

**ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА  
АРЕНДОВАННЫХ ДОЛЕЙ ЗЕМЕЛЬНЫХ УЧАСТКОВ  
В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ**

**О. Е. Сытник**

ФГБОУ ВПО «Ставропольский государственный аграрный университет»,  
г. Ставрополь, Российская Федерация

*(Поступила в редакцию 19.06.2015 г.)*

**Аннотация.** В современных условиях хозяйствования для сельскохозяйственных товаропроизводителей актуальным является вопрос организации бухгалтерского учета арендованных угодий у других землепользователей (юридических и физических лиц), а также земельных долей у работников организации и неработающих пенсионеров. Актуальность статьи определяется необходимостью построения эффективной системы бухгалтерского учёта приобретаемых земель (долей). Автором рассмотрены аспекты, характеризующие особенности учёта земельных угодий, поделённых на паи (доли) между работниками организации и другими землепользователями.

**Summary.** In the current economic conditions for agricultural producers is urgent question of the organization of accounting of leased land from other land-users (businesses and individuals), as well as land shares from employees of the organization and retirees. Relevance of the article is determined the need to build an effective system of accounting acquired land (share). The author describes the aspects that characterize the features of the account of land, divided into shares (shares) among the employees of the organization and other land users.

**Введение.** Построение эффективной учетной системы организации, в том числе в части земельных активов, является главным вопросом для бухгалтера сельскохозяйственной организации. Земля – главное средство сельскохозяйственного производства. Без должной организации бухгалтерского учета данного вида активов невозможно объективно решать другие насущные вопросы воспроизводственного процесса в сельском хозяйстве.

Бухгалтерский учёт земельных активов организуется в зависимости от того, зарегистрированы они или нет, используются организацией по договору аренды или по другим договорам, имеют они денежную оценку или не имеют таковой. Это влияет на порядок их отражения на балансовых или забалансовых счетах.

Сегодня оценка сельскохозяйственной земли для целей бухгалтерского учета относится к разряду самых сложных вопросов, поскольку в течение последних восьми десятилетий в бухгалтерском учете стоимость земли не отражалась.

Землю, как объект бухгалтерского учёта, рассматривали ещё в Древней Греции. Методика бухгалтерского учёта земель была описана в трактате Луки Пачоли «О счетах и записях». В последней четверти XIX – начале XX века в России осуществлялся бухгалтерский учёт земель, учёные ставили целью в растениеводстве исчислить результат деятельности в разрезе каждого севооборота, поля и культуры, что свидетельствует о достаточном развитии его методики.

В настоящее время вопросы организации бухгалтерского учета земельных активов, в том числе арендованных долей земельных участков, рассматриваются многими российскими учеными, среди них: И. Н. Богатая, В. Г. Гетьман, В. Б. Ивашкевич, Г. М. Лисович, В. В. Патров, М. З. Пизенгольц, Я. В. Соколов, Л. И. Хоружий, В. Г. Широбоков и др. Тем не менее проблемы организации бухгалтерского учета арендованных долей земельных участков требуют дальнейших разработок.

**Цель работы:** рассмотреть возможность формирования сельскохозяйственными организациями эффективной учетной системы в части бухгалтерского учета арендованных долей земельных участков, основываясь на ряде ранее проведенных исследований, мнениях ученых, специалистов.

**Материал и методика исследований.** Исследование проводилось по материалам ООО «Кавказ» Кировского района Ставропольского края. Теоретическую и информационную основу исследования составляют научные работы ведущих российских ученых в области бухгалтерского учета в России и за рубежом, материалы научно-практических конференций, публикации в печати, материалы Министерства сельского хозяйства Ставропольского края, учетно-аналитическая информация сельскохозяйственных товаропроизводителей Ставропольского края. Методическую основу исследований составили системный и комплексный подходы к изучению опыта организации бухгалтерского учета арендованных долей земельных участков.

**Результаты исследований и их обсуждение.** Как известно, земля является имуществом и, как другие активы, участвует в фактах хозяйственной жизни, являясь предметом множества происходящих процессов. Сегодня в сельскохозяйственных организациях Ставропольского края наиболее распространенной формой использования земель сельскохозяйственного назначения является аренда. Особенно такая ситуация характерна для мелких сельскохозяйственных товаропроизводителей. Например, рассматривая структуру землепользования ООО «Кавказ», отмечаем, что общая площадь сельскохозяйственных угодий Общества составляет 3863 га. Вся указанная площадь представлена пашней. Из них находится в собственности Общества, 3793 га пашни – это арендованные земли. И

только 70 га пашни, т. е. 2%, находятся в собственности экономического субъекта. В крупных сельскохозяйственных организациях доля собственных земельных угодий колеблется в пределах 10-20%, в отдельных хозяйствах – до 25%.

