

Интернет-журнал «Науковедение» ISSN 2223-5167 <http://naukovedenie.ru/>
Выпуск 6 (25) 2014 ноябрь – декабрь <http://naukovedenie.ru/index.php?p=issue-6-14>
URL статьи: <http://naukovedenie.ru/PDF/37EVN614.pdf>
DOI: 10.15862/37EVN614 (<http://dx.doi.org/10.15862/37EVN614>)

УДК 631.162:657.22

Карагодин Дмитрий Александрович
ФГБОУ ВО «Оренбургский государственный аграрный университет»
Россия, Оренбург¹
Доцент кафедры бухгалтерского учёта и аудита
Кандидат экономических наук
E-Mail: dakaragodin@yandex.ru

Учёт земельных угодий в сельскохозяйственных организациях: проблемы и пути их решения

Аннотация. В современной экономике земельные угодья, как любой актив организации, стали объектом бухгалтерского учёта. В статье подробно рассмотрены формы первичной учётной документации, которые оформляются при совершении сделок с землей, проанализирован порядок ведения регистров аналитического и синтетического учёта земельных угодий в сельскохозяйственных предприятиях. Выявлены проблемы учёта собственных и арендуемых земель. Среди них наиболее важной является оценка земель учитываемых на балансе и за балансом предприятия. Внесены предложения по совершенствованию бухгалтерского учёта земель. В их числе: введение формы первичного документа по выбытию земельных угодий, создание на предприятии количественно-стоимостного аналитического учёта в специально разработанном учётном регистре – книге учёта земельных угодий, предложены корреспонденции счетов связанных с организацией учёта земельных угодий по кадастровой и рыночной стоимости. Предложенные мероприятия позволят повысить контроль за использованием земли сельскохозяйственных товаропроизводителей, а также приблизить балансовую стоимость активов предприятия к их действительной оценке.

Ключевые слова: покупка; продажа; аренда земли; первичный; аналитический; синтетический учёт земельных угодий.

Ссылка для цитирования этой статьи:

Карагодин Д.А. Учёт земельных угодий в сельскохозяйственных организациях: проблемы и пути их решения // Интернет-журнал «НАУКОВЕДЕНИЕ» 2014. № 6 <http://naukovedenie.ru/PDF/37EVN614.pdf> (доступ свободный). Загл. с экрана. Яз. рус., англ. DOI: 10.15862/37EVN614

¹ 460041, Оренбургская обл., г. Оренбург, пос. им. Куйбышева, ул. Мало-Озерная, д. 21

Главную роль в экономике сельскохозяйственных предприятий играют земельные угодья. Они являются естественной основой сельскохозяйственного производства и главным фактором производства для аграрных предприятий. Именно от него зависит в основном объём получаемой продукции растениеводства. Так урожайность культурных растений на 80 процентов определяется качеством почвы.

Особенно большое внимание стали уделять земле в процессе проведения аграрной реформы. Начиная с 1991 года, было издано множество законодательно-правовых актов, позволяющих совершать с земельными угодьями хозяйственные операции, но все они были преждевременны. Перед тем как позволить предоставлять землю в аренду и продавать её, необходимо было сначала разработать порядок её бухгалтерского учёта на уровне отдельного предприятия. Если с землёй стало возможно совершать хозяйственные операции, то она просто должна была стать объектом бухгалтерского учёта. В нашей стране впервые лишь 16 декабря 1998 года приказом Министерства сельского хозяйства и продовольствия Российской Федерации №769 утвердили отраслевые методические рекомендации по учёту основных средств в сельскохозяйственных организациях, где был описан порядок учёта земельных угодий.

В результате до законодательного закрепления бухгалтерского учёта земель в сельском хозяйстве было реорганизовано около 95 процентов колхозов и совхозов, примерно 15 млн. работающих в этих хозяйствах получили земельные доли от 2 до 15 гектаров каждый. На базе прежних колхозов и совхозов были созданы сельскохозяйственные кооперативы, акционерные общества, товарищества, фермерские хозяйства и другие формы хозяйствования на земле. За это время возникло около 290 тысяч фермерских хозяйств с общей земельной площадью около 12 млн. гектаров. То есть, основная часть земельных угодий из государственной собственности превратилась в частную, общую совместную или общую долевую собственность. [2, 101]

Такая очерёдность выхода в свет законодательных и иных нормативных правовых актов привела к полной неразберихе в учёте земельных угодий на уровне конкретного предприятия. Также отсутствие должного контроля за использованием земельных угодий и финансирования работ по повышению их качества привело к снижению плодородия почвы. Если взять для примера Оренбургскую область, то за последнее десятилетие содержание гумуса в почве уменьшилось в среднем на три процента.

Всё это говорит о необходимости совершенствования порядка учёта земель, а также затрат на их коренное улучшение в сельскохозяйственных предприятиях.

Земля как средство производства обладает рядом особенностей.

Во-первых, земля не является результатом труда человека. Её невозможно производить как любое другое средство производства. Она создана природой. Исходя из этого, у некоторых учёных сформировалось устойчивое мнение: «Поскольку на создание земли не затрачен труд человека, как на другие средства производства, то она не имеет стоимости. При использовании земли не производятся амортизационные отчисления, следовательно, она не участвует в формировании себестоимости сельскохозяйственной продукции» [7, 119]. Данная точка зрения на наш взгляд не совсем верная. Земля должна иметь стоимость. Человек не создал её, но он постоянно вносит в неё удобрения, проводит известкование, гипсование, осушение и ряд других мероприятий, способствующих повышению её плодородия. То есть человек постоянно вкладывает в землю трудовые и финансовые ресурсы. Исходя из этого, следует сделать вывод, что земля имеет стоимость. Также в данной ситуации не следует путать затраты производимые на повышение плодородия почв и затраты, производимые на возделывание культурных растений. Последние должны полностью включаться в стоимость продукции растениеводства,

а первые в стоимость земельных угодий, которые частями, должны переноситься на стоимость продукции растениеводства.

Во-вторых, земля рассматривается как средство производства, которое не изнашивается. Это также не соответствует действительности. Ежегодно в результате эрозии на территории Оренбургской области теряется около восьми миллионов тонн гумуса. Площадь нарушенных земель на 1 января 2013 года составляла 13162 га. Не лучшая ситуация и в целом по стране: площадь эродированных земель составляет 55 млн. га. Ежегодно к ним прибавляется 0,4 – 1,5 млн. га. Каждый год оврагов становится больше на 80-100 га [2, 17].

Все эти факты доказывают обратное: плодородие почв снижается и для их воспроизводства необходимо предусматривать финансовые ресурсы. Поэтому в себестоимость производимой продукции растениеводства требуется включать затраты на воспроизводство земельных угодий сельскохозяйственного назначения, то есть, начислять амортизацию, и обязательно создавать фонд воспроизводства земель сельскохозяйственного назначения.

