяйственной продукции учитывается при формировании цен на лесохозяйственные объекты по нормативам, в процентах от технологической

себестоимости лесохозяйственной продукции. Величина этих нормативов зависит от управленческой структуры организации-контрактора.

Подразделение расходов на общепроизводственные и общехозяйственные применяется в хозяйствующих субъектах с цеховой структурой управления. В мелких и средних организациях с бесцеховой структурой потребность в выделении общепроизводственных расходов отпадает, а все расходы на обслуживание производства и управление им учитываются в составе общехозяйственных расходов.

Коммерческие расходы, представляющие собой расходы на реализацию продукции (работ, услуг), включаются в ее полную себестоимость (например, расходы на рекламу, расходы, связанные с анализом качества продукции, маркетинговой деятельностью и др.). Распределение коммерческих расходов между видами продукции (работ, услуг) зависит от характера продукции и отраслевых особенностей производства. Если коммерческие расходы невозможно отнести непосредственно на себестоимость конкретного вида продукции (работ, услуг), то их распределяют между видами продукции (работ, услуг) пропорционально объему реализованной продукции в натуральных единицах измерения, производственной себестоимости или на основе других показателей, предусмотренных в отраслевых инструкциях и методических рекомендациях по вопросам планирования, учета и калькулирования.

В составе себестоимости лесохозяйственной продукции необходимо учитывать не только взносы во внебюджетные фонды, включаемые в технологическую себестоимость лесохозяйственной продукции и в состав общепроизводственных и общехозяйственных расходов, но и некоторые другие налоговые платежи, в частности налоги на имущество, на землю и транспортный налог, уплачиваемые хозяйствующим субъектом

в соответствии с законодательством в бюджет и внебюджетные фонды за счет расходов, учитываемых при налогообложении прибыли.

В себестоимость лесохозяйственной продукции исполнителями работ должна включаться также сумма отчислений на страхование риска, возникающего в силу такой особенности лесохозяйственного производства, как большая степень непредсказуемости его результатов. Включение в состав цены отчислений на страхование риска позволит получать при реализации продукции дополнительные финансовые средства на ликвидацию потерь в результате стихийных бедствий, которые могут привести к частичному разрушению и даже гибели создаваемых объектов, а следовательно, к потере осуществленных ранее вложений трудовых, материальных и инвестиционных ресурсов. Потери, в частности, могут возникнуть вследствие гибели лесных культур из-за лесных пожаров и повреждений вредителями и дикими животными, а также повреждений снегопадами и ветровалами насаждений, пройденных рубками ухода. Обоснование норматива отчислений на страхование рисков должно базироваться на методах оценки вероятностных процессов, лежащих в основе прогнозирования стихийных бедствий. В лесохозяйственной деятельности наибольшему риску подвержено лесокультурное производство, в котором норматив страховых отчислений целесообразно установить на уровне 15-20% к технологической себестоимости лесохозяйственной продукции.

Сумма технологической себестоимости лесохозяйственной продукции, накладных расходов и отчислений на страхование риска представляет собой полную себестоимость лесохозяйственной продукции, являющуюся основой для установления контрактных цен на неё.

3.4. Планирование и калькулирование себестоимости лесохозяйственных работ

Согласно действующему Лесному кодексу управление лесами, расположенными на территории субъекта РФ, передано в ведение субъекта, включая установление регламента лесохозяйственных работ, направления затрат и источников их финансирования как составной части Лесного плана области.

В рыночных условиях, при отсутствии плана сверху и при свободном ценообразовании, отправной точкой для определения затрат, на наш взгляд, должны стать объемы лесохозяйственных работ (далее – ЛХР) по каждому их виду, заданные государственным заказом и проектом освоения лесов арендаторами. Эти объемы планируются на год, в разрезе кварталов. Смета (сумма) затрат на производство лесохозяйственных работ рассчитывается в том же порядке, в разрезе видов работ. Она является основным документом, который регулирует и направляет работу субъекта в области снижения издержек производства.

При планировании (расчете) затрат должен применяться нормативный метод, основанный на использовании всех элементов нормативной базы (нормы, нормативы, тарифы, платежи, индексы, процентные ставки) – как разработанных самим субъектом, так и установленных официальными нормативными актами. Во всех случаях каждый элемент нормативной базы должен быть технически обоснован и утвержден соответствующим руководящим (законодательным) органом. Нормативная база должна быть единой и обязательной к применению всеми хозяйствующими субъектами.

Планированию затрат (себестоимости) должен предшествовать тщательный профессиональный анализ их уровня в предплановый период с целью выявления причин и факторов возникновения сверхнормативных затрат.

Одновременно с анализом уровня затрат необходимо изучить структуру изменений состава работ, так как эти изменения могут повлиять на рост производительности труда, снижение издержек и повышение качества лесов.

При появлении в годовом плане новых, ранее не учтенных факторов, оказывающих существенное влияние на уровень затрат, необходимо:

- определить влияние и величину каждого фактора;
- принять меры к покрытию появившихся удорожающих факторов дополнительными удешевляющими факторами.

Любые корректировки плана затрат на производство работ и услуг должны производиться не только по общей сумме расходов, но и по экономическим элементам и статьям, а также в разрезе каждого вида работ и услуг.

Предлагается осуществлять планирование затрат на проведение лесохозяйственных работ по охране, защите и воспроизводству лесов в несколько этапов, основываясь на нормативном методе расчета. Исходной составляющей этого метода служит разработка нормативно-технологических карт, которые составляются на каждый вид лесохозяйственных работ.

Основой составления НТК являются:

- государственный контракт на выполнение работ по охране, защите и воспроизводству лесов и планы освоения лесов арендаторами;
- нормы выработки, нормы времени, нормы расхода материалов, горючих и смазочных материалов, амортизационных отчислений и т.п., утвержденные Департаментом лесного комплекса Вологодской области по согласованию с Рослесхозом.

Основная задача НТК – определение производственной себестоимости по каждому виду лесохозяйственных работ и по их совокупности в период выполнения всех мероприятий Лесного плана.

За эталон содержания НТК приняты карты, разработанные комитетом по лесу Департамента лесного комплекса Вологодской области (*приложение*).