Пизенгольц М. З. [6] отмечает, что имущественные и земельные паи были созданы в процессе осуществления земельной реформы и приватизации в сельскохозяйственных предприятиях страны в период 1992-1993 гг. Реорганизация сельскохозяйственных предприятий была нацелена на изменение производственных отношений на селе, реализацию свободного права предпринимательства с закреплением за работниками имущественных паев и земельных долей. Автор указывает на то, что разделу на земельные доли подлежали все сельскохозяйственные угодья хозяйства, за исключением следующих земельных участков: включенных в фонд перераспределения земель; переданных в ведение сельских, поселковых, городских Советов народных депутатов, в том числе земель приусадебного фонда, участков, занятых сенокосами и пастбищами общественного пользования; переданных данному хозяйству в аренду; используемых как сортоучастки для испытания новых сортов сельскохозяйственных культур; земли, занятые под дороги общего пользования.

Пунктом 5 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» предусмотрено отнесение земельных участков (в том числе и земельных участков в составе земель сельскохозяйственного назначения) к объектам основных средств, т. е. относятся к понятию недвижимости и в целях бухгалтерского учета входят в состав внеоборотных активов.

Учет арендованных земельных участков должен обеспечить полную информацию о наличии и движении земель, находящихся в обороте сельскохозяйственных организаций согласно правоустанавливающим документам. Необходима организация аналитического, синтетического и документального учета наличия и движения земельных участков. Учет земельных долей (паев) должен вестись параллельно основному аналитическому и синтетическому учету земель. Поскольку единицей измерения объектов землепользования для отражения наличия и движения этих объектов в бухгалтерском учете считается гектар (га), то учет земельных долей (паев) не может осуществляться в учете как основной. Наличие достоверной, полной учетной информации об арендованных долях необходимо для учета арендной платы и прочих взаимоотношений с владельцами паев (долей). Стоимостная оценка паев может осуществляться в условной оценке или по средней стоимости 1 га земельных угодий, находящихся в обороте сельскохозяйственной организации.

Для организации первичного учета операций с земельными долями сельскохозяйственные организации могут использовать документы, раз-

работанные самостоятельно, или применять первичные формы учетной документации для сельхозпроизводителей, утверждённые Приказом Минсельхоза Российской Федерации от 16 мая 2003 г. № 750 «Об утверждении специализированных форм первичной учетной документации». В любом случае все формы применяемых первичных документов должны быть утверждены в учетной политике.

В основном сельхозтоваропроизводители края, в том числе и ООО «Кавказ», применяют формы документов, разработанные Минсельхозом РФ: Акт оприходования земель (земельной доли) (форма № 402-АПК), Акт приема-передачи земель (долей) во временное пользование (форма № 403-АПК). Группировка данных о земельных участках, находящихся в аренде, в стоимостном выражении осуществляется в регистрах бухгалтерского учета по соответствующим забалансовым счетам.

Единым регистром учета наличия и движения земельных угодий, находящихся в обороте сельскохозяйственных организаций, является земельная кадастровая книга, которая содержит информацию в натуральном выражении (гектар) о наличии земельных участков, находящихся как в собственности организации, так и на условиях аренды.

Считаем целесообразным внести в учетную политику ООО «Кавказ» дополнения в часть, касающуюся документального оформления фактов хозяйственной жизни по учету арендованных земельных долей. На наш взгляд, для оприходования/выбытия земельных долей возможно применять Акт на оприходование и выбытие (приема – передачи) земель (земельной доли) (рисунок 1).

ООО «Кавказ»  
организации

**Акт на оприходование и выбытие  
(приема-передачи) земель (земельной доли)**

Утверждаю:  
Руководитель \_\_\_\_\_

И.С. Лавин  
Подпись, и.о. фамилия  
«10» марта 2014г.

Утверждаю:  
Руководитель \_\_\_\_\_

И.А. Иванков  
Подпись, и.о. фамилия  
«10» марта 2014г.

Номер документа	Год	Месяц	Число	Принимающая сторона	Передающая сторона
4	2014	03	10	ООО «Кавказ»	Петров П.П.