Так же особенностями земли является то, что её не возможно увеличить, нельзя заменить другим средством производства, невозможно перемещать с одного места на другое. Земля неодинакова по качеству. Если взять для примера территорию Оренбургской области, то на её площади (123,9 тыс. км²) можно заметить значительные различия в плодородии почвы. Так для почв северной зоны характерны чернозёмы типичные тучные и среднегумусовые с содержанием гумуса в пахотных слоях 9-14%, а для почв южной и восточной зоны – чернозёмы обыкновенные, южные и тёмно-каштановые почвы с содержанием гумуса в пахотных слоях 0,9-4,3% [11, 53].

Земельные угодья, являясь основным средством, должны иметь свою методику бухгалтерского учёта, которая позволила бы учесть все её специфические особенности.

Учёт земель в сельскохозяйственных предприятиях представляет собой один из видов внутрихозяйственного учёта, который надо рассматривать не обособленно, а как составляющую бухгалтерского учёта. Он играет важную роль в обеспечении необходимыми сведениями о землепользовании не только хозяйства, но и государственного учёта земель, осуществляемого в районе. Точность и достоверность данного учёта находится в прямой зависимости от точности и достоверности сведений о каждом землепользователе, входящем в состав земельного фонда района, области, края, республики и, в конечном счёте, всей страны.

Объектом бухгалтерского учёта земель в сельскохозяйственных предприятиях должен быть единый земельный фонд хозяйства, то есть, та земля, которая находится в пользовании предприятия, независимо от того, в чьей собственности она находится. В условиях реформирования бухгалтерского учёта и его перехода на международные стандарты финансовой отчётности рано или поздно всё равно предприятиям придётся учитывать весь используемый земельный фонд. Согласно международным стандартам под активами понимаются ресурсы, которые контролируются предприятием и от которых возможно получить экономическую выгоду. Право собственности на актив не имеет значение. Если мы на арендованной земле выращиваем, например, пшеницу, а затем её продаем и получаем доход, то в данном случае эта земля актив предприятия, который нужно учитывать на его балансе.

В настоящее время бухгалтерский учёт земель регулируется в методическими рекомендациями по бухгалтерскому учёту основных средств в сельскохозяйственных организациях, которые утверждены приказом Министерства сельского хозяйства Российской Федерации от 19 июня 2002 года № 559.

Учёт земельных угодий, согласно данных рекомендаций, подразделяется на несколько разделов:

1. Учёт земельных участков сельскохозяйственных предприятий.
2. Учёт земельных участков разделённых на паи (доли).
3. Учёт арендованных и сданных в аренду земельных участков [3, 4].

Рассмотрим первичный, аналитический и синтетический учёты в разрезе данных разделов учёта.

В настоящее время учёт земельных угодий, в том числе и первичный, строится в зависимости от того, приобретены данные угодья сельскохозяйственным предприятием за плату или закреплены за хозяйством собственные земли.

Главными источниками первичной информации о земле на предприятии являются: проект внутрихозяйственного землеустройства предприятия; система земледелия и землеустройства предприятия. Эти документы являются основанием для заполнения земельно-кадастровой книги хозяйства. Они содержат общие сведения о хозяйстве, рассматриваются его природные условия (климат, рельеф, гидрография и гидрология, растительность, почвообразующие породы), отдельные разделы посвящены почвам. В них даётся полная характеристика агропроизводственных групп почв и рекомендации по их использованию, выделяются категории эрозионной опасности земель, мелиоративный фонд и предлагаются противоэрозионные мероприятия, кроме этого документ включает в себя и вопросы охраны почв. Сюда же, приложен табличный материал, в котором рассматриваются почвы в разрезе видов угодий, морфологических свойств, генетических горизонтов, даётся содержание гумуса по основным видам почв. Общей особенностью этих документов является то, что эти документы разрабатываются по заказу хозяйства специализированными организациями, они показывают состояние земельных угодий на определённую дату и не отражают ежегодные изменения в использовании земель. Такие изменения ежегодно вносятся главным агрономом в «Книгу истории полей». В этой книге ведётся учёт использования пашни, внесения удобрений, сроков сева, выполнения агротехнических мероприятий, полученной урожайности. На основании данной книги производятся ежегодные записи в земельно-кадастровую книгу хозяйства.

Первичным документом, на основании которого государством передается хозяйству в собственность земельные угодья, является свидетельство на право общей совместной или общей долевой собственности на землю. Каждому члену коллектива такого сельскохозяйственного предприятия выдаётся свидетельство на право собственности на землю [6, 106].

Основными документами на оприходование приобретённых земельных угодий имеющих стоимостную оценку, является акт на оприходование земельных угодий (форма 401-АПК) и акт на оприходование земель (земельной доли) (форма 402-АПК) [10, 45]. Данные формы утверждены приказом Министерства сельского хозяйства России от 16 мая 2003г. №750. Эти акты составляются специальной комиссией, которая создаётся на основании приказа руководителя предприятия. В её состав, как правило, входят: главный агроном, главный бухгалтер и управляющий отделения, за которым закрепляются земельные угодья. В документах даётся полная характеристика принимаемых на баланс земельных угодий: площадь, вид угодий, место расположения, конфигурация, данные о плодородии, балансовая стоимость, источник поступления, указываются прилагаемые документы, послужившие основанием для составления акта, и указывается ответственное лицо, за кем закреплён участок. Акты подписывают члены комиссии, и утверждаются руководителем хозяйства. На основании данных документов делаются соответствующие записи об основных параметрах нового земельного участка в Земельно-кадастровой книге хозяйства.

Сельскохозяйственные предприятия часто выкупают земельные участки у своих работников, неработающих пенсионеров. В этом случае между продавцом и покупателем заключается договор купли продажи. Договор вступает в силу только с момента регистрации в Управлении Федеральной службы государственной регистрации, кадастра и картографии.

При обмене земельной доли в одном хозяйстве на земельную долю в другом составляется договор мены. Сделка по обмену земельной доли на земельную долю в другом хозяйстве осуществляется без выделения земельного участка в натуре (на местности).

Собственник земельной доли без согласия других участников долевой собственности имеет право передать земельную долю в собственность юридическому лицу, крестьянскому (фермерскому) хозяйству или гражданину Российской Федерации, в данном случае составляется договор дарения земельного участка.

Владелец земельной доли может вносить её в уставный капитал любого хозяйства. Данная операция оформляется договором о внесении земельной доли в уставный капитал.

Все выше перечисленные договора обязательно составляются в трёх экземплярах. Первый, отдаётся тому, кому переходит земельная доля, второй, остаётся у лица передающего землю, третий, в Управлении Федеральной службы государственной регистрации, кадастра и картографии. При обмене, дарении, внесении в уставный капитал и передачи земельного участка на условиях договора ренты и пожизненного содержания, акт на оприходование земель (земельной доли) составляется, если он имеет стоимостную оценку.