В настоящее время при планировании производственных затрат по каждому виду лесохозяйственных работ комитет по лесу применяет единую для всех лесничеств нормативно-технологическую карту. Она разработана на «эталонный» объект, т.е. усредненный по природно-географическим условиям (запас на 1 га, удаленность, породный состав насаждений и т.п.), с учетом различных этапов технологического процесса лесохозяйственных работ.

Полагаем, что применение такой НТК является оправданным для расчета совокупных производственных затрат на выполнение лесохозяйственных работ по охране защите и воспроизводству лесов в целом по лесному комплексу. Однако при расчете затрат для конкретного исполнителя работ возникают определенные риски:

- во-первых, в районах, где природно-географические параметры конкретных лесных участков хуже и уровень механизации работ ниже, чем на усредненном участке, произойдет снижение суммы плановых затрат, что неминуемо приведет или к невыполнению плановых объемов работ, или к снижению их качества;

- во-вторых, в районах, где природно-географические параметры лесных участков лучше и уровень механизации работ выше, чем на усредненном участке, произойдет завышение суммы плановых затрат, что приведет к необоснованному профициту финансовых ресурсов.

На наш взгляд, эти риски можно минимизировать путем применения поправочных коэффициентов к НТК «эталонного» лесного участка, позволяющих скорректировать плановые производственные затраты на природные параметры и

техническую оснащенность ведения работ на лесных участках конкретного исполнителя работ. Эти коэффициенты можно рассчитать через соотношение нормативной удельной трудоемкости лесохозяйственных работ на «эталонном» и конкретном лесных участках:

$$K_o = TP_{\text{эу}} / TP_{\text{ку}} * У_{\text{тр}_{\text{ку}}} + TM_{\text{эу}} / TM_{\text{ку}} * У_{\text{тм}_{\text{ку}}}, \quad (1)$$

где K_o – коэффициент оптимизации производственных затрат на природные параметры и техническую оснащенность ведения работ на лесном участке конкретного исполнителя работ;

$TP_{\text{эу}}$ – трудоемкость единицы конкретного вида работ на эталонном участке, выполняемых вручную, ч/дней;

$TP_{\text{ку}}$ – трудоемкость единицы такого же вида работ, выполняемых вручную на лесном участке конкретного исполнителя работ, ч/дней;

$У_{\text{тр}_{\text{ку}}}$ – удельный вес ручных работ в трудоемкости единицы конкретного вида работ, производимых на лесном участке конкретного исполнителя работ, %;

$TM_{\text{эу}}$ – трудоемкость единицы конкретного вида работ на эталонном участке, выполняемых с помощью механизмов, ч/дней;

$TM_{\text{ку}}$ – трудоемкость единицы такого же вида работ на лесном участке конкретного исполнителя работ, выполняемых с помощью механизмов, ч/дней;

$У_{\text{тм}_{\text{ку}}}$ – удельный вес механизированных работ в трудоемкости единицы конкретного вида работ, производимых на лесном участке конкретного исполнителя работ, %.

Коэффициент оптимизации рассчитывается в целом по производственной себестоимости конкретного исполнителя работ, т.е. по полному кругу лесохозяйственных работ, а также по отдельным операциям для калькулирования себестоимости конкретного вида лесохозяйственных работ в целях определения их цены при передаче на аутсорсинг или подряд.

Таким образом, для расчета коэффициента оптимизации исполнителю работ необходимо определить нормативную трудоемкость лесохозяйственных работ, исходя из природно-географических характеристик лесов, расположенных на его

лесном участке, объемов работ, заданных регламентом и планом освоения лесов, уровнем их механизации, т.е. фактически составить НТК без расчета стоимости работ.

Поскольку в настоящее время коэффициенты оптимизации не рассчитываются и не применяются, предлагается следующий алгоритм расчета затрат на выполнение плановых объемов ЛХР по охране, защите и воспроизводству лесов.

I-й этап. Планирование переменных затрат.

Цель первого этапа – определение производственной себестоимости ЛХР (в разрезе видов работ) в части переменных затрат, прямо относимых на тот или иной вид работ (деятельности).

Состав работ:

1. Составляется нормативно-технологическая карта в разрезе видов ЛХР, в которой прописываются показатели, являющиеся основой для расчета производственной себестоимости конкретного вида работ:

- природно-географические характеристики лесов;
- объемы и разряд работ, в том числе выполняемых вручную и с применением машин и механизмов;
- марки используемых механизмов;
- нормы выработки, нормы расхода материалов, энергоносителей, смазочных материалов, нормы амортизации;
- разряды рабочих, тарифные ставки, показатели для расчета премирования и дополнительной заработной платы и налоговых отчислений;
- закупочные цены на материалы, энергоносители с учетом расходов на доставку и складских расходов.

2. Исходя из перечисленных выше показателей определяется производственная себестоимость (прямые производственные расходы) по каждому (n-му) виду работ всего и на учетную единицу калькулирования (1 га) по формулам (2) и (3):

$$ПСп = ФОТ + ВВФ + М + Э + А, \quad (2)$$

где ПСп – производственная себестоимость n-го вида работ, руб.;

ФОТ – фонд оплаты труда, руб.;

ВВФ – сумма страховых взносов во внебюджетные фонды, руб.;

М – стоимость материалов, руб.;

Э – стоимость энергоносителей, руб.;

А – сумма амортизационных отчислений, руб.

Себестоимость учетной единицы калькулирования (1 га) по каждому виду работ определяется в рублях по формуле:

$$C_{ye} = ПСп / П, \quad (3)$$

где C_{ye} – себестоимость 1 га по данному (n-му) виду работ, руб.;

П – площадь лесного участка, на котором производился данный вид работ, га.

3. Определяется сумма прямых производственных затрат по формуле:

$$ПС_{кx} = \sum_1^n ПСп, \quad (4)$$

где $ПС_{кx}$ – прямые производственные затраты, руб.;

n – количество видов работ, по которым на основании НТК рассчитана ПСп.

II-й этап. Планирование производственной себестоимости в части условно-постоянных расходов (P_{yn}), косвенно относимых на тот или иной вид ЛХР пропорционально принятой основе распределения.

Состав работ:

1. Расчет общепроизводственных расходов исполнителя работ.

2. Расчет общехозяйственных расходов исполнителя работ.

