

**УТВЕРЖДАЮ**

**Генеральный директор**

**АНО «ЛСЭИ»**

\_\_\_\_\_ **С.А. Гуляев**

**« 21 » декабря 2009 г.**

**«Методические рекомендации  
по бухгалтерскому учету земель  
сельскохозяйственного назначения при  
формировании учетной политики  
сельхозорганизаций»**

**Государственный контракт № 2422/13 от 26 ноября 2009 г.**

При подготовке настоящих рекомендаций для Министерства сельского хозяйства Российской Федерации Автономная некоммерческая организация «Лаборатория социально-экономических исследований» пригласила следующих специалистов, являющихся авторами данных рекомендаций:

Волкова Ольга Николаевна, к.ф.-м.н., доцент

Гендлер Леонид Александрович, к.э.н.

Алехина Людмила Николаевна, к.э.н., доцент

Ширкина Евгения Ивановна, к.э.н., доцент

Томшинская Ирина Николаевна, к.э.н., доцент

Григорьева Екатерина Юрьевна

## Раздел 1. Общие положения

1. Земля – это имущество, которое, как и другие активы, находится в обороте сельскохозяйственных организаций, участвует в хозяйственных операциях, является предметом множества процессов, юридических сделок.

Данные методические рекомендации разъясняют порядок отражения бухгалтерского учета земель сельскохозяйственного назначения при формировании учетной политики сельхозорганизаций на основе действующей системы нормативного регулирования бухгалтерского учета, включая его отраслевые особенности в сельском хозяйстве.

2. Организация учета наличия и движения объектов землепользования на предприятиях Агропромышленного комплекса (АПК) должна исходить из требований действующих законодательных и нормативно-правовых актов. В частности:

1) Регулирующих оборот земельных ресурсов в РФ:

- Гражданский кодекс Российской Федерации;
- Земельный кодекс Российской Федерации;
- Налоговый кодекс Российской Федерации;
- Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях;
- Федеральный закон от 24.07.2002 г. N 101-ФЗ «Об обороте земель сельскохозяйственного назначения»;
- Федеральный закон от 24.07.2007 г. N 221-ФЗ «О государственном кадастре недвижимости»;
- Федеральный закон от 16.07.1998 г. N 101-ФЗ «О государственном регулировании обеспечения плодородия земель сельскохозяйственного назначения»;
- Федеральный закон от 21.07.1997 г. N 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним»;
- Федеральный закон от 10.01.1996 г. N 4-ФЗ «О мелиорации земель»;
- Постановление Правительства РФ от 01.06.2009 г. N 457 «О Федеральной службе государственной регистрации, кадастра и картографии»;

2) Регулирующих организацию учета объектов землепользования:

- Федеральный закон от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»;
- Постановление Правительства РФ от 01.01.2002 г. № 1 «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы»;
- Приказ Минфина РФ от 30.03.2001 г. N 26н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01»;
- Приказ Минфина РФ от 6.10.2008 г. N 106н «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету» (приложение № 1 Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008));

- Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению»;
- Приказ Минфина РФ от 13.10.2003 г. № 91н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств»;
- Приказ Минсельхоза РФ от 13.06.2001 г. № 654 «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и Методических рекомендаций по его применению»;
- Приказ Минсельхоза РФ от 19.06.2002 № 559 «Об утверждении «Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету основных средств сельскохозяйственных организаций»»;
- Приказ Минсельхоза РФ от 16.05.2003 г. № 750 «Об утверждении специализированных форм первичной учетной документации»;
- Приказ Минсельхоза РФ от 22.10.08 г. «Методические рекомендации по бухгалтерскому учету инвестиций, осуществляемых в форме капитальных вложений в сельскохозяйственных организациях»;

3. Порядок формирования учетных записей, организации учета, составления и предоставления отчетности с учетом существующих особенностей предприятия должен оформляться соответствующим локальным нормативно-правовым актом. Таким актом, согласно действующему законодательству, является учетная политика организаций.

4. Учетная политика должна формироваться исходя из принципов, закрепленных Федеральным законом № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» и Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008).

5. В бухгалтерском учете предприятия должны получить отражение все объекты землепользования, используемые в организации, в том числе находящиеся в собственности, используемые на правах аренды, доверительного управления и т.п.

6. Согласно Земельному кодексу РФ землями сельскохозяйственного назначения признаются земли, находящиеся за границами населенного пункта и предоставленные для нужд сельского хозяйства, а также предназначенные для этих целей.

7. В составе земель сельскохозяйственного назначения выделяются:

- а) Сельскохозяйственные угодья: пашни, земли под многолетними насаждениями (садами, виноградниками и другими), залежи, сенокосы, пастбища;
- б) Земли, занятые внутрихозяйственными дорогами и коммуникациями;
- в) Земли, занятые лесными насаждениями, предназначенными для обеспечения защиты земель от воздействия негативных (вредных) природных, антропогенных и техногенных явлений;
- г) Земли, находящиеся под водными объектами;

д) Земли под зданиями, строениями, сооружениями, используемыми для производства, хранения и первичной переработки сельскохозяйственной продукции.