В случае продажи земельного участка, после составления договора купли – продажи, на земельный участок сельскохозяйственного предприятия имеющего стоимостную оценку, составляется акт (накладная) приёмки – передачи основных средств (форма № ОС – 1). Специализированного бланка для данной хозяйственной операции не разработано. Записи в акт производятся комиссией созданной приказом руководителя предприятия. Комиссия заполняет первую страницу акта, кроме столбцов 4-13 второй таблицы и строки “сумма износа”. Документ составляется в двух экземплярах. Первый экземпляр передаётся в бухгалтерию и служит основанием для записей соответствующих изменений на счетах бухгалтерского учёта, а так же в земельно-кадастровую книгу хозяйства, если она ведётся бухгалтером. Вторым экземпляром остаётся у агронома и является основанием для записей изменений в книгу истории полей, на основании которой составляются севообороты в будущем сезоне. После подписания членами комиссий акт передаётся для утверждения руководителю организации. После утверждения он поступает в бухгалтерию, где бухгалтер заполняет столбцы 4-13 второй таблицы и обратную сторону акта. В данном случае строка “сумма износа” не заполняется.

Земельная доля может быть передана в аренду для целей производства сельскохозяйственной продукции. В качестве арендодателей могут выступать как отдельные собственники земельных долей, так и группа собственников. Местоположение земельного участка, передаваемого в аренду, устанавливается до заключения договора аренды. Собственники земельных долей, принявшие решение о передаче их в аренду, подают общему собранию членов сельскохозяйственной организации или уполномоченному им органу заявление с просьбой об установлении местоположения земельного участка, соответствующего по площади и качественной оценке их земельным долям. Общее собрание или уполномоченный им орган определяет местоположение испрашиваемого земельного участка. Во всех случаях передача земельных долей в аренду и условия аренды оформляются договором. Если в качестве арендодателя выступает собственник земельной доли, то заключается индивидуальный договор аренды земельной доли. Если в качестве арендодателя выступает группа собственников земельных долей, то заключается договор аренды земельных долей при множественности лиц со стороны арендодателя. К договору может прилагаться дополнительное соглашение об

условиях внесения арендной платы. В списке арендодателей указывается фамилия, имя, отчество (полностью); паспортные данные; серия номер и дата выдачи свидетельства на право собственности на землю, площадь земельной доли в гектарах с качественной оценкой в баллогектарах. Правильность внесения в список указанных записей удостоверяется личной подписью каждого арендодателя. Договор аренды земельных долей может быть заключён как на определённый, так и на неопределённый срок. В данных договорах обязательно указываются площадь земельных угодий всего и по видам угодий, срок их аренды. Долгосрочный договор аренды составляется в трёх экземплярах независимо от количества арендодателей и подписывается арендатором и всеми арендодателями. По одному экземпляру договора выдаётся представителю арендодателей, арендатору и Управлению Федеральной службы государственной регистрации, кадастра и картографии, а всем арендодателям выдаются их копии. Краткосрочные договора аренды не регистрируются и поэтому составляются в двух экземплярах.

В связи с тем, что земельные участки стали объектом учёта основных средств, и с ними стало возможно совершать хозяйственные операции, возникла необходимость проведения периодической их инвентаризации. Инвентаризация земельных угодий производится один раз в несколько лет. На предприятии в процессе инвентаризации земель составляют инвентарную опись земельных угодий (форма № Инв 25 – АПК). Опись составляется специальной комиссией, созданной приказом руководителя предприятия. В ней указывается местоположение соответствующих угодий; вид угодий; основания для принятия на учёт (соответствующий документ); фактическая площадь (га); балансовая стоимость, если земельные угодья были приобретены и имеют денежную оценку; наличие по данным учёта (га); фактическое использование; форма собственности земель. Описи составляются отдельно по земельным угодьям, имеющим денежную оценку и принятым на баланс хозяйства, и земельным угодьям, не имеющим денежной оценки и числящимся в забалансовом учёте [9, 42]. При инвентаризации земельных угодий, поделённых на пай (доли), в инвентаризационной описи, кроме выше названных показателей, указывают владельцев земельной доли и площадь выделенной ему земли. При инвентаризации капитально улучшенных земель обязательно указывается сумма начисленной амортизации.

В процессе рассмотрения первичного учёта земельных угодий можно выделить ряд недостатков. Не совсем удобным для первичного учёта земель является применение акта (накладной) приёма – передачи основных средств (форма ОС-1) при продаже земельных участков. В данном документе содержится множество реквизитов, которые не возможно заполнить при оформлении хозяйственных операций с землёй. Кроме этого, применяя этот бланк, бухгалтер не дополучает ряд информации необходимой для учёта земельных угодий. Так, например, нет строки и графы, где указывалась площадь земельного участка, производилось ли его разделение по видам угодий, нет сведений о качестве земли и ряда другой информации. Всё это свидетельствует о необходимости разработки новой специализированной формы бланка первичного учёта выбытия земельных участков.

Синтетический учёт земельных угодий согласно отраслевых методических рекомендаций по учёту основных средств в сельскохозяйственных организациях ведётся на счёте 01 «Основные средства» субсчёте 6 «Земельные участки и объекты природопользования». Стоимость земельных участков, приобретённых сельскохозяйственной организацией за плату в собственность, отражается на счёте 08 «Вложения во внеоборотные активы») субсчёте 1 «Приобретение земельных участков» согласно оплаченным или принятым к оплате счетам продавцов в корреспонденции с кредитом счёта 76 «Расчёты с разными дебиторами и кредиторами» субсчёта 9 «Расчёты с прочими дебиторами и кредиторами». На счёт учёта вложений во внеоборотные активы в стоимость земельных участков также относятся затраты по улучшению плодородия земель, комиссионных вознаграждений и других платежей.

Затраты по строительству на приобретённых земельных участках различных сооружений учитывают отдельно от стоимости этих участков, и по завершении их строительства они зачисляются в состав основных средств как отдельные объекты. Земельные участки, приобретенные за плату, зачисляют в основные средства на основании акта на оприходование земельных угодий (форма 401-АПК). В этом случае на стоимость земельных участков дебетуют счёт 01 «Основные средства» субсчёт 6 «Земельные участки и объекты природопользования» и кредитуют счёт 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчёт 1 «Приобретение земельных участков».

При безвозмездном получении земельных угодий в собственность сельскохозяйственной организации согласно положения по бухгалтерскому учёту «Доходы организаций» (ПБУ 9/99) на их стоимость, указанной в документах передающей стороны, или по нормативной цене земли по старому плану счетов дебетуют счёт 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчёт 1 «Приобретение земельных участков» и кредитуют счёт 98 «Доходы будущих периодов» субсчёта 2 «Безвозмездные поступления».

Если по получаемому земельному участку амортизация не начисляется, то одновременно на всю сумму составляется ещё одна корреспонденция счетов:

Дебет счёта 98 «Доходы будущих периодов» субсчёта 2 «Безвозмездные поступления»

Кредит счёта 91 «Прочие доходы и расходы» субсчёта 1 «Прочие доходы».

Если по земельному участку начисляется амортизация, то данная корреспонденция счетов составляется по мере её начисления.