Поскольку эта часть расходов остается неизменной в пределах объема лесохозяйственных работ, проводимых на лесопокрытой площади земель лесного фонда, их расчет на плановый период можно осуществить методом «проект без проекта», на основе отчетных смет предыдущего (базового) года и планируемых

изменений (рост или снижение) в расчетном году. Рост или снижение $P_{уп}$ обуславливается объективными факторами (изменение структуры исполнителя, основных фондов, тарифов и цен, штатного расписания и т.п.). Изменения рассчитываются по каждому фактору и плюсятся (минусуются) к соответствующему элементу сметы базового года. Условно-постоянные расходы относятся на затраты отдельных видов работ пропорционально производственной себестоимости n -го вида работ.

Расчет общепроизводственных расходов производится по формуле:

$$P_{оп} = P_{оп_б} + \sum_1^n \Delta_{оп}, \quad (5)$$

где $P_{оп}$ – общепроизводственные расходы планируемого (расчетного) года, руб.;

$P_{оп_б}$ – общепроизводственные расходы базового года, руб.;

$\sum_1^n \Delta_{оп}$ – изменения общепроизводственных расходов в планируемом

году по сумме факторов, руб.;

n – количество факторов.

Сумма $P_{оп}$, относимая на себестоимость каждого вида ЛХР, определяется по формуле:

$$P_{оп_n} = P_{оп} / ПС_{кы} * ПС_n, \quad (6)$$

где $P_{оп_n}$ – сумма общепроизводственных расходов, включаемая в себестоимость n -го вида работ, руб.

Расчет общехозяйственных расходов производится по формуле:

$$P_{ох} = P_{ох_б} + \sum_1^n \Delta_{ох}, \quad (7)$$

где $P_{ох}$ – общехозяйственные расходы планируемого (расчетного) года, руб.;

$P_{ох_б}$ – общехозяйственные расходы базового года, руб.;

$\sum_1^n \Delta_{ох}$ – изменения общехозяйственных расходов в планируемом

году по сумме факторов, руб.;

n – количество факторов.

Сумма R_{ox} , относимая на себестоимость каждого вида ЛХР, определяется по формуле:

$$R_{ox_n} = R_{ox} / PC_{кy} * PC_{п}, \quad (8)$$

где R_{ox_n} – сумма общехозяйственных расходов, включаемая в себестоимость n-го вида работ, руб.

Расчет условно-постоянных расходов, приходящихся на учетную единицу калькулирования (1 га) по каждому (n-му) виду работ, производится в таком же порядке, как и расчет переменных затрат.

III-й этап. Расчет полной себестоимости лесохозяйственных работ по охране, защите и воспроизводству лесов.

Цель – определение суммы затрат на ведение исполнителем лесохозяйственных работ в целом по лесному участку и в расчете на 1 гектар.

Состав работ: определение полной себестоимости ЛХР (Слхр).

Полная себестоимость ЛХР, представляющая собой совокупность переменных затрат и условно-постоянных расходов на производство исполнителем всех видов лесохозяйственных работ на лесном участке, определяется по формуле:

$$Слхр_n = PC_{кy} + P_{оп} + R_{ox} \quad (9)$$

Полная себестоимость лесохозяйственных работ по защите, охране и воспроизводству лесов в пересчете на 1 га лесопокрытой площади земель лесного фонда в границах лесного участка определяется по формуле:

$$Слхр_{уел} = Слхр_n / Sl, \quad (10)$$

где $Слхр_{уел}$ – себестоимость ведения ЛХР на 1 га лесопокрытой площади земель лесного фонда в границах лесного участка, руб.;

Sl – лесопокрытая площадь земель лесного фонда в границах лесного участка.

Показатель $Слхр_{уел}$ является интегральным. По его уровню можно объективно судить о затратности ЛХР на землях лесного фонда, а сопоставлению его фактической величины с плановой – об эффективности ведения лесного хозяйства исполнителем.

ГЛАВА 4

ОПТИМИЗАЦИЯ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ НА ВОСПРОИЗВОДСТВО ЛЕСОВ В РЕГИОНЕ

Оптимизация системы управления затратами – это, по нашему мнению, комплекс мер, направленных на совершенствование деятельности экономических служб субъектов лесных отношений по планированию, нормированию, калькулированию, учету и осуществлению экономического анализа затрат на лесохозяйственное производство, а также по контролю за этими затратами (на основе оперативного сопоставления их фактического значения с планируемым уровнем).

Целью оптимизации системы управления затратами является выявление факторов снижения затрат и корректировка их в производстве.

Для решения этой задачи необходимо обеспечить:

1. Сопоставимость планирования, учета и анализа затрат в разрезе видов работ на всех этапах лесохозяйственного производства, по полному кругу хозяйствующих субъектов лесного комплекса, принимающих участие в воспроизводстве, охране и защите лесов.

Внедрение всеми субъектами в процесс планирования и калькулирования себестоимости лесохозяйственных работ методики расчета затрат на охрану, защиту и воспроизводство лесов позволит осуществлять планирование и учет затрат на ведение лесохозяйственных работ по охране, защите и воспроизводству лесов, руководствуясь единым порядком и основываясь на нормативном принципе их расчета.

2. Ведение мониторинга производственно-экономической деятельности в разрезе районов и субъектов, выполняющих работы по охране, защите и воспроизводству лесов.

Система мониторинга должна отвечать следующим требованиям:

- временной лаг сбора информации – один раз в год на протяжении всего срока действия Лесного плана;
- генеральная совокупность наблюдений должна охватывать всех субъектов лесных отношений – исполнителей работ по охране, защите и воспроизводству лесов;
- система отчетности должна содержать необходимое количество индикаторов для оценки эффективности каждого вида лесохозяйственных работ и операций, отражаемых в нормативно-технологических картах (объем работ, нормативная и фактическая трудоемкость, себестоимость единицы работ, общая сумма затрат, включая накладные расходы, капиталоемкость и т.п.).

На наш взгляд, по данным мониторинга, который должен проводиться на протяжении всего срока действия Лесного плана, возможно определить поправочные коэффициенты к нормативно-технологическим картам «эталонного» лесного участка.

Поправочные коэффициенты позволят скорректировать плановые производственные затраты на природные параметры и техническую оснащенность ведения работ на лесных участках конкретного исполнителя работ. Эти коэффициенты можно рассчитать через соотношение нормативной удельной трудоемкости лесохозяйственных работ на «эталонном» и конкретном лесных участках.