8. При организации учета объектов землепользования сельскохозяйственной организации необходимо обеспечить разделение и группировку информации о землях в соответствии с указанной классификацией.

## **Раздел 2. Варианты оценки земель для бухгалтерского учета**

9. Все объекты имущества, в том числе земельные участки, должны быть отражены в бухгалтерском учете предприятия.

10. Согласно статье 9 Конституции РФ земля и другие природные ресурсы могут находиться в частной, государственной, муниципальной и иных формах собственности.

Все объекты землепользования, находящиеся в обороте организаций, можно разделить на:

- а) земельные участки, находящиеся в обороте организации на правах собственности;
- б) земельные участки, находящиеся в обороте организации на условиях временного возмездного пользования (аренда);
- в) земельные участки, находящиеся в обороте организации по договорам доверительного управления.

11. Согласно действующему принципу имущественной обособленности, объекты землепользования, принадлежащие организации на правах собственности, должны учитываться на балансовом счете 01 «Основные средства».

12. Процедура регистрации перехода прав собственности на земельный участок предусмотрена Федеральным законом от 21 июля 1997 г. № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним».

13. Право частной собственности юридических лиц на земельные участки возникает в результате приватизации государственных или муниципальных земель, купли-продажи, обмена, иных сделок с землей, а также в результате внесения в уставный (паевой) капитал юридического лица.

### **2.1. Учет объектов землепользования при купле-продаже**

14. При осуществлении операций купли-продажи сельскохозяйственных земель руководствуются требованиями Федерального закона от 24.07.2002 № 101-ФЗ «Об обороте земель сельскохозяйственного назначения».

15. Согласно Федеральному закону от 02.01.2000 года № 28-ФЗ «О государственном земельном кадастре», все земельные участки на территории РФ должны быть поставлены на государственный кадастровый учет, в результате чего каждому наделу присваивают номера в соответствии с принятой классификацией.

16. При осуществлении операций купли-продажи сельскохозяйственных земель должны быть учтены следующие требования Закона:

- Продавец земельного участка из земель сельскохозяйственного назначения обязан известить в письменной форме высший исполнительный орган государственной власти субъекта Российской Федерации или в случаях, установленных законом субъекта Российской Федерации, орган местного самоуправления о намерении продать земельный участок с указанием цены, размера, местоположения земельного участка и срока, до истечения которого должен быть осуществлен взаимный расчет. Срок для осуществления взаимных расчетов по таким сделкам не может быть более чем 90 дней. Извещение вручается под расписку или направляется заказным письмом с уведомлением о вручении. В случае если субъект Российской Федерации или в соответствии с законом субъекта Российской Федерации муниципальное образование откажется от покупки, либо не уведомит в письменной форме продавца о намерении приобрести продаваемый земельный участок в течение 30 дней со дня поступления извещения, продавец в течение года вправе продать земельный участок третьему лицу по цене не ниже указанной в извещении цены.

- При продаже земельного участка по цене ниже ранее заявленной цены или с изменением других существенных условий договора продавец обязан направить новое извещение по установленным правилам. Сделка по продаже земельного участка, совершенная с нарушением преимущественного права покупки, ничтожна.

- Минимальные размеры образуемых новых земельных участков из земель сельскохозяйственного назначения могут быть установлены законами субъектов Российской Федерации в соответствии с требованиями земельного законодательства. Не допускается совершение сделок с земельными участками из земель сельскохозяйственного назначения, если в результате таких сделок образуются новые земельные участки, размеры и местоположение которых не соответствуют требованиям, установленным данным Законом.

- Максимальный размер общей площади сельскохозяйственных угодий, которые расположены на территории одного муниципального района и могут находиться в собственности одного гражданина и (или) одного юридического лица, устанавливается законом субъекта Российской Федерации равным не менее чем 10 процентам общей площади сельскохозяйственных угодий, расположенных на указанной территории в момент предоставления и (или) приобретения таких земельных участков.

17. Договор купли-продажи земли заключается в письменной форме. Объектом купли-продажи могут быть только земельные участки, прошедшие государственный кадастровый учет.

18. Договор купли-продажи земельного участка должен содержать обязательные условия для договоров данной категории: предмет и цену договора. Также в договоре стороны должны прописать существенные условия сделки. А именно продавец обязан:

- передать в собственность покупателя земельный участок надлежащего качества;
- предоставить покупателю полную информацию об участке, ограничениях его использования.

Покупатель же, в свою очередь, должен принять земельный участок и оплатить его стоимость.

Если в условиях договора не указаны перечисленные выше права и обязанности, то договор будет считаться незаключенным.