На основании договора

от «20» февраля 2014г. №02 произведен осмотр наши

наименований объектов или

(свидетельства на право собственности на землю)

представлены юридические документы

принимаемого (передаваемого) от Петрова Петра Павловича

Основание оприходования (приема): договора об аренде земельной доли от «20» февраля 2014г.

Основание выбытия (передачи): аренда земельной доли

Характеристика земельного участка (земельной доли)

Наименование	Кол-во, га	Первоначальная стоимость	Счет, субсчет	Аналитический счет	Балл бонитета	Кадастровый номер
Земельная доля - всего	0	00000	012	1		
В том числе: с.-х. угодий	0	00000	012	1		
из них: пашня	0	00000	012	1		
сенокосы						
пастбища						

Председатель комиссии  
принимающей стороны

Главный агроном

должность

личная подпись

Петров А.И.

расшифровка подписи

Члены комиссии  
агроном

должность

личная подпись

Нозыков А.В.

расшифровка подписи

бухгалтер

должность

личная подпись

Тумалева В.И.

расшифровка подписи

Передающая сторона:

должность

личная подпись

Петров П.П.

расшифровка подписи

Принял:

бухгалтер

должность

личная подпись

Тумалева В.И.

расшифровка подписи

Сдал:

должность

личная подпись

Петров А.И.

расшифровка подписи

Рисунок 1 – Акт на оприходование и выбытие (приема – передачи) земель (земельной доли)

В качестве регистра аналитического учета возможно использование Инвентарной карточки учета земельных угодий, представленной на рисунке 2.

Инвентарная карточка № 16 учета земельных участков

1. Характеристика земельных участков

сельскохозяйственные угодья  
категория земля

лишняя  
вид угодий

Документ, удостоверяющий правомочия, выданный  
Регистрационной палатой (земельным комитетом)

Акт приема	Счет, субсчет	Аналитический счет	Первоначальная стоимость, тыс. руб.	№ севооборота/пола	Площадь, га	Расположение участка, местное название	
							дата
01.03.14	8	012	1	80000	3	6	Ставропольский край, Кировский район

2. Мелноративные работы, увеличивающие стоимость земельного участка и затраты по улучшению плодородия

Наименование	Год	Культура	Площадь, га	Единица измерения	Кол-во	Сумма, тыс. руб.	Счет, субсчет	Срок полезного использования, действия	Годы			Списание		
									1	2	...	да	не док-мента	
									Процент списания					
Известкование	2014	подсолнечник	8	за	8	14400	012	3 лет						

3. Выбытие (перевод в другие категории)

Акт на выбытие	Причина выбытия	Площадь, га	Сумма, тыс. руб.	Корр. счет	Первоначальная стоимость, тыс. руб.

4. Балансовая стоимость участка, руб.

5. Использование участка

Год	Виды биомассы	Культура	Затраты труд., час., сумма, тыс. руб.	Способы удобрений				Всего затрат, тыс. руб.	Выход продукции		Урожайность, ц/га
				минеральных		органических			В натуре, ц	Сумма, тыс. руб.	
				и действ. затраты	сумма, тыс. руб.	тонн	сумма, тыс. руб.				
2014		Подсолнечник	120 чел-ч			8	8000	8000	72	36000	12,0

Карточка заполнена «10» марта 2014 г.

Бухгалтер \_\_\_\_\_  
подпись

Саврасова А.В.  
и.о. бухгалтера

Рисунок 2 – Инвентарная карточка учета земельных участков

В качестве дополнительной информации в инвентарные карточки при забалансовом учёте следует добавить сумму арендной платы, особенно по тем землям, которые подлежат впоследствии выкупу арендаторами.

Согласно Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и Методическим рекомендациям по его применению, утвержденным приказом Минсельхоза РФ от 13.06.2001 г. № 654, в соответ-

ствии с принципом имущественной обособленности учет арендованных земельных долей должен вестись на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства» как правило в оценке, определенной договором аренды.

В практике же это встречается редко, что не способствует ни целям финансового, ни целям управленческого учёта. Обычно организации отражают принятые арендованные земельные доли только в Земельной кадастровой книге, т. е. без отражения на счетах бухгалтерского учета в оценке, указанной в договоре аренды.