Поскольку конкретные лесные участки в районах Вологодской области имеют природно-географические характеристики, отличные от характеристик «эталонного» участка, определение поправочных коэффициентов даст возможность:

– во-первых, выявить степень влияния природных факторов на эффективность лесохозяйственного производства и более эффективные способы работ в конкретных условиях;

– во-вторых, определить путем сравнительного анализа деятельности в границах районов с одинаковыми природно-географическими характеристиками наиболее эффективные виды лесохозяйственных работ; этот передовой опыт распространить в других районах с идентичными условиями, за счет чего получить сокращение затрат на соответствующие виды лесохозяйственных работ.

Внедрение нормативного метода учета на базе индивидуальных НТК для каждого исполнителя, рассчитанных с помощью поправочных коэффициентов оптимизации, упростит внедрение единой «Методики расчета затрат на охрану, защиту и воспроизводство лесов, расположенных на землях лесного фонда Вологодской области (проект)» и, следовательно, с учетом возможного усовершенствования прикладного программного обеспечения, сократит расходы на содержание экономических служб субъектов лесных отношений.

Анализ деятельности хозяйствующих субъектов (лесхозов и других исполнителей) на основе единого метода планирования и учета затрат с использованием единой НТК и поправочных коэффициентов позволит более объективно оценивать эффективность выполнения каждым коллективом работ по охране, защите и воспроизводству лесов. Это, в свою очередь, откроет возможность повысить мотивацию их труда путем разработки соответствующей системы премирования, что явится стимулом повышения производительности труда и, в конечном счете, фактором снижения затрат.

Согласно действующему Лесному кодексу, с 1 января 2007 г. мероприятия по охране, защите и воспроизводству лесов должны осуществляться на коммерческой основе. В соответствии со ст. 19

Лесного кодекса работы по выполнению этих мероприятий перекладываются на лесопользователей:

- в случаях, когда заготовка древесины осуществляется на основе договоров аренды;
- в случаях, если выполнение мероприятий по охране, защите и воспроизводству лесов, расположенных на землях государственной или муниципальной собственности, не возложено на лиц, использующих леса, а органы государственной власти и органы местного самоуправления размещают заказы на выполнение этих работ путем проведения торгов в порядке, установленном Федеральным законом от 21 июля 2005 года № 94-ФЗ «О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд».

При размещении заказа на выполнение работ по защите, охране и воспроизводству лесов одновременно осуществляется продажа лесных насаждений для заготовки древесины. В этих целях заключается договор, в котором присутствуют элементы государственного и муниципального контракта на выполнение работ по охране, защите и воспроизводству лесов и договора купли-продажи лесных насаждений. В случае, если такой договор не заключен, заказ на выполнение работ по охране, защите и воспроизводству лесов осуществляется без продажи лесных насаждений для заготовки древесины.

Основными территориальными объектами управления в области использования, охраны, защиты и воспроизводства лесов являются лесничества и лесопарки. Реализация лесохозяйственного регламента в лесах лесничеств и лесопарков, а также контроль за его надлежащим выполнением обеспечивается лесничими, порядок деятельности которых устанавливается органами государственной власти и органами местного самоуправления в пределах их полномочий. Количество

лесничеств, лесопарков и их границы устанавливаются уполномоченным федеральным органом исполнительной власти. Применительно к Вологодской области таким органом является Департамент лесного комплекса Вологодской области.

Таким образом, действующий Лесной кодекс обязывает, наряду с разделением полномочий в области лесных отношений между органами власти Российской Федерации, субъекта Российской Федерации и местного самоуправления и передачей в ведение региона лесов, расположенных на его территории, – разделить функции управления, контроля и исполнительные функции в лесохозяйственной составляющей лесного комплекса. Такое разделение функций позволяет производить работы по защите, охране, воспроизводству лесов на коммерческой основе в условиях конкурентной борьбы между исполнителями.

В соответствии с приказами Рослесхоза от 4 июля 2007 г. №329 и от 7 декабря 2007 г. №491, Департаментом лесного комплекса Вологодской области в границах административных районов организовано 26 лесничеств.

В компетенцию лесничеств входят такие функции, как организация и проведение торгов на конкурсной основе, государственный контроль, сбор данных для государственного лесного реестра, ведение отраслевой статистической отчетности, обеспечение реализации лесохозяйственного регламента. Лесохозяйственные работы выполняют государственные учреждения – лесхозы, Вологодское управление сельскими лесами, на переданных в аренду лесных участках – арендаторы, а также другие организации – исполнители.

Любая реорганизация целесообразна, если она приводит к тому или иному виду экономического эффекта (рост производительности труда, снижение затрат на производство и управление, повышение доходности природного ресурса, снижение финансовой нагрузки на бюджет и прочие эффекты).

По нашему мнению, реорганизация управления лесами, расположенными на территории Вологодской области, дала некоторый положительный эффект (табл. 5).

Так, в 2008 году на 0,29 куб. м увеличилась по отношению к уровню дореформенного года заготовка древесины с гектара лесопокрытой площади. Затраты на реализацию лесохозяйственного регламента в расчете на 1 гектар лесной площади составили 82,2 рубля. В сопоставимых ценах 2007 г. (при официальной инфляции 12%) эта величина составляет 72,8 рубля, или 93,9% к уровню 2007 года. В составе затрат уменьшился на 3,5 процентных пункта удельный вес расходов на содержание аппарата при одновременном сокращении его численности на 435 чел. Достигнуто снижение на 451 чел. общей численности работников лесного хозяйства.