К правам и обязанностям по договору купли-продажи земельного участка так же можно отнести: возможность оплаты земельного участка в рассрочку; обязанность одной из сторон осуществить государственную регистрацию перехода прав собственности на земельный участок и другие права и обязанности.

При согласовании цены, стороны вправе привлечь для оценки земельного участка независимых оценщиков, которые рассчитают стоимость участка и предоставят сторонам реальную его цену.

Заключая договор купли-продажи земельного участка, необходимо обратить внимание на то, что права собственника могут быть ограничены законодательством.

19. Переход права собственности на купленный земельный участок должен быть зарегистрирован согласно ст. 551 Гражданского кодекса РФ. Затраты по регистрации перехода права собственности может взять на себя как покупатель, так и продавец (в зависимости от условий договора).

20. Объекты землепользования, согласно ПБУ 6/01, принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости.

Первоначальной стоимостью земельных участков признается сумма фактических затрат организации на приобретение.

Фактическими затратами при приобретении объектов землепользования являются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу;
- суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по межеванию и оценке земельных участков, являющихся объектами купли-продажи по договору;
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением земельного участка;
- государственные пошлины, уплачиваемые в связи с приобретением объекта землепользования и постановки его на кадастровый учет;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект землепользования;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением объекта землепользования и доведения его до состояния, пригодного к эксплуатации.

При постановке на учет объектов землепользования, право собственности, на которые перешло к организации на основании договора купли-продажи, оценка объекта должна осуществляться в соответствии с ценой, указанной в договоре.

21. Первоначальной стоимостью объектов землепользования, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами (обмен), признается стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей.

22. В случае если при совершении сделки купли-продажи невозможно установить рыночную цену то, согласно пункту 99 статьи 13 Приказа Министерства сельского хозяйства РФ от 19 июня 2002 г. № 559 «Об утверждении методических рекомендаций по бухгалтерскому учету основных средств сельскохозяйственных организаций», при постановке на учет должна применяться нормативная цена земли.

Нормативная цена земли – это установленная Правительством РФ минимальная цена земли. Она ежегодно определяется органами исполнительной власти субъектов РФ для земель различного целевого назначения по оценочным зонам, административным районам, поселениям согласно постановлению Правительства РФ от 15 марта 1997 г. № 319 «О порядке определения нормативной цены земли»

Базовая величина нормативной цены по части земель может не соответствовать реально существующему уровню рыночных цен. Органы исполнительной власти субъектов РФ могут вводить повышающие коэффициенты к базовой величине нормативной цены земли на территориях отдельных административно-территориальных образований или их частях (до 25%). При этом размер нормативной цены земли не должен превышать 75 процентов рыночных цен на земельные участки конкретного назначения.

23. Если сельскохозяйственная организация имеет здание или сооружения на земельном участке, находящемся в государственной или муниципальной собственности, и потому желает купить данный участок, то в данном случае следует руководствоваться требованиями Федерального закона от 24.07.2007г. №212-ФЗ «О внесении изменений в законодательные акты Российской Федерации в части уточнения условий и порядка приобретения прав на земельные участки, находящиеся в государственной или муниципальной собственности», устанавливающего предельный размер выкупной цены таких участков. В частности, для собственников объектов недвижимости, которые приобрели права собственности до вступления в силу действующего Земельного кодекса, выкупная цена устанавливается субъектами РФ в пределах 20% кадастровой стоимости для городов с численностью населения свыше 3 млн. человек и 2,5% кадастровой стоимости в иной местности.



Одним из вариантов оценки объектов землепользования является кадастровая цена.

24. **Кадастровая оценка** сельскохозяйственных и лесных земель проводится по единой методике в целях обеспечения сопоставимости результатов оценки на территории Российской Федерации и унификации методологических подходов оценки различных категорий земель. Вне черты городских и сельских поселений и земель лесного фонда государственная кадастровая оценка сельскохозяйственных угодий осуществляется на основе капитализации расчетного рентного дохода.

Государственная кадастровая оценка земель поселений проводится с учетом:

- уровня рыночных цен, ставок арендной платы за земельные участки в границах поселений (принимаются во внимание как застроенные, так и незастроенные земельные участки) и иной информации об объектах недвижимости;
- площади земельного участка;
- вида территориальной зоны и вида функционального (разрешенного) использования земельного участка;
- факторов местоположения и окружающей среды.

Кадастровая оценка земель поселений используется в следующих целях:

- в фискальных целях для налогообложения недвижимости, установления ставок земельного налога и величины арендной платы;
- для информационной поддержки рынка земли, фондового рынка ценных земельных бумаг и ипотеки;
- для оценки эффективности существующего функционального использования территории, расчетной поддержки проектных разработок генерального плана города и в планировании крупномасштабных мероприятий общегородского характера;
- для информирования широкого круга заинтересованных лиц о стоимости городских земель для осуществления их прав и обязанностей в отношении принадлежащей им недвижимости и планируемых сделок с недвижимостью.