В случае передачи земельной доли на условиях договора ренты и пожизненного содержания на стоимость земельной доли составляется корреспонденция счетов как при безвозмездном поступлении. Выплата ренты деньгами или продукцией производится за счёт собственных источников сельскохозяйственной организации («Нераспределённая прибыль (непокрытый убыток)» и другие). При выплате деньгами кредитуют счёт 50 «Касса» или счёт 51 «Расчётный счёт», а при выплате продуктами кредитуют счёт 90 «Продажи» субсчёт 1 «Выручка» [8, 49]

При дооценке земельных угодий дебетуют счёт 01 «Основные средства» субсчёт 6 «Земельные участки и объекты природопользования» и кредитуют счёт 83 «Добавочный капитал» субсчёт 2 «Прирост стоимости имущества по переоценке».

Сельскохозяйственные предприятия могут осуществлять продажу земельных участков. Корреспонденция счетов по данной хозяйственной операции отражена в таблице 1.

Таблица 1

Схема корреспонденций счетов по продаже земельных участков

Содержание операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Списана учётная стоимость земельных угодий	01/9	01/6
	91/2	01/9
Получена выручка от реализации земельных угодий	76/9	91/1
Получена прибыль от продажи земельных угодий	91/9	99
Получен убыток от продажи земельных угодий	99	91/9

Составлено автором

Земли, закреплённые за сельскохозяйственными организациями, которые переданы государством в их пользование, учитываются на забалансовом счёте. При отчуждении земельных угодий из фонда перераспределения земель у сельскохозяйственных организаций местными органами власти для создания крестьянских (фермерских) хозяйств, эти земельные угодья списываются с забалансового счёта [4, 44].

Аналитический учёт земельных угодий ведётся в гектарах и в сложившейся стоимости по видам земельных угодий и по срокам пользования.

В сельскохозяйственных организациях в настоящее время часть земельных угодий имеют денежную оценку и, соответственно учитываются на балансе предприятия. Большая же их часть, не имеющая денежной оценки, учитывается на забалансовом счёте. Эти условия порождают особенности учёта земельных угодий, поделённых на паи (доли) между работниками организации и другими землепользователями.

В том случае, когда земельные угодья, числящиеся на балансе организации, поделены на паи (доли), то на их стоимость выдаются работникам организации земельные акции, и на счёте учёта основных средств эти земельные угодья учитываются персонально по каждому работнику, пенсионеру и другому землевладельцу.

При уменьшении уставного капитала в связи с выходом части работников из организации и созданием крестьянских (фермерских) хозяйств должны быть пересмотрены учредительные документы организации. Владелец земельного пая (акции) может продать (передать) его другим землепользователям. Преимущественное право на приобретение этого земельного пая (акции) имеет хозяйство или его работник с обязательной регистрацией сделки в сельскохозяйственной организации [1, 45]. На счёте учёта основных средств эти операции отражаются только в аналитическом учёте списанием земельного пая с одного владельца на другого. В тех случаях, когда работник организации или другой землевладелец продаёт свой земельный пай (акцию) хозяйству, то производятся записи на счетах синтетического учёта. Проводки по перечисленным выше операциям приведены в таблице 2.

Налог на доходы физических лиц взимается с продавца земельной доли, если она находилась в его собственности менее трех лет и доход от продажи превысил один миллион рублей [2, 86].

В том случае, когда земельные угодья, числящиеся на забалансовом счёте, поделены на паи (доли), то они учитываются на данном счёте персонально по каждому работнику, пенсионеру и другому землевладельцу без нарезки в натуре. При выходе работника из сельскохозяйственной организации и создании крестьянского (фермерского) хозяйства, земельный пай выделяют в натуре. В данном случае в системном бухгалтерском учёте никаких бухгалтерских записей не делается. На забалансовом счёте площадь земельных угодий организации уменьшается на земли, выделенные для образования крестьянского (фермерского) хозяйства. При покупке сельскохозяйственной организацией земельной доли у своего работника или пенсионера и другого землевладельца учитываемой ранее на забалансовом счёте, площадь земельных угодий на данном счёте уменьшается и увеличивается на счёте учёта основных средств [5, 47].

Таблица 2

Схема корреспонденций счетов по выдаче и покупке земельных паёв

Содержание операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Выдан работнику земельный пай для организации крестьянского (фермерского) хозяйства	01/9 91/2	01/6 01/9
Уменьшен размер уставного капитала на первоначальную стоимость земельного пая (без суммы дооценки)	81 80	91/1 81
Выкуплен земельный пай у своего рабочего	08/1	73/3
Выкуплен земельный пай у неработающего пенсионера	08/1	76/9
Оприходован земельный пай	01/6	08/1
Начислен налог на доходы физических лиц:		
- если продавец работник предприятия	73/3	68
- если продавец неработающий пенсионер	76/9	68
Оплачен земельный пай, купленный у рабочего	73/3	50,51
Оплачен земельный пай, купленный у неработающего пенсионера	76/9	50,51

Составлено автором

Земельные угодья за балансом учитываются, как правило, в гектарах по каждому работнику отдельно. Это в свою очередь приводит к тому, что земельные участки не включаются в размер уставного капитала. Такой подход, на наш взгляд, является не совсем верным. Стоимость основного средства производства обязательно должна отражаться в уставном капитале сельскохозяйственного предприятия. Этот вопрос не должен оставаться открытым, и он требует неотложного решения на законодательном уровне.

Учёт арендованных земельных угодий ведут на забалансовом счёте 001 «Арендованные основные средства». Начисление арендной платы за арендованные земли арендатор производит ежеквартально или один раз в год. Проводки, составляемые при оплате арендной платы за землю приведены в таблице 3.

Таблица 3

Схема корреспонденций счетов по оплате арендной платы за землю

Содержание операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Начислена арендная плата за землю, арендованную у своего работника	20/1	73/3
Начислена арендная плата за землю, арендованную у неработающего пенсионера и других землепользователей	20/1	76/9
Оплачена арендная плата денежными средствами	73/3, 76/9	50, 51
Оплачена арендная плата произведённой продукцией:		
- на сумму по себестоимости	90/2	43
- на стоимость по рыночным ценам (включая НДС)	73/3, 76/9	90/1
Оплачена арендная плата путём предоставления работ, услуг:		
- на сумму по себестоимости	90/2	20/3,23,29
- на стоимость по рыночным ценам (включая НДС)	73/3, 76/9	90/1
На сумму НДС	90/3	68

Составлено автором

Сельскохозяйственная организация может сдавать свои земельные угодья в аренду другим организациям. Такие угодья учитываются на отдельном аналитическом счёте «Земельные участки, сдаваемые в аренду». Если земли числятся на балансе предприятия, то данный аналитический счёт открывается на счёте 01/6 «Земельные участки и объекты природопользования», если за балансом, то открывают соответствующий забалансовый счёт. Арендные платежи за сдачу земли в аренду относятся на финансовые результаты сельскохозяйственной организации. При этом дебетуют счёт 76 «Расчёты с разными дебиторами и кредиторами» и кредитуют счёт 91 «Прочие доходы и расходы» субсчёт 1 «Прочие доходы».

Основными учётными регистрами по аналитическому учёту земель в сельскохозяйственных предприятиях являются земельно-кадастровая книга предприятия и реестр участников коллективно-долевого формирования.