Таблица 5. Интегральные показатели использования лесов Вологодской области

Наименование показателей	Ед. измер.	2006 г.		2007 г.		2008 г.	
		Факт	План	Факт	План	Факт	План
Площадь лесов	тыс. га	11476,6	-	11476,6	-	11476,6	
Лесопокрытая площадь	тыс. га	10299,6	-	10045,7	-	9937,7	
Объем рубок лесных насаждений, всего	млн. куб. м	9,6	-	11	-	12	
– в расчете на 1га лесопокрытой площади	куб. м	0,93	-	1,09	-	1,21	
Сумма платежей в бюджетную систему, всего	млн. руб.	682,1	952,8	1005,2	990,8	942,9	
– в расчете на 1 га лесной площади	руб.	59,4	83,0	87,6	86,3	82,2	
Расходы на ЛХР, всего	млн. руб.	696,7	990,2	809,2	1090,3	937,1	
– в расчете на 1 га лесной площади	руб.	60,7	87,3	77,6	95,0	81,6	
Удельный вес в составе затрат: – производство ЛХР	%	-	-	34,1	41,5	37,6	
– содержание аппарата	%	-	-	65,9	58,2	62,4	
Соотношение доходов с 1 га и расходов на 1 га лесной площади	%	97,8	95,1	112,8	90,8	100,7	
Среднесписочная численность работников, всего	чел.	3813	-	3673	-	3209	
Объемы финансирования, всего	млн. руб.	682,1	952,8	1005,2	972,4	937,2	
В том числе:							
Субвенции: федерального бюджета		164,5	282,8	282,8	335,6	335,6	
областного бюджета			10,0	10,0	49,8	33,6	
Собственные внебюджетные средства		517,6	660,0	712,4	922,6	903,6	

На наш взгляд, для реформирования структуры и системы управления лесохозяйственным производством в лесном комплексе Вологодской области необходимы кардинальные изменения экономических отношений и технологические связи между субъектами лесных отношений.

Инструментами установления качественно новых отношений могут стать: расширение объемов долгосрочной аренды с созданием комплексных и специализированных коммерческих лесохозяйственных предприятий; внедрение и расширение аутсорсинга с объединениями (ассоциациями) индивидуальных предпринимателей по выполнению лесохозяйственных работ.

Многообразие лесных ресурсов, относительно развитая магистральная транспортная инфраструктура, близость зарубежных и внутренних рынков лесной продукции предопределили образование в Вологодской области значительного количества крупных лесопромышленных производств и производственных структур среднего и малого предпринимательства. Разнообразие хозяйствующих субъектов сформировало внутреннюю ведомственную разобщенность, что тормозило развитие лесного комплекса в дореформенный период при единой государственной собственности, а в условиях частной собственности эта ситуация еще больше обострилась.

Так, в 1990 году в лесной комплекс области входило 116 крупных и средних предприятий, из них 106 функционировало в лесном хозяйстве и лесозаготовительной отрасли. По состоянию на 01.01.2008 г. в структуре комплекса насчитывалось 1569 организаций и 3624 индивидуальных предпринимателя. Из них в лесном хозяйстве и предоставлением соответствующих услуг занято 965 организаций и 2322 индивидуальных предпринимателя. При этом в сфере заготовки лесных ресурсов занято 789 организаций и 2146 индивидуальных предпринимателей [3].

Следовательно, представляется весьма проблематичным обеспечить снижение себестоимости работ по защите, охране и воспроизводству лесов, поскольку на их использование очень велико количество претендентов, обремененных соответствующими обязательствами на этот счет, а индивидуальные предприниматели арендуют лесные участки небольших размеров и на срок не более пяти лет.

Таким образом, на наш взгляд, целесообразно:

1. Рекомендовать мелким лесопользователям (индивидуальным предпринимателям) объединиться в ассоциацию и делегировать ей право на заключение договоров длительной аренды, ведение работ по защите, охране и воспроизводству лесов путем создания коммерческого предприятия или передачи этих работ на аутсорсинг. Это позволит снизить себестоимость работ за счет эффекта масштаба и повысить их качество за счет квалификации работников и механизации труда, а также обеспечит дальнейшее развитие малого лесного предпринимательства, что имеет важное социальное значение.

2. Рекомендовать создание в зонах инвестиционного освоения лесов, путем консолидации средств арендаторов, коммерческих предприятий с юридическим статусом (ЗАО, ОАО, ООО), основным видом деятельности которых должно стать оказание услуг арендаторам по выполнению мероприятий по охране, защите и воспроизводству лесов на арендованных ими лесных участках. Эти предприятия должны использовать передовые технологии и высокопроизводительную технику.

Они могут быть узкоспециализированными (выполняющими один вид работ, например выращивание посадочного материала, строительство лесохозяйственных дорог, ведение рубок ухода и т.п.) или комплексными (выполняющими весь комплекс работ по охране, защите и воспроизводству лесов). Данные предприятия

станут конкурентами функционирующих в настоящее время лесхозов и сельлесхозов. Выживание в условиях конкуренции приведет к снижению себестоимости лесохозяйственных работ, повышению производительности труда, оптимизации численности лесохозяйственного персонала и расходов на его содержание, а в конечном счете к росту эффективности использования лесов, к сокращению малоэффективных лесхозов, к полному разделению в лесном хозяйстве функций контроля и управления и производственной функции.

Вместе с тем в каждой из этих зон право на освоение лесов будет предоставляться крупным инвестиционным структурам, способным вести заготовку и переработку древесины на основе применения высокопроизводительных и высокотехнологичных машин и механизмов. Всем таким структурам экономически невыгодна закупка дорогостоящей зарубежной лесохозяйственной техники и отечественных аналогов, мощности которых недоиспользуются из-за влияния фактора сезонности. Исходя из этого целесообразность создания специализированного предприятия в зонах инвестиционного освоения лесов очевидна. На предлагаемом коммерческом предприятии можно сконцентрировать наиболее квалифицированный лесохозяйственный персонал и оптимизировать его численность, эффективнее использовать технику с минимальными затратами на ее ремонт и содержание, реализовывать лесохозяйственный регламент на более высоком качественном уровне. В конечном счете это обеспечит снижение себестоимости лесохозяйственных работ.

Передавая на аутсорсинг такому предприятию работы по охране, защите и воспроизводству лесов, лесопользователь (арендатор лесного участка) избавится от необходимости заниматься непрофильным для него производством, обучать и содержать лесохозяйственный персонал с сезонным

использованием и неполной загрузкой, расходовать финансовые средства на покупку и содержание дорогостоящей техники. При этом в перспективе можно ожидать повышения качества лесов на арендованном участке и снижения штрафных санкций за некачественное выполнение лесохозяйственных работ.

3. Создать единое региональное лесохозяйственное объединение и сеть его филиалов на территории Вологодской области. Данная организация будет выполнять услуги по ведению лесохозяйственных работ как по заказу муниципалитета, местного самоуправления и госзаказу, так и по договору об услугах (аутсорсинг) с арендаторами лесных участков. Это позволит снизить затраты на содержание лесохозяйственного аппарата за счет его полной загрузки, а также упрочит экономическую связь между субъектами в части использования древесины, полученной от рубок ухода за лесом, что немаловажно для обоюдного повышения финансовой самостоятельности.