25. Государственная кадастровая оценка земель проводится не реже одного раза в пять лет и не чаще одного раза в три года и основывается на классификации земель по целевому назначению и виду функционального использования. Органы исполнительной власти субъектов Российской Федерации утверждают средний уровень кадастровой стоимости по муниципальному району (городскому округу).

26. Признание объекта землепользования в бухгалтерском учете должно осуществляться только после постановки данного объекта на кадастровый учет территориальными органами Роснедвижимости.

27. Для постановки земли на кадастровый учет необходимо предоставить следующие документы:

- документ, подтверждающий уплату государственной пошлины;
- межевой план;

- технический план;
- акт обследования;
- документ, подтверждающий соответствующие полномочия представителя заявителя;
- документ, устанавливающий или удостоверяющий право заявителя на соответствующий объект недвижимости;
- документ, устанавливающий или удостоверяющий право собственности заявителя на объект недвижимости;
- документ, подтверждающий в соответствии с Федеральным законом принадлежность земельного участка к определенной категории земель;
- документ, подтверждающий в соответствии с Федеральным законом установленное разрешенное использование земельного участка)

28. Основанием для принятия к учету земельного участка является договор купли-продажи, зарегистрированный соответствующим образом, а также акт приемки-передачи земельного участка.

29. Операция по введению в оборот организации объектов землепользования по договору купли-продажи отражается следующими бухгалтерскими записями:

- приобретен в собственность организации земельный участок Дт 08 Кт 60 (76)
- уплачена государственная пошлина за регистрацию и постановку на кадастровый учет данного земельного участка Дт 08 Кт 76
- приняты к учету затраты на межевание и оценку, консультационные и прочие услуги Дт 08 Кт 76 (60)
- земельный участок введен в эксплуатацию Дт 01 Кт 08.

## **2.2. Учет объектов землепользования при внесении в уставный капитал**

30. В соответствии с пунктом 9 ПБУ 6/01 первоначальной стоимостью основных средств, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Гражданин, вступающий в число участников хозяйственного общества, товарищества или членов сельскохозяйственного кооператива, может внести в качестве вклада (в кооперативе – вступительного взноса) свой земельный участок или земельную долю.

31. На основании пункта 3 статьи 34 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. N 208-ФЗ «Об акционерных обществах» при оплате акций неденежными средствами для определения рыночной стоимости такого имущества должен привлекаться независимый оценщик, если иное не установлено федеральным законом. Величина денежной оценки имущества, произведенной учредителями и советом директоров (наблюдательным советом) общества, не может быть выше величины оценки, произведенной независимым оценщиком.

В акционерном обществе денежная оценка ресурсов, вносимых в уставный капитал при учреждении общества, производится по соглашению между учредителями, а вносимых в оплату дополнительных акций и иных ценных бумаг утверждается советом директоров общества. При этом совет директоров должен установить рыночную стоимость вносимого в уставный капитал ресурса. Оценка ресурса, вносимого при учреждении акционерного общества, производится учредителями единогласно, в то время как при внесении имущества в уставный капитал действующего общества его оценивает большинством голосов совет директоров (при наличии не менее половины директоров).

32. В сельскохозяйственных кооперативах в случае внесения в счет паевого взноса земельных участков, земельных и имущественных долей и иного имущества либо имущественных прав денежная оценка паевых взносов производится правлением кооператива и утверждается общим собранием членов кооператива. Общее собрание членов кооператива может утвердить методику денежной оценки передаваемого имущества и поручить правлению кооператива на основе этой методики организовать работу по денежной оценке указанного имущества. Результаты данной оценки подлежат утверждению наблюдательным советом кооператива. В этом случае на общее собрание членов кооператива выносятся только спорные вопросы по оценке земельных участков, земельных и имущественных долей и иного имущества. По решению общего собрания членов кооператива денежная оценка паевых взносов может быть подвергнута независимой экспертной проверке.

Оценка паевого взноса в фонд производственного кооператива (артели), превышающего двести пятьдесят установленных федеральным законом минимальных размеров оплаты труда, должна быть произведена независимым оценщиком, в соответствии с требованиями статьи 10 Федерального закона от 08.05.1996 г. № 41-ФЗ «О производственных кооперативах».

33. Для Обществ с ограниченной ответственностью законодательством установлены иные требования для оценки доли участников. Так, если номинальная стоимость (увеличение номинальной стоимости) доли участника общества в уставном капитале ООО, оплачиваемой неденежными средствами, составляет более чем 20000 рублей, то такой вклад должен оцениваться независимым оценщиком. Согласно пункту 2 статьи 15 Федерального закона от 08 февраля 1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» номинальная стоимость (увеличение номинальной стоимости) доли участника общества, оплачиваемой таким неденежным вкладом, не может превышать сумму оценки вышеуказанного вклада, определенную независимым оценщиком.