В земельно-кадастровой книге ведётся аналитический учёт всех земельных угодий хозяйства, в том числе арендованных и сданных в аренду. Данная книга состоит из пяти разделов. В первом разделе производится распределение земель по срокам пользования. Здесь записывают земли бессрочного, долгосрочного и краткосрочного (до трёх лет) пользования. На каждый вид землепользования отводится отдельная строка. В низу страницы подсчитывается «итого земель в пользовании предприятия». По каждой строке указывают: дату записи, местонахождения земельного участка, общую площадь землепользования, срок на который предоставлен участок, а также основание на право пользования землёй. Последняя графа данного раздела отводится под примечания. В качестве примечания могут служить отметки о выбытии земельных участков. Во втором разделе учитывают по видам угодий количество всех земель предоставленных предприятию. Данный раздел включает в себя четыре таблицы. В первой таблице распределяются по видам угодий все земли хозяйства, во второй – орошаемые земли, в третьей - осушенные земли и в четвёртой – орошаемые земли на осушенных площадях. Второй раздел заполняется ежегодно по состоянию на 1 ноября. В земельно-кадастровой книге агропредприятия для ежегодной записи должно быть отведено шесть строк: в первой – записывают площади всех земель бессрочного пользования, во второй – долгосрочного пользования, в третьей – краткосрочного, предоставленные в порядке первичного землепользования, в четвёртой – всего земель бессрочного и временного пользования, в пятой – земли населённых пунктов, расположенных на территории хозяйства, в шестой – земли, включённые в зоны санитарной охраны, курортов, источников водоснабжения, водоохраные зоны малых рек, охранные зоны магистральных трубопроводов, электрических сетей, линий связи и так далее. Если в течение года никаких изменений в структуре земельных угодий хозяйства не происходило, то в этом году записи в земельно-кадастровую книгу можно не производить. Первый и второй разделы данного учёного регистра являются основными источниками информации для расчёта земельного налога и для внесения данных по земле в годовой отчёт предприятия. Третий и четвёртый разделы несут в себе в основном информацию необходимую для агрономической службы в хозяйстве. В пятом разделе раньше учитывались приусадебные земли, находящиеся в личном пользовании рабочих, служащих и других граждан. В настоящее время учёт в пятом разделе не ведётся, так как данная категория земель была изъята у сельскохозяйственных товаропроизводителей и передана в ведение администрации сельского совета народных депутатов. Все материалы, на основании которых проводят учёт количества земель, брошюруют в специальное дело и хранят вместе с земельно-кадастровой книгой. За правильное и своевременное ведение земельно-кадастровой книги ответственность несёт руководитель предприятия и бухгалтер, которому поручено ведение учёта земель.

В настоящее время существующая форма земельно-кадастровой книги предприятия требует совершенствования. Она, во-первых, отражает размеры земель только в натуральных показателях, что в современных условиях для полного их учёта не достаточно. Поэтому необходимо разработать такой регистр, который позволит вести и стоимостной учёт земель. Также в земельно-кадастровой книге не удобно рассматривать движение земельных угодий, их поступление и выбытие. Кроме этого данная книга содержит основной объём информации, который используется не в бухгалтерии, а в агрономии. Эти недостатки говорят о необходимости создания другого регистра аналитического учёта земель. А земельно-кадастровая книга на наш взгляд, должна использоваться только для агрономической службы хозяйства.

Аналитический учёт земельных угодий находящихся в обще-долевом пользовании в разрезе собственников земельных долей ведётся в реестре участников коллективно- долевого формирования, форма которого установлена отраслевыми методическими рекомендациями по учёту основных средств в сельскохозяйственных организациях. В данном учётном регистре на каждого участника отводится отдельная строчка, где указывается регистрационный номер, фамилия, имя, отчество участника, название документа, на основании которого производится запись, его номер и дата, стоимость имущественного пая, размер земельной доли в натуральном и стоимостном выражении, в последних графах производятся записи, если произошли какие-либо изменения в размерах имущественного пая и земельной доли. Если произошли изменения в величине земельной доли, то указывается название, номер и дата составления документа, на основании которого произошли изменения, а также площадь и стоимость поступившей или выбывшей земли. Регистрационный номер участника может быть двузначным, трехзначным, четырёхзначным в зависимости от числа участников. Графа «Фамилия, имя, отчество участника» заполняется на основании списков членов общества, утверждённого внутрихозяйственной комиссией по приватизации земель. Все дальнейшие записи, касающиеся земельных угодий, производятся на основании свидетельства на право собственности на землю. Размер земельной доли указывается в гектарах, стоимостной оценки она не имеет. Реестр составляется при создании организации в двух экземплярах, первый из которых хранится вместе с её учредительными документами, а второй – находится в бухгалтерии. В дальнейшем в реестр записываются последующие изменения в составе участников, их имущественного пая и земельной доли. В конце указывается общая сумма имущественного пая, площадь и стоимость (при наличии) оценки земельной доли, первоначальные и последующие изменения цифрами и прописью. Реестр (два экземпляра) подписывает председатель собрания, руководитель организации и главный бухгалтер.

Аналитический учёт затрат на приобретение земельных угодий ведётся в ведомости учёта затрат по капитальным вложениям и ремонту (форма №79-АПК). Она составляется ежемесячно. На каждый земельный участок отводится отдельная строчка. В графе «Объекты» записывается номер поля и его местонахождение, затем указывается сметная и фактическая стоимость незавершённых капитальных затрат на начало года, далее записываются затраты по статьям и их общая сумма за месяц и сначала года. Информация по списанию вложений во внеоборотные активы на стоимость земельных участков содержится в последней графе ведомости «Списано затрат с кредита счёта в дебет счетов». После оприходования площади земель производятся записи в земельно-кадастровую книгу.

Недостатком аналитического учёта затрат по приобретению земель является то, что их стоимостной и количественный учёт ведётся в различных регистрах учёта, что вызывает некоторые неудобства.

Основным учётным регистром синтетического учёта земельных угодий является журнал – ордер № 13-АПК. В данном журнале – ордере производятся записи по кредиту счёта 01 «Основные средства». На каждую операцию отводится отдельная строка. Записи в неё производятся на основании первичных документов без их группировки. В графе «Основание» пишется краткое содержание операции и указывается номер первичного документа. В графе «С кредита счёта в дебет счетов» указывается номер корреспондирующего счёта и сумма операции.

Кроме журнала-ордера №13-АПК, операции по учёту земли отражаются и в других бухгалтерских документах. Так, операции по выбытию и списанию земельных угодий отражаются в журнале-ордере №11-АПК и ведомости учёта реализации, выбытия основных средств и прочих активов (форма 65-АПК), в части учёта прибылей и убытков в журнале – ордере № 15-АПК и ведомости аналитического учёта по счёту 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» (форма 76-АПК), в части учёта уставного и добавочного капитала в журнале-ордере № 12-АПК и ведомости аналитического учёта по счёту 80 «Уставный капитал», 83 «Добавочный капитал», 82 «Резервный капитал» (форма 69-АПК), в части учёта расчётов в журнале-ордере №8-АПК и ведомости аналитического учёта по счетам 62, 63, 73, 76 (форма 38-АПК), в части платежей с расчётного счёта в банке в журнале-ордере №2-АПК, в части расходов относимых на затраты в журнале-ордере № 10-АПК и другие. Между всеми этими регистрами должна проводиться сверка оборотов за месяц. Например, при реализации основных средств, сумма, отраженная в журнале-ордере № 13-АПК в графе «С кредита счёта в дебет счёта 91», должна сходиться с суммой отражённой в ведомости учёта реализации, выбытия основных средств и прочих активов (форма 65-АПК) в графе «Дебет счёта 91 с кредита счёта 01» и так далее.