4. Совершенствовать лесоустройство, учет лесных участков и оценку лесов. Важной задачей является разработка системы долгосрочного планирования лесоустроительных работ и учета лесных участков как комплекса мероприятий по получению достоверной и разносторонней информации о лесах, необходимой для среднесрочного и текущего планирования лесохозяйственной деятельности, нормирования использования лесов, проектирования лесных участков, для осуществления контроля за состоянием, охраной, защитой и воспроизводством лесов. Необходимо провести полную таксацию и сертификацию лесов, полученные согласно таксационным данным характеристики лесных участков следует поместить на соответствующих электронных ресурсах. Информация о качестве лесов, собранная до начала аукциона, обеспечит снижение затрат на его проведение в части определения стартовой цены аренды, уменьшения расходов на отвод лесосек, на рекламу.

5. В целях повышения качества выполняемых предприятиями лесохозяйственных работ необходимо осуществить переход на прогрессивные методы и технологии в сфере воспроизводства, охраны и защиты лесов:

а) в современных условиях воспроизводство лесов на вырубках, гарях и других не покрытых лесной растительностью лесных землях должно обеспечиваться:

- за счет своевременного проведения мероприятий по восстановлению лесов, уходу за ними и обеспечению условий для естественного возобновления хозяйственно-ценных древесных пород;

- оптимизации соотношения интенсивных и экстенсивных методов восстановления лесов, сохранения их генетического потенциала, совершенствования системы лесного селекционного семеноводства, развития и эффективного использования постоянных лесосеменных участков;

- реализации комплекса мероприятий по воспроизводству лесов, в первую очередь в районах, утративших экологический, рекреационный и лесохозяйственный потенциал в результате интенсивного использования лесов в прошлые годы, при этом особое внимание должно быть уделено посадке леса, созданию лесных плантаций;

- постепенного наращивания объемов лесовосстановления активными способами, воспроизводства лесов с использованием саженцев теплично-контейнерного выращивания;

- проведения интенсивных рубок ухода за лесом, в первую очередь рубок ухода за молодняками; это должно осуществляться в объемах, достаточных для предотвращения гибели или существенного ухудшения состояния созданных лесных культур вследствие заглушения их нежелательной древесной растительностью;

б) повышение эффективности охраны лесов должно осуществляться по следующим направлениям:

- развитие наземных служб обнаружения лесных пожаров путем эффективного использования стационарных пунктов наблюдения (пожарно-наблюдательные вышки и мачты) и установки на них современных телевизионных камер цветного изображения с высокой разрешающей способностью; укомплектование пожарно-химических станций до нормативного уровня технического оснащения с заменой изношенной пожарной техники и оборудования;

- снижение затрат на авиапатрулирование за счет внедрения малой авиации (создание, сертификация и приобретение легких самолетов, обустройство аэродромов и аэропортов, обеспечение наземных служб средствами технического обслуживания и контроля);

- обеспечение дальнейшего развития технологии тушения лесных пожаров с воздуха с применением авиатанкеров, а также химических средств и полимеров, повышающих эффективность использования воды для тушения лесных пожаров;

- продолжение внедрения современных технологий радиосвязи для оперативного управления охраной лесов; осуществление радиоэлектронного контроля работы воздушных судов; переоснащение радиосетей, применяемых в лесном хозяйстве;

- создание на территории региона центра дистанционного мониторинга лесных пожаров, материалы которого должны дополнять информацию об авиационном и наземном обнаружении лесных пожаров;

в) для защиты лесов от вредных организмов и принятия экологически и экономически обоснованных решений по этому вопросу необходимо:

- осуществление лесопатологического мониторинга с использованием наземных и дистанционных средств; создание единой информационной системы данных об изменениях лесопатологической и санитарной обстановки в лесах;

- повышение эффективности мероприятий по защите лесов путем совершенствования методов активной защиты лесов от вредных организмов;

- повышение роли мероприятий по предупреждению вспышек распространения вредных организмов, в частности, путем формирования лесных насаждений, устойчивых к воздействию негативных факторов, и соблюдения требований правил санитарной безопасности в лесах.

6. В целях повышения эффективности ведения лесного хозяйства необходимо обеспечить отрасль высококвалифицированными кадрами. В настоящее время система подготовки специалистов лесного профиля, уровень и качество их образования не в полной мере отвечают изменениям, происходящим в лесной отрасли, и современным требованиям.

Важной задачей является обучение арендаторов методам оптимального сочетания способов заготовки древесины со способами лесовосстановления и ухода за лесами в конкретных экономических и лесорастительных условиях. Требуется организовать подготовку и переподготовку кадров для комплектации действующих и вновь создаваемых лесохозяйственных организаций.

Подготовку и повышение квалификации кадров лесного хозяйства возможно обеспечить через создание долгосрочных целевых образовательных программ, основанных на фундаментальных и прикладных исследованиях отраслевых образовательных институтов (Московский государственный университет леса, Санкт-Петербургская государственная лесотехническая академия им. С.М. Кирова и др.). Образовательный

процесс может быть организован на базе региональных институтов (ВоГТУ, ВГМХА им. Н.В. Верещагина и др.).

Вместе с тем необходимо проведение научно-исследовательских работ в области лесного хозяйства по следующим направлениям:

- разработка научных основ управления лесами и устойчивого развития лесных отношений в условиях рыночной экономики;

- изучение природы леса и разработка экологически безопасных систем ведения лесного хозяйства, технологий и технических средств, обеспечивающих повышение устойчивости и продуктивности лесов (высокоэффективные методы и технологии получения достоверной и оперативной информации о лесах; прогрессивные технологии и средства механизации различных видов рубок леса; методологические и нормативные документы по вопросам сохранения биоразнообразия; методы восстановления функциональных качеств лесных территорий);

- разработка новых методов охраны лесов от пожаров (методы прогноза возникновения пожароопасной ситуации в лесах, новые технические средства обнаружения и тушения лесных пожаров; совершенствование правовой базы охраны лесов от пожаров);

- разработка мероприятий по сохранению биоразнообразия, воспроизводству, повышению продуктивности и качества лесов на селекционно-генетической основе;

- разработка эффективных экологически безопасных систем защиты лесов от вредных организмов и техногенных факторов (методы сбора, анализа и использования лесопатологической информации, эколого-экономические критерии необходимости проведения защитных мероприятий, новые способы и средства защиты лесов от вредных организмов, профилактики и обеспечения санитарной безопасности в лесах).