Денежная оценка земли передаваемой в качестве вклада в уставный капитал, производится самими участниками общества по взаимному соглашению. В данном случае стоимость земли может быть оценена в размере кадастровой стоимости земли, нормативной или рыночной цены земли. Оценка неденежных вкладов утверждается единогласным решением общего собрания.

Оценка должна производиться в соответствии с Федеральным законом от 29.07.98 г. № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации».

34. При внесении земли в виде вклада в уставной капитал вновь создаваемого или реорганизуемого предприятия, оценка стоимости земли независимым оценщиком является обязательной.

35. Денежная оценка земли, вносимой в уставной капитал, имеет некоторые различия в зависимости от момента внесения вклада (при учреждении общества или при увеличении его уставного капитала).

36. При внесении (вкладе) имущества (имущественных прав) в уставной (складочный) капитал (фонд, имущество фонда) физическими лицами и иностранными организациями его стоимостью (остаточной стоимостью) признаются документально подтвержденные расходы на его приобретение (создание) с учетом амортизации (износа), начисленной в целях налогообложения прибыли (дохода) в государстве, налоговым резидентом которого является передающая сторона, но не выше рыночной стоимости этого имущества (имущественных прав), подтвержденной независимым оценщиком, действующим в соответствии с законодательством указанного государства.

При оценке вклада оценщик должен знать, что рыночную стоимость имеют те земельные участки, которые способны удовлетворять потребности пользователя (потенциального пользователя) в течение определенного времени.

37. Рыночная стоимость земельного участка определяется исходя из его наиболее эффективного использования, то есть наиболее вероятного использования земельного участка, являющегося физически возможным, экономически оправданным, соответствующим требованиям законодательства, финансово осуществимым и в результате которого расчетная величина стоимости земельного участка будет максимальной. Наиболее эффективное использование земельного участка определяется с учетом возможного обоснованного его разделения на отдельные части, отличающиеся формами, видом и характером использования.

38. В бухгалтерском учете операции по внесению земельных участков в качестве вкладов в уставной капитал отражаются следующими проводками:

- поступили объекты землепользования в качестве вклада в уставной (складочный) капитал Дт 08 Кт 75
- уплачена государственная пошлина за регистрацию и постановку на кадастровый учет данного земельного участка Дт 08 Кт 76
- приняты к учету затраты на межевание и оценку, консультационные и прочие услуги Дт 08 Кт 76 (60)
- земельный участок введен в эксплуатацию Дт 01 Кт 08.

### **2.3. Учет при аренде**

39. Право аренды земельного участка означает срочное пользование им за плату на условиях договора аренды. Собственник земельного участка может предоставить арендатору по договору право ограниченного распоряжения участком – безвозмездного срочного пользования, субаренды, залога.

40. В соответствии с российским законодательством в аренду могут быть переданы прошедшие государственный кадастровый учет земельные участки из земель сельскохозяйственного назначения, в том числе земельные участки, находящиеся в долевой собственности.

41. В аренду может быть передан только «участок» (не доля), то есть объект, границы которого определены на местности и удостоверены в установленном порядке в результате землеустройства (межевания), кадастрового учета и государственной регистрации.

42. В случае передачи в аренду находящегося в долевой собственности земельного участка из земель сельскохозяйственного назначения договор аренды такого земельного участка заключается или с участниками долевой собственности, или с лицом, действующим на основании доверенностей, выданных ему участниками долевой собственности и удостоверенных должностным лицом органа местного самоуправления или удостоверенных нотариально.

43. Для государственной регистрации договора аренды необходимы следующие документы:

- договор аренды (2 экземпляра);
- подлинники и копии свидетельств о государственной регистрации права на земельные доли (участок);
- выписка из государственного земельного кадастра на земельный участок, передаваемый в аренду;
- протокол общего собрания участников общей долевой собственности на земельный участок с решением о выделении земельного участка и передаче его в аренду (подлинник и копия), доказательства надлежащего уведомления о собрании;
- личная явка в отдел Федеральной регистрационной службы арендаторов с паспортами или представителя с доверенностями;
- для юридического лица – документы, указанные выше в п. 3-4,
- квитанция об оплате государственной пошлины

44. Договор аренды земельного участка из земель сельскохозяйственного назначения может быть заключен на срок, не превышающий 49 лет.

45. Минимальный срок аренды земельного участка сельскохозяйственных угодий устанавливается законом субъекта Российской Федерации в зависимости от разрешенного использования сельскохозяйственных угодий, передаваемых в аренду.

46. В случае если, иное не предусмотрено законом или договором аренды, арендатор, надлежащим образом исполнявший свои обязанности, по истечении срока договора аренды имеет при прочих равных условиях преимущественное право на заключение договора аренды на новый срок.