Считаем необходимым организовать забалансовый учёт земель аналогично учёту землям, находящимся в собственности экономического субъекта, поскольку цели при его ведении преследуются те же. Забалансовый учёт следует вести в разрезе полей и севооборотов, а в регистры инвентарного учёта переносить данные из производственных отчётов. Для этого в рабочих планах счетов организации следует предусмотреть забалансовый счет 012 «Земельные угодья». В этом случае в ООО при принятии к бухгалтерскому учету арендованной земельной доли необходимо сделать запись: «Дебет счета 012 «Земельные угодья» – на стоимость, указанную в договоре или по нормативной стоимости».

Учет земельных участков на балансовых счетах (счет 01 «Основные средства») возможен в случаях долгосрочной аренды и при аренде с правом выкупа.

Аналитический учет земли должен осуществляться по земельным участкам в гектарах по видам угодий и по каждому землепользователю. Такая аналитика необходима для определения соответствующей доли для выдачи сельхозпродукции по земельным долям.

В процессе использования арендованной земельной доли может возникнуть необходимость в проведении мелиоративных мероприятий. В этом случае затраты на такие мероприятия нужно учитывать, как отдельные инвентарные объекты. При этом приниматься к учету такой объект должен по первоначальной стоимости, которой будет признаваться либо стоимость работ, выполненных подрядчиками, либо сумма собственных расходов организации (п. 7, 8 ПБУ 6/01).

Для учета расчетов с арендодателями в рабочем плане счетов сельхозтоваропроизводителей целесообразно предусмотреть к счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет 3 «Расчеты с владельцами земельных долей».

**Заключение.** Таким образом, эффективно организованный бухгалтерский учет арендованных земельных долей как основного средства производства в сельском хозяйстве, обеспечивающего получение сельскохозяйственной организацией основных экономических выгод, позволяет

определить реальную ситуацию в отрасли и адекватно оценить активы хозяйствующего субъекта.

Действующая нормативная база по бухгалтерскому учету позволяет обеспечивать его рациональную организацию в ООО «Кавказ». При этом определяющую роль играет учетная политика, которая, на наш взгляд, должна в большей мере быть увязана со всеми другими составными частями общей корпоративной политики и стать действенным средством успешного ведения агробизнеса.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Российская Федерация. Законы. О бухгалтерском учете: ФЗ от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ // Консультант Плюс. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/поиск> (дата обращения 29.06.2014).
2. Российская Федерация. Министерство Финансов. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств». ПБУ 6/01. Утверждено приказом Министерства Финансов РФ от 30.03.2001г. №26н // Консультант Плюс. <http://www.consultant.ru/поиск> (дата обращения 22.05.2015).
3. Российская Федерация. Министерство сельского хозяйства. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и Методические рекомендации по его применению. Утверждено приказом Министерства сельского хозяйства РФ от 13 июня 2001 г. № 654 // Консультант Плюс. <http://www.consultant.ru/поиск> (дата обращения 22.05.2015).
4. Бухгалтерский учет земельных активов как элемент учетной политики сельскохозяйственной организации / Кулиш Н. В., Сытник О. Е., Тунин С. А. // Вестник Северо-Кавказского федерального университета. 2012. № 1. С. 198-203.
5. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету земель сельскохозяйственного назначения при формировании учетной политики сельскохозяйственных организаций Сытник О. Е., Тунин С. А., Фролов А. В., Фролова А. А., Мариненко А. А. [Н. В. Кулиш и др.] ; ФГОУ ВПО Ставропольский гос. аграрный ун-т, Лаб. "УМЦ подгот. проф. бухгалтеров". Ставрополь, 2010.
6. Пизенгольц, М. З. Учет имущественных и земельных паев / М. З. Пизенгольц // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 3.
7. Учетные аспекты формирования информации о расходах по улучшению сельскохозяйственных земель / Сытник О. Е. // Научные труды SWorld. 2013. Т. 32. № 2. С. 82-86.
8. Фролов А. В., Фролова А. А. Анализ эффективности функционирования сельскохозяйственных товаропроизводителей Ставропольского края. Экономика сельского хозяйства России. 2015. № 4. С. 72-79.
9. Фролов А. В., Фролова А. А. Анализ эффективности функционирования и статико-динамическая оценка эффективных сельскохозяйственных организаций Ставропольского края. Экономика и предпринимательство. 2014. № 12-3. С. 653-657.
10. Accounting aspects of the formation of information on agricultural land in peasant farms / Sytnik O.E. // НаучныетрудыSWorld. 2013. Т. 34. № 3. С. 57-62.