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Результаты исследования позволили заключить, что действующая инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции лесопромышленного комплекса, разработанная на базе инструкции по планированию и калькулированию себестоимости промышленной продукции лесного хозяйства, применяется на практике лишь при осуществлении предпринимательской деятельности, а именно в лесопильном производстве, в предоставлении транспортных и других услуг. Инструкции по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции лесного хозяйства в части основной деятельности не существует до настоящего времени.

Основной вид деятельности лесхозов – лесохозяйственное производство – выполнение совокупности мероприятий и работ (создание древостоев, лесоустроительные, лесохозяйственные, лесозащитные мероприятия, работы на сторону и т.д.). Поэтому объектом учета затрат в лесном хозяйстве являются лесохозяйственные работы. Фактические затраты по видам работ до настоящего времени формируются на основе методических указаний к составлению плана развития лесного хозяйства, разработанных еще в 1975 году. Более поздние (1989 г.) «Методические указания по применению нормативного метода учета затрат на производство и калькулирования нормативной (плановой) и фактической себестоимости продукции (работ) на предприятиях (объединениях) лесного хозяйства» были разработаны для лесхозов, функционировавших в условиях полного хозрасчета.

Действующая практика учета и покрытия затрат не способствует обеспечению сопоставимости затрат с результатом деятельности. По видам работ, выполняемых как механизированным, так и ручным способом, ведется только учет операционных затрат. Остальные расходы по видам работ не распределяются. Стоимость лесохозяйственных работ, выполняемых подрядным способом, формируется из всей суммы выплат подрядчику за сданный объект, включающей в себя производственные затраты подрядчика и возможные выплаты к ним. Практика показывает, что в одних лесхозах стоимость этих работ приближена к операционным затратам, требующимся для осуществления работы силами лесхоза, в других – к величине, не соответствующей предполагаемым производственным затратам.

Накладные расходы в лесном хозяйстве учитываются в целом по лесохозяйственной деятельности, что не дает полного представления о себестоимости выполненных мероприятий. Нормативную систему управления издержками можно определить как комплекс целенаправленной деятельности экономических служб предприятия по планированию, нормированию, калькулированию и осуществлению экономического анализа затрат на производство, а также по контролю за этими затратами на основе оперативного сопоставления их фактического уровня с нормативным значением.

Разработка и утверждение норм затрат и смет расходов отвечают организации учета затрат нормативным методом, так как использование нормативов издержек, содержащихся в производственно-технической документации, является основой определения величины затрат при нормативном методе.

Нормативы расходов на все виды работ в лесном хозяйстве, производимых по типовым технологиям (рубки ухода за лесом, посадка леса, уход за лесными культурами и т.п.), устанавливаются в технологических картах, которые составляются для каждого природно-экономического района по группам однородных

производственных условий. В картах определяются состав работ, условия производства, нормообразующие факторы, указываются нормы выработки, тарифные разряды работ и тарифные ставки, применяемые машины и механизмы. На основе исходных данных определяются денежные затраты на единицу объема работ, потребность в механизмах, затраты труда рабочих в человеко-днях, потребность в материалах. Помимо нормативно-технических карт при установлении норм затрат используются и другие элементы нормативной базы: единичные расценки на производство лесохозяйственных работ, составленные для данных природно-экономических условий в постатейном разрезе (основная и дополнительная заработная плата производственных рабочих, затраты на основные материалы и другие – на единицу работ), нормативы отчислений на социальные нужды, нормативы естественного и объективно обусловленного отпада культурных растений по возрастным этапам выращивания культур и другие тарифы и платежи.

Применение нормативного метода учета затрат в лесхозах рассматривается в первую очередь для планирования, прогнозирования расходов, составления объективных смет расходов, относящихся к бюджетной деятельности, и контроля за их исполнением. При учете затрат рекомендовано организовывать оперативное сопоставление нормативных и фактических затрат по видам лесохозяйственных работ, чтобы выявлять отклонения от сметной величины и корректировать нормативные величины, устанавливать виновников непроизводительных затрат и их причины, разрабатывать мероприятия по их преодолению и повышению на этой основе экономической эффективности хозяйствования.

Разработанная нами методика планирования, калькулирования и учета затрат на проведение лесохозяйственных работ и услуг по воспроизводству, охране и защите лесов, на наш взгляд, может служить инструментом управления затратами в лесном хозяйстве.

Применение предлагаемой методики позволит:

- планировать и учитывать затраты на ведение лесохозяйственных работ по охране, защите и воспроизводству лесов, руководствуясь единым порядком и основываясь на нормативном принципе их расчета;

- определять (калькулировать) себестоимость единицы работ на основе НТК с учетом накладных расходов (общепроизводственных, общехозяйственных), оптимизировать порядок расчета цены и ее уровень применительно к конкретным природным условиям каждого лесного участка;

- определять контрактные цены на выполнение лесохозяйственных работ не только в Вологодской области, но и в других субъектах Федерации.

По нашему мнению, реализация разработанных путей снижения затрат на проведение лесохозяйственных работ и услуг по воспроизводству, охране и защите лесов позволит:

- обеспечить сопоставимость планирования, учета и анализа затрат в разрезе видов работ на всех этапах лесохозяйственного производства, по полному кругу хозяйствующих субъектов лесного комплекса, принимающих участие в воспроизводстве, охране и защите лесов;

- выявить степень влияния природных факторов на эффективность лесохозяйственного производства и определить более эффективные способы работ в конкретных условиях;

- сократить количество неконкурентоспособных организаций в сфере лесохозяйственного производства, обеспечить концентрацию лесохозяйственной техники в более крупных подразделениях;

- коммерциализировать лесоводческие и лесовосстановительные функции на основе конкурентной борьбы, а за госучреждениями оставить только функции управления и контроля за лесопользованием.