47. Передача в аренду находящихся в государственной или муниципальной собственности земельных участков из земель сельскохозяйственного назначения осуществляется в порядке, установленном статьей 34 Земельного кодекса Российской Федерации, в случае, если имеется только одно заявление о передаче земельных участков из земель

сельскохозяйственного назначения в аренду, при условии предварительного и заблаговременного опубликования сообщения о наличии предлагаемых для такой передачи земельных участков в средствах массовой информации, определенных субъектом Российской Федерации. При этом принятие решения о передаче земельных участков в аренду допускается при условии, что в течение месяца с момента опубликования сообщения не поступили иные заявления.

48. Земли сельскохозяйственного назначения могут быть предоставлены в аренду для ведения крестьянского (фермерского) хозяйства (КФХ), личного подсобного хозяйства.

49. При оценке земельного участка следует принимать во внимание:

- целевое назначение и разрешенное использование данных земель;
- местоположение земельного участка
- преобладающие способы землепользования в ближайшей окрестности оцениваемого земельного участка;
- ожидаемые изменения на рынке земель поселений и земель сельскохозяйственных участков;
- ожидаемые условия эксплуатации и получения прибыли.
- существующее использование земельного участка.

50. Рыночная стоимость земельного участка со временем изменяется, поэтому оценка земли проводится по состоянию на конкретную дату. При изменении целевого назначения участка (разрешенного использования) его рыночная стоимость также изменяется.

51. Оценка объектов землепользования по договорам аренды может осуществляться по кадастровой цене, нормативной цене, договорной цене, текущей рыночной стоимости. Договорная цена земельного участка в свою очередь может устанавливаться на основе рыночной цены, нормативной цены или кадастровой стоимости земли

Оценка сельскохозяйственных земель это либо рыночная стоимость земельного участка, либо рыночная стоимость права аренды земельного участка.

52. Оценка земель сельскохозяйственного назначения определяется с учетом:

- целевого назначения и разрешенного использования данных земель;
- местоположения земельного участка;
- преобладающих способов землепользования в ближайшей окрестности оцениваемого земельного участка;
- ожидаемых изменений на рынке земель поселений и земель сельскохозяйственных участков;
- ожидаемых условий эксплуатации и получения прибыли;
- существующего использования земельного участка;
- фактической урожайности основных сельскохозяйственных культур, сенокосов, продуктивности пастбищ, многолетних насаждений, структуры посевных площадей;

- цены реализации продукции сельского хозяйства в данном регионе РФ и необходимых затрат на производство основных сельскохозяйственных культур, культивируемых на землях сельскохозяйственного назначения.

53. Федеральным законом от 24.07.2007г. №212-ФЗ «О внесении изменений в законодательные акты Российской Федерации в части уточнения условий и порядка приобретения прав на земельные участки, находящиеся в государственной или муниципальной собственности» годовой размер арендной платы земельных участков устанавливается в пределах:

- 2% кадастровой стоимости арендуемых земельных участков;
- 0,3% кадастровой стоимости арендуемых земельных участков из состава земель сельхозназначения;
- 1,5% кадастровой стоимости арендуемых земель участков, изъятых из оборота или ограниченных в обороте.

54. Порядок определения размера арендной платы, а также порядок, условия и сроки внесения арендной платы за земельные участки, государственная собственность на которые не разграничена, устанавливается органами государственной власти субъектов РФ.

Таким образом, сельскохозяйственные организации при предоставлении земель сельскохозяйственного назначения в арендное пользование должны устанавливать размер арендной платы исходя из 0,3% кадастровой стоимости арендуемого земельного участка.

55. Объекты землепользования, находящиеся в обороте организации на условиях аренды, не являются ее собственностью и учитываются на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства». Исключением являются объекты землепользования, аренда которых осуществляется по договору с последующим выкупом. При этом в договоре должно быть указано, что данный объект учитывается на балансе арендополучателя. В этом случае организация имеет право осуществлять учет объекта землепользования, находящегося в обороте предприятия по счету 01 «Основные средства».

## **2.4. Учет при доверительном управлении**

56. В соответствии со статьей 1012 Гражданского Кодекса РФ по договору доверительного управления имуществом одна сторона (учредитель управления) передает другой стороне (доверительному управляющему) на определенный срок имущество в доверительное управление, а другая сторона обязуется осуществлять управление этим имуществом в интересах учредителя управления или указанного им лица (выгодоприобретателя). Передача имущества в доверительное управление не влечет перехода права собственности на него к доверительному управляющему.

57. Гражданский кодекс РФ устанавливает особые требования к форме договора о доверительном управлении. Это должен быть письменный договор, подлежащий нотариальному заверению и регистрации органом государственной регистрации прав на недвижимое имущество. Если

вышеуказанные требования не соблюдаются, то заключенный договор является недействительным.