На основании кредитовой части журналов – ордеров производятся записи в главную книгу, где для субсчёта 01/6 «Земельные участки и объекты природопользования» открывается отдельный лист. На этот лист записи производятся в течение года. По первой строке записывается сальдо на 1 января. Последующие строки открываются на каждый месяц года. В первой графе указывается название месяца. В следующей – записываются обороты по дебету счёта 01/6 с кредита счетов. Данная графа разделена на несколько подграф. В последней - подсчитывается итог по дебету счёта. Далее указываются обороты по кредиту счёта 01/6. В эту графу итоговая цифра переносится только из журнала-ордера № 13-АПК. В последней графе подсчитывается сальдо на конец месяца. Аналогично заполняются листы главной книги по счёту 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчёту 1 «Приобретение земельных участков».

На основании главной книги заполняется бухгалтерский баланс, где остаточная стоимость земельных участков и объектов природопользования отражается в разделе «Внеоборотные активы» в составе строки 1150 «Основные средства». Сумма по этой строке определяется как разница между суммой на конец отчётного периода по счёту 01/6 и суммой на конец отчётного периода по счёту 02/1, аналитическому счёту по учёту износа капитальных затрат по коренному улучшению земель. Земельные угодья, взятые в аренду и имеющие стоимостную оценку, отражаются на забалансовом счёте, информация по которым даётся в пояснении к бухгалтерскому балансу. Стоимость земельных угодий, которые были переданы государством в пользование сельскохозяйственных предприятий, также отражаются в данном пояснении. Специального забалансового счёта для этого на законодательном уровне закреплено не было, поэтому предприятия самостоятельно открывают счёт по учёту земельных угодий, переданных государством в постоянное пользование.

Как видно, стоимость земельных угодий предприятия отражается в его бухгалтерском балансе в составе основных средств. Отдельно стоимость основных средств предприятие может отразить в табличной части пояснений к бухгалтерскому балансу и отчёту о финансовых

результатах, в таблице 2.1 «Наличие и движение основных средств» Количество земельных угодий показывается в специализированных формах годовой бухгалтерской отчётности сельскохозяйственной организации за год в справке «Землепользование на 1 января 20__ года по данным государственного учёта земель» формы 9 – АПК «Производство и себестоимость продукции растениеводства» В справке указывается общая земельная площадь; площадь сельскохозяйственных угодий с подразделением их на пашню, сенокосы и пастбища; площадь лесов, прудов, водоёмов, приусадебных участков, коллективных садов и огородов работников хозяйства. Отдельно выделяется площадь пашни в краткосрочном пользовании хозяйства, а также наличие орошаемых и осушенных земель. Все эти данные, кроме площади приусадебных участков, коллективных садов и огородов работников хозяйства, берутся из второго раздела земельно-кадастровой книги хозяйства «Количество земель по угодьям».

Рассмотрев порядок бухгалтерского учёта земельных угодий от первичного документа до отчётности, выявив некоторые недостатки, автором предлагается провести ряд мероприятий по его совершенствованию.

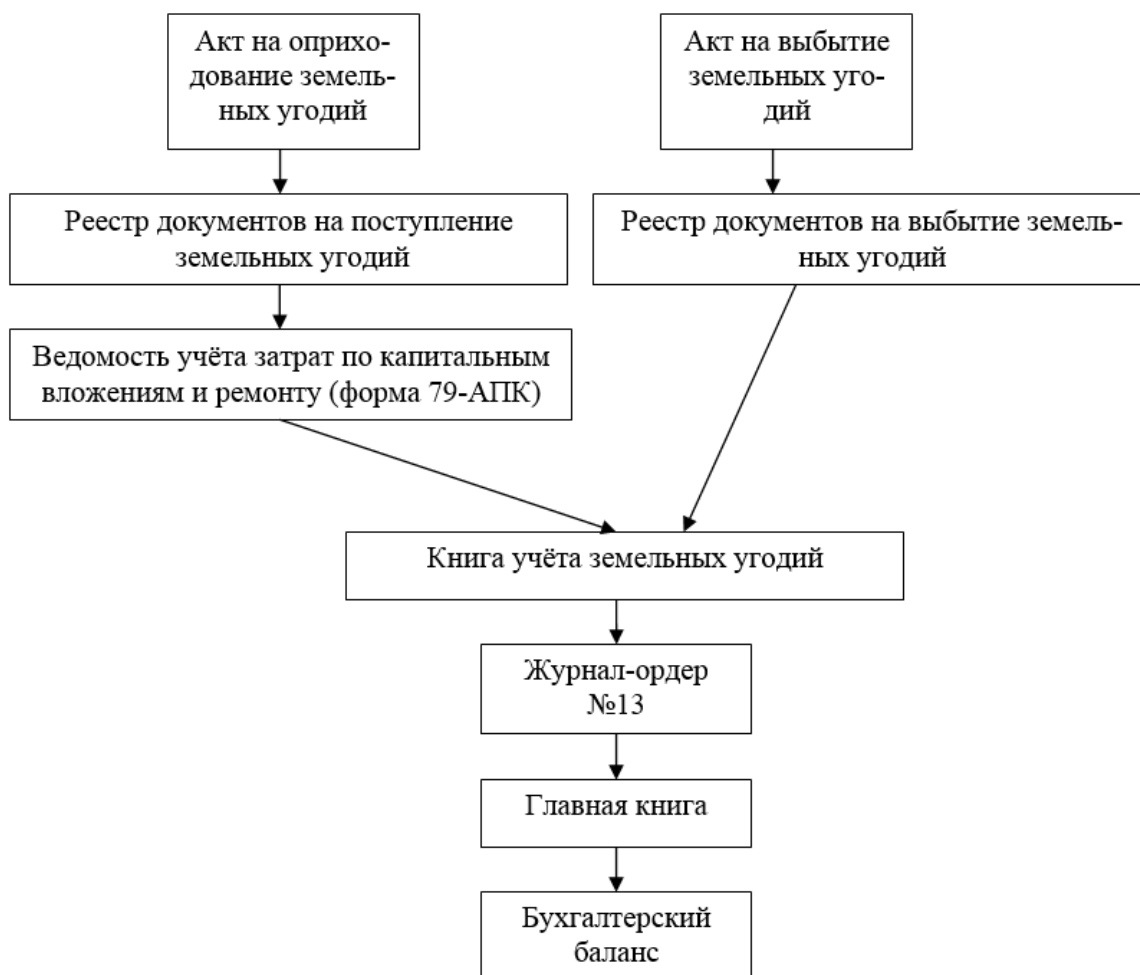
Анализ первичного учёта земельных угодий показал необходимость разработки новой специализированной формы бланка первичного учёта выбытия земельных угодий. Поэтому, при выбытии, вместо акта (накладной) приёмки – передачи основных средств (форма ОС-1) необходимо разработать новую форму – акт на выбытие земельных угодий. Введение этой формы можно обосновать тем фактом, что на оприходование земельных угодий уже существует специализированная форма 401 АПК – акт на оприходование земельных угодий, а на выбытие – нет. В предлагаемой форме акта на выбытие земельных угодий должны содержаться такие важные для учёта показатели как: форма собственности земельного участка, его инвентарный номер и номер по данным кадастрового учёта. Также необходимо в виде таблицы в разрезе видов угодий указать площадь, оценку в баллогектарах и стоимостную оценку. Здесь же отдельно выделить площадь орошаемых, осушенных, нарушенных участков и их оценку (в баллогектарах и рублях). Предусмотреть несколько пустых строк, куда можно вписать другие особенности земельных угодий. Предлагаемая форма первичной документации содержит максимальный объём информации для полного и достоверного учёта земель. В настоящее время новый закон об бухгалтерском учёте позволяет главному бухгалтеру самостоятельно разработать эту форму и применять её в учёте.