ЛИТЕРАТУРА

1. Инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости промышленной продукции на предприятиях лесного хозяйства: утв. Государственным Комитетом лесного хозяйства Совета министров СССР 08.12.1972 г. №1583.
2. Инструкция по применению нормативного метода учета затрат на производство в предприятиях лесного хозяйства. – М., 1987.
3. Методические рекомендации (инструкция) по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции лесопромышленного комплекса. – М.: МГУЛ, 1999. – 256 с.
Методические рекомендации к составлению годового плана экономического и социального развития лесохозяйственного предприятия в условиях хозрасчета. – М.: Б.и., 1989.
4. Методические указания к составлению плана развития лесного хозяйства. – М.: ЦБНТИ лесное хозяйство, 1975.
5. Методические указания по применению нормативного метода учета затрат на производство и калькулирование нормативной (плановой) и фактической себестоимости продукции (работ) в предприятиях (объединениях) лесного хозяйства. – М., 1986.
6. Об утверждении Концепции устойчивого управления лесами РФ: постановление коллегии Федеральной службы лесного хозяйства России от 31.07.1998 г. №6.
7. Об утверждении критериев и индикаторов устойчивого управления лесами Российской Федерации: приказ рук. Федеральной службы лесного хозяйства России от 05.02.1998 г. №21.
8. ОСТ 56-108-98. Стандарт отрасли. – М.: ВНИИЦлесресурс ЛР, 1994.
9. Положение общее о лесхозе Федеральной службы лесного хозяйства России: утв. приказом Федеральной службы лесного хозяйства России от 13.11.1998 г. №188.
10. Федеральная программа «Леса России» 1997 – 2000 гг. – М., 1997. – 47 с.
11. Аксененко, А.Ф. Управленческий учет на промышленных предприятиях в условиях формирования рыночных отношений / А.Ф. Аксененко, М.С. Бобиджонов, Ж.Ж. Пиримбаев. – М., 1994. – 127 с.
12. Анцукевич, О.Н. Экономическое обоснование выращивания леса. Аналитический обзор / О.Н. Анцукевич. – Вильнюс: ЛитНИИТИ, 1979. – 68 с.

13. Финансирование и ценообразование в лесном хозяйстве при переходе к рыночной экономике: отчет о НИР / ВНИИЦ, М.М. Ахмадеева, Т.Г. Колесникова, Л.В. Смоленникова, Л.М. Чернякевич. – Йошкар-Ола, 1998. – 39 с.
14. Ахмадеева, М.М. Методология оценки лесных земель региона / М.М. Ахмадеева. – Йошкар-Ола, 2000. – 232 с.
15. Ахмадеева, М.М. Исследование целей ценовой стратегии на древесные ресурсы / М.М. Ахмадеева, Т.Г. Колесникова // Теоретико-методологические и научно-практические проблемы управления переходного периода. – Йошкар-Ола, 1998. – С. 64-67.
16. Ахмадеева, М.М. Методы расчета корневых цен на древесину / М.М. Ахмадеева, Л.М. Чернякевич // Совершенствование организационно-экономического механизма рыночной инфраструктуры лесного комплекса: материалы междунар. науч. конф. – Йошкар-Ола: МарГТУ, 1996. – С. 71-74.
17. Байзаков, С.Б. Экономическая оценка лесных ресурсов / С.Б. Байзаков. – Алма-Ата: Кайнар, 1981. – 152 с.
18. Бобруйко, Б.И. Экономическая оценка леса по потребительской стоимости / Б.И. Бобруйко // Лесное хозяйство. – 1988. – №10. – С. 2-5.
19. Введение в лесную экономику: учеб. пособие для лесн. вузов и техникумов / пер. с англ. Питера Х. Пирса; предис. А.П. Петрова. – М.: Экология, 1992. – 224 с.
20. Елизарова, А.Ф. Организация и управление лесного хозяйства: лекции / А.Ф. Елизарова. – Л.: РИОЛТА, 1978. – 56 с.
21. Ивашкевич, В.Б. Проблемы учета и калькулирования себестоимости продукции / В.Б. Ивашкевич. – М.: Финансы и статистика, 1974. – 159 с.
22. Колесникова, Т.Г. Методы определения цены на древесные ресурсы при свободном ценообразовании / Т.Г. Колесникова // Субъект Федерации на рубеже веков: материалы рос.-америк. научн.-практ. конф. – М., 1998. – С. 141-143.
23. Лазарев, А.С. Самофинансирование лесного хозяйства в РСФСР / А.С. Лазарев // Проблемы совершенствования механизма управления лесным хозяйством: сб. науч. тр. – М.: ВНИИЛМ, 1991. – С. 43-53.
24. Лесной план Вологодской области / Департамент лесного комплекса Вологодской области. – 2007.
25. Лесной комплекс регионов Северо-Западного федерального округа: стат. сб. / Вологдастат. – Вологда, 2009.
26. Моисеев, Н.А. Экономика лесного хозяйства: учебное пособие / Н.А. Моисеев. – Ч. 1. – М.: МГУЛ, 1999. – 159 с.
27. Моисеев, Н.А. Экономика лесного хозяйства: учебное пособие / Н.А. Моисеев. – 2 изд-е. – М.: МГУЛ, 2008. – 384 с.

28. Моисеев, Н.А. Первоочередные проблемы экономики лесного хозяйства для организации устойчивого пользования лесами / Н.А. Моисеев // Лесной экономический вестник. – М.: Издательство Московского государственного университета. – 2002. – №2 (32). – С. 3-8.

29. Морозов, Г.Ф. Избранные труды в 3-х томах. Учение о лесе. – Т. 1. / Г.Ф. Морозов – М.: Почвенный институт им. В.В. Докучаева, 1994. – 460 с.

30. Петров, А.П. Экономика лесного хозяйства / А.П. Петров, В.А. Ильин, Т.А. Николаева. – М.: Экология, 1993. – 320 с.

31. Пирогов, Н.Л. Вторичные ресурсы: эффективность, опыт, перспективы / Н.Л. Пирогов. – М.: Экономика, 1987. – 199 с.

32. Починков, С.В. Рыночная модель лесопользования: экономические аспекты / С.В. Починков // Лесное хозяйство. – 2000. – № 1. – С. 26-29.

33. Стяжкин, В.П. Платежи за древесину на корню: методология, совершенствование / В.П. Стяжкин // Лесной экономический вестник. – М.: Издательство Московского государственного университета. – 2002. – № 1 (31). – С. 15-19.

34. Филюшкина, Г.Н. Методика оценки экономической доступности ресурсов древесины на региональном и местном уровне / Г.Н. Филюшкина // Лесной экономический вестник. – М.: Издательство Московского государственного университета. – 2002. – № 1 (31). – С. 15-19.