58. Доверительным управляющим может быть индивидуальный предприниматель или коммерческая организация, за исключением унитарного предприятия. Для земельных долей в подавляющем большинстве случаев доверительными управляющими являются сельскохозяйственные коммерческие организации или главы крестьянских хозяйств.

Доверительный управляющий осуществляет широкий спектр действий в отношении доверенного ему имущества с обязательным упоминанием об учрежденном доверительном управлении – в подписываемых договорах ставится отметка <Д.У.>. Это позволяет отличать действия управляющего в отношении собственного и доверенного ему имущества.

59. Договор доверительного управления имуществом заключается на срок, не превышающий пяти лет. Для отдельных видов имущества, передаваемого в доверительное управление, законом могут быть установлены иные предельные сроки, на которые может быть заключен договор. Относительно земельных долей никаких специальных указаний в законодательных актах по сроку договора нет.

При отсутствии заявления одной из сторон о прекращении договора по окончании срока его действия он считается продленным на тот же срок и на тех же условиях, какие были предусмотрены договором.

60. Передача земельных долей в доверительное управление подлежит государственной регистрации в том же порядке, что и переход права собственности на них. Несоблюдение этих условий влечет недействительность договора.

61. Отличие данного вида договора от всех, которые применялись при передаче земельных долей в собственность или пользование (и в том числе наиболее до сих пор распространенного – договора аренды), состоит в том, что по договору доверительного управления не тот, кто использует земельную долю, платит за это собственнику, а собственник земельной доли должен платить доверительному управляющему.

62. При передаче объектов имущества в доверительное управление их стоимость принимается равной бухгалтерской оценке в учете учредителя управления на дату вступления договора в силу.

63. Оценка сельскохозяйственных земель, при передаче их в доверительное управление, проводится с целью последующего их объективного и максимально правильного использования доверительным управляющим.

При оценке земель, передаваемых в доверительное управление, руководствуются требованиями Приказа Минфина России от 28.11.2001 № 97н «Об утверждении Указаний об отражении в бухгалтерском учете организаций операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления имуществом». Передача объектов землепользования в доверительное управление осуществляется учредителем управления по стоимости, по которой они числятся в бухгалтерском учете учредителя управления на дату вступления договора доверительного управления в силу. При этом дебетуется счет 79



"Внутрихозяйственные расчеты", субсчет "Расчеты по договору доверительного управления имуществом" в корреспонденции с кредитом счетов 01 "Основные средства".

64. Согласно статьи 6 Приказа Минфина России от 28.11.2001 № 97н «Об утверждении Указаний об отражении в бухгалтерском учете организаций операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления имуществом» в случае прекращения договора доверительного управления имуществом возвращенные учредителю управления объекты имущества учитываются им в той же оценке, по которой они были переданы в доверительное управление.

Таким образом, в соответствии с пунктом 5 статьи 276 Налогового Кодекса РФ, в случае возврата имущества у учредителя управления не образуется дохода (убытка) независимо от возникновения положительной (отрицательной) разницы между стоимостью переданного в доверительное управление имущества на момент вступления в силу и на момент прекращения договора доверительного управления имуществом.

65. При организации бухгалтерского учета доверительный управляющий обеспечивает самостоятельный учет операций по каждому договору доверительного управления имуществом, обособленный от операций, связанных с имуществом доверительного управляющего.

Отражение операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления земельными участками, формирование и учет доходов, расходов осуществляются в общеустановленном порядке при соблюдении принципов формирования учетной политики, принятой учредителем управления.

Для каждого договора доверительного управления должен быть открыт отдельный субсчет к счету 79 "Внутрихозяйственные расчеты" в разрезе учредителя управления и выгодополучателя.

Объекты землепользования, полученные от учредителя управления, учитываются по дебету счета 01 "Основные средства", и кредиту счета 79 "Внутрихозяйственные расчеты", субсчет "Расчеты по договору доверительного управления имуществом" по стоимости, числящейся в бухгалтерском учете учредителя управления на дату вступления договора доверительного управления имуществом в силу.

## **2.5. Учет при кредитовании под залог**

66. В соответствии со статьей 7 Федерального закона от 24.07.2002 N 101-ФЗ «Об обороте земель сельскохозяйственного назначения» залог земельных участков из земель сельскохозяйственного назначения осуществляется в соответствии с Федеральным законом от 16 июля 1998 года № 102-ФЗ «Об ипотеке (залоге недвижимости)».

По договору об ипотеке в соответствии со статьей 62 Федерального закона от 16 июля 1998 года № 102-ФЗ «Об ипотеке» могут быть заложены земельные участки в случаях, если соответствующие земли на основании

федерального закона не исключены из оборота или не ограничены в обороте. Сторонами по договору ипотеки земли являются:

- залогодатель – организация-должник, передающая землю в залог;
- залогодержатель – банк или другая организация, принимающая недвижимость в залог.