Кроме первичного учёта земель, необходимо внести некоторые изменения и в регистры их аналитического учёта. Учитывая все трудности связанные с ведением данного учёта в земельно-кадастровой книге, автор предлагает создать новый регистр – книгу учёта земельных угодий. В этой книге движение земельных участков будет вестись, не только в количественном, но и в стоимостном выражении. На каждый вид земельных угодий необходимо открывать отдельную страницу. Например, на отдельной странице будет учитываться пашня. Название угодий ставится в верхней строке «Вид угодий». При наличии орошаемых, осушенных и других мелиорированных участков у какого-то вида угодий, нужно будет открывать также отдельные страницы. Например, орошаемая пашня. После перечисления в книге всех мелиорированных участков у одного вида угодий, открывается страница, на которой подсчитываются итоги по движению всех мелиорированных и не мелиорированных земель. Например, итога пашня. Сама страница должна разделяться на три большие графы. В первой – нужно разместить показатели движения земли: остаток на начало отчётного периода, поступило (по каналам поступления), выбыло (по каналам выбытия), остаток на конец отчётного периода. Во второй графе отразить движение собственных земель, а в третьей – арендованных. Вторая и третья графы должны содержать такие показатели как: дату и номер документа на основании, которого произведена запись, площадь, оценка в баллогектарах, стоимость в рублях. На последней странице книги необходимо подсчитать итоги по всем видам земельных угодий, в том числе в разрезе собственных и арендуемых. Также необходимо предусмотреть графу, в которой указывался

корреспондирующий счёт. Книга учёта земельных угодий должна открываться на год. На каждый квартал по каждому показателю учёта движения земли в книге в книге нужно предусмотреть одну строчку. Если в один квартал, например, производилась несколько раз покупка земельных участков, то тогда необходимо будет заполнять реестр документов на поступление (выбытие) земельных угодий. В данном реестре должна отражаться следующая информация: канал поступления или выбытия, название вида земельных угодий, дата и номер документа, на основании которого производилась запись, от кого поступило (куда выбыло), площадь участка, его оценка в баллогектарах и стоимость. Подсчитанные итоги по реестру нужно будет занести в соответствующую строку книги учёта земельных угодий. Все реестры вместе с первичными документами необходимо подшивать в отдельное дело.

Если при аналитическом учёте земель в земельно-кадастровой книге недостатком было отсутствие их стоимостного учёта, то при учёте приобретения земель в ведомости формы 79-АПК, недостатком является, наоборот, отсутствие количественного учёта. Поэтому предлагаем в данной ведомости в свободных столбцах открывать графы «Площадь приобретаемых земель на начало отчётного периода», «Площадь приобретаемых земель за отчётный период» и «Площадь приобретаемых земель на конец отчётного периода».

Схема учёта земельных угодий с учётом предлагаемых мероприятий по их совершенствованию приведена на рисунке.



*Рис. Схема учёта земельных угодий и затрат на их коренное улучшение
Составлено автором*

В процессе изучения бухгалтерского учёта земельных угодий, было выделено, что основным недостатком является двойной подход к их учёту: земли, имеющие стоимостную оценку, учитываются на балансе предприятия, а не имеющие её за балансом. Такой подход к учёту земель привёл к тому, что основное средство сельскохозяйственного производства в настоящее время не имеет одного счёта, на котором бы учитывались все земли в стоимостной оценке принадлежащих предприятию на праве собственности. На наш взгляд не только приобретённые за плату земельные участки, но и земли переданные государством в собственность хозяйства, должны иметь стоимостную оценку. Приняв такое решение, мы устраним и ещё одну проблему – искусственное занижение уставного капитала предприятия, в размере которого, сегодня также нет стоимости всех земельных угодий. Оценить земельные участки нужно на первом этапе по кадастровой стоимости земельного участка. На полученную стоимость земель необходимо их оприходовать. Для этого требуется составить следующую корреспонденцию счетов:

Дебет счёта 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчёт 1 «Приобретение земельных участков»

Кредит счёта 75 «Расчёты с учредителями» субсчёт 1 «Расчёты по вкладам в уставный (складочный) капитал».

Дебет счёта 01 «Основные средства» субсчёт 6 «Земельные участки и объекты природопользования»

Кредит счёта 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчёт 1 «Приобретение земельных участков».

Одновременно на эту же сумму нужно отразить зачисление земельных долей в уставный капитал следующей проводкой:

Дебет счёта 75 «Расчёты с учредителями» субсчёт 1 «Расчёты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

Кредит счёта 80 «Уставный капитал» субсчёт 1 «Паевой фонд».

После совершения указанных операций, учёт земельных угодий и уставного капитала будет полным и достоверным.

Но в данном случае опять возникает проблема двойного подхода к учёту земель. Получается, что земли, переданные государством в собственность хозяйства, будут на счёте 01 «Основные средства» субсчёте 6 «Земельные участки и объекты природопользования» оценены по кадастровой стоимости, а земли, приобретённые за плату – по стоимости приобретения. Применение двух методов оценки земель на одном счёте не допустимо. Исходя из этого, предлагаем учитывать движение земель, приобретённых за плату также по кадастровой стоимости земли, а разницу между фактической ценой приобретения и кадастровой, относить соответственно на доходы или расходы организации.

При предлагаемом варианте учёта приобретение земельных участков по фактической цене будет отражаться следующей корреспонденцией счетов:

Дебет счёта 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчёт 1 «Приобретение земельных участков»

Кредит счёта 60 «Расчёты с поставщиками и подрядчиками»

Затем необходимо довести фактическую стоимость до стоимости рассчитанной исходя из кадастровой стоимости земли. Если фактическая стоимость выше кадастровой, то составляют проводку:

Дебет счёта 91 «Прочие доходы и расходы» субсчёт 2 «Прочие расходы»

Кредит счёта 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчёт 1 «Приобретение земельных участков»

Если фактическая стоимость ниже кадастровой, то проводка будет иметь следующий вид:

Дебет счёта 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчёт 1 «Приобретение земельных участков»

Кредит счёта 91 «Прочие доходы и расходы» субсчёт 1 «Прочие доходы»

На сумму оставшуюся на счёте 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчёта 1 «Приобретение земельных участков» приходуют земельные участки

Дебет счёта 01 «Основные средства» субсчёт 6 «Земельные участки и объекты природопользования»

Кредит счёта 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчёт 1 «Приобретение земельных участков»

При продаже земельных участков на кадастровую стоимость необходимо будет составить следующую корреспонденцию счетов:

Дебет счёта 91 «Прочие доходы и расходы» субсчёт 2 «Прочие расходы»

Кредит счёта 01 «Основные средства» субсчёт 9 «Выбытие основных средств»

На сумму выручки полученной от продажи составляется проводка:

Дебет счёта 62 «Расчёты с покупателями и заказчиками»

Кредит счёта 91 «Прочие доходы и расходы» субсчёт 1 «Прочие доходы»

Разница между кредитом счёта 91 «Прочие доходы и расходы» субсчёта 1 «Прочие доходы» и дебетом счёта 91 «Прочие доходы и расходы» субсчёта 2 «Прочие расходы» покажет финансовый результат от продажи земельных участков.

Предлагаемые пути совершенствования учёта земельных угодий позволят повысить контроль за правильным и целесообразным их использованием, а также за счёт оценки всех используемых земель приблизить балансовую стоимость активов предприятия к их действительной стоимости.

ЛИТЕРАТУРА

1. Анищенко А.В. Хозяйство продало участок, полученный от учредителя // Учет в сельском хозяйстве. 2013. №10. С. 44-48.
2. Ерофеев Б.В. Земельное право. М.: Изд-во ЭКМОС, 2012. 276 с.
3. Зехарьин В.М. Особенности учёта сельскохозяйственных угодий // Учет в сельском хозяйстве. 2000. №3. С. 3-6.
4. Илларионов А.В. Изъятие земли у сельскохозяйственных предприятий // Учет в сельском хозяйстве. 2001. №1. С. 42-46.
5. Карагодин Д.А., Суханова Л.И. Бухгалтерский учёт земельных угодий и финансирования их воспроизводства в сельском хозяйстве // Сборник научных статей, посвященный 35 летию кафедры «Бухгалтерского учета и аудита ОГАУ». 2000. С. 46-48.
6. Карагодин Д.А., Суханова Л.И. Влияние учёта земельных долей на размер уставного капитала // Тезисы докладов международной научно-практической конференции «Экономическая наука на пороге XXI века». Оренбург: ОГАУ. 2001. С.106.
7. Коваленко Н.Я. Экономика сельского хозяйства. М.: Изд-во ЭКМОС, 1999. 269 с.
8. Панченко Т.М. Учёт паёв в сельскохозяйственных кооперативах // Учет в сельском хозяйстве. 2001. №1. С. 46-53.
9. Пизенгольц М.З. Инвентаризация в сельском хозяйстве // Бухгалтерский учет. 1998. №9. С. 40-44.
10. Симбирева С.В. Хозяйство купило земельный участок // Учет в сельском хозяйстве. 2013. №4. С. 44-48.
11. Система ведения сельского хозяйства Оренбургской области. Под ред. Дубровкина В.И. Челябинск: Южно-уральское книжное издательство, 1981. 196 с.

Рецензент: Спешилова Наталья Викторовна, заведующая кафедрой организации производства и моделирования экономических систем, доктор экономических наук, профессор, ФГБОУ ВО «Оренбургский государственный аграрный университет».

Karagodin Dmitriy Aleksandrovich
Orenburg State Agrarian University
Russia, Orenburg
E-Mail: dakaragodin@yandex.ru

Accounting of land in agricultural organizations: problems and ways of their solution

Abstract. In the modern economy land, as any asset of the organization, became the object of accounting. The article covers in detail the forms of primary accounting documents, which are issued when making land transactions analysed the order of the registers of analytical and synthetic accounting of land in agricultural enterprises. Identified problems of accounting for owned and leased lands. Among them the most important is the assessment of land shown on the balance sheet and for the balance of the enterprise. Suggestions for improving accounting lands. These include: the introduction of forms of primary document for land disposal land, the creation of enterprise quantity and cost of analytical accounting in a specially designed account register - a register of land, the proposed corresponding trends of accounts associated with the organization of accounting of land in the cadastral and market value. The proposed activities will improve control over the use of land for agricultural producers, as well as to bring the carrying value of assets to their actual assessment.

Keywords: purchase; sale; lease of land; primary; analytical and synthetic accounting of land.

REFERENCES

1. Aniwenko A.V. Xozjajstvo prodalo uchastok, poluchennyj ot uchreditelja // Uchet v selqskom xozjajstve. 2013. №10. S. 44-48.
2. Erofeev B.V. Zemelqnoe pravo M.: Izd-vo KMOS.2012. 276 s.
3. Zexarqin V.M. Osobennosti ucheta selqskoxozjajstvennyx ugodij // Uchet v selqskom xozjajstve. 2000. №3. S. 3-6.
4. Illarionov A.V. Izjjatie zemli u selqskoxozjajstvennyx predpriyatij // Uchet v selqskom xozjajstve.2001. №1. S. 42-46.
5. Karagodin D.A., Suxanova L.I. Buxgalterskij uchet zemelqnyx ugodij i finansirovanija ix vosproizvodstva v selqskom xozjajstve // Sbornik nauchnyx statej, posvjawennyj 35 letiju kafedry "Buxgalterskogo ucheta i audita OGAU". 2000. S. 46-48.
6. Karagodin D.A., Suxanova L.I. Vlijanie ucheta zemelqnyx dolej na razmer ustavnogo kapitala // Tezisy dokladov mezhdunarodnoj nauchno-prakticheskoj konferencii "EHkonomicheskaja nauka na poroge XXI veka". Orenburg: OGAU. 2001. S. 106.
7. Kovalenko N.JA. EHkonomika selqskogo xozjajstva. M.: Izd-vo EHKMOS.1999. 269 s.
8. Panchenko T.M. Uchet pajov v selqskoxozjajstvennyx kooperativax // Uchet v selqskom xozjajstve. 2001. №1. S. 46-53.
9. Pizengolqc M.Z. Inventarizacija v selqskom xozjajstve // Buxgalterskij uchet. 1998. №9. S. 40-44.
10. Simbireva S.V. Xozjajstvo kupilo zemelqnyj uchastok // Uchet v selqskom xozjajstve. 2013. №4. S. 44-48.
11. Sistema vedenija selqskogo xozjajstva Orenburgskoj oblasti. Pod red. Dubrovkina V.I. CHeljabinsk: JUzhno-uralqskoe knizhnoe izdatelqstvo, 1981. 196 s.