67. Заключенный между ними договор подлежит обязательной государственной регистрации (ст. 10 Закона № 102-ФЗ), без которой он считается недействительным. Предмет ипотеки на все время договора остается в распоряжении должника (п. 1 ст. 338 ГК РФ). Должник владеет имуществом, может им пользоваться, но не вправе продать, обменять или передать другой организации, если на то не имеется согласия кредитора.

68. Если на закладываемом земельном участке из состава земель сельскохозяйственного назначения находятся здания, строения, сооружения, в том числе возводимые на таком земельном участке, или иные прочно связанные с земельным участком объекты недвижимости, принадлежащие на том же праве собственнику такого земельного участка, ипотека такого земельного участка допускается только с одновременной ипотекой прочно связанных с ним объектов недвижимости.

69. Земельный участок, приобретенный с использованием кредитных средств банка или иной кредитной организации либо средств целевого займа, предоставленного другим юридическим лицом на приобретение этого земельного участка, считается находящимся в залоге с момента государственной регистрации права собственности заемщика на этот земельный участок, если иное не установлено Законом.

Залогодержателем по данному залогу является банк или иная кредитная организация либо другое юридическое лицо, предоставившие кредит или целевой заем на приобретение земельного участка или права аренды земельного участка.

70. В случае если земельные участки, находящиеся в муниципальной собственности, и земельные участки, государственная собственность на которые не разграничена, подлежат реализации на основании пункта 4 статьи 56 Закона «Об ипотеке», такие земельные участки реализуются в порядке, установленном статьей 38.1 Земельного кодекса РФ, с учетом следующих особенностей:

- начальная продажная цена устанавливается решением суда об обращении взыскания на земельный участок, заложенный по договору об ипотеке;
- организатором аукциона является специализированная организация, выбираемая залогодержателем с согласия залогодателя;
- предельное количество повторных аукционов и величина снижения на них начальной продажной цены определяются залогодержателем с согласия залогодателя, а в случае возникновения спора – организатором аукциона.

71. Не допускается обращение взыскания на заложенный земельный участок из состава земель сельскохозяйственного назначения до истечения

соответствующего периода сельскохозяйственных работ с учетом времени, необходимого для реализации произведенной или произведенной и переработанной сельскохозяйственной продукции. Данное требование действует до 1 ноября года, в котором предусмотрено исполнение обеспечиваемого ипотекой обязательства или его части, если договором об ипотеке не предусмотрена иная дата.

72. Оценка предмета ипотеки осуществляется в соответствии с законодательством, по соглашению сторон и указывается в денежном выражении.

Обязательство, обеспечиваемое ипотекой, должно быть названо в договоре об ипотеке с указанием его суммы, основания возникновения и срока исполнения. В тех случаях, когда это обязательство основано на каком-либо договоре, должны быть указаны стороны этого договора, дата и место его заключения. Если суммы обеспечиваемого ипотекой обязательства подлежит определению в будущем, в договоре об ипотеке должны быть указаны порядок и другие необходимые условия ее определения.

73. Если права залогодержателя удостоверяются закладной, на это указывается в договоре об ипотеке, за исключением случаев выдачи закладной при ипотеке в силу закона. Закладная является именной ценной бумагой, удостоверяющей права ее законного владельца. Обязанными по закладной лицами являются должник по обеспеченному ипотекой обязательству и залогодатель.

74. Оценка сельскохозяйственных земель необходима для определения кредитоспособности заемщика в случаях его кредитования. Условия и сроки предоставления займа рассматриваются кредитором, в зависимости от результата определения оценщиком рыночной стоимости земли, ликвидности, типичного срока экспозиции, возможных издержек при реализации объектов, роли и места рассматриваемых активов в бизнесе клиента.

Оценка земли, предоставляемой в залог по ипотечному кредиту, может быть выполнена

- по кадастровой оценке;
- по текущей рыночной стоимости.

Как правило, оценку земель при кредитовании под залог осуществляет банк-кредитор.

## **Раздел 3. Организация учета объектов землепользования**

### **3.1. Формы первичного учета**

75. Согласно приказу Минсельхоза РФ от 19 июня 2002 г. N 559 «Об утверждении методических рекомендаций по бухгалтерскому учету основных средств сельскохозяйственных организаций» в сельском хозяйстве для

отражения операций с землей могут быть использованы следующие формы первичной документации:

а) Межотраслевые:

- инвентарная карточка учета основных средств (форма N ОС-6);
- инвентарный список основных средств (по местам нахождения) (форма N ОС-9);

б) Отраслевые специализированные:

- акт приема-передачи основных средств (форма N 101-АПК) предназначен для оформления и принятия в состав основных средств отдельных объектов при вводе их в эксплуатацию, при внутреннем перемещении основных средств из одного подразделения в другое и для оформления передачи основных средств со склада (из запаса) в эксплуатацию.

Акт составляется в двух экземплярах при передаче основных средств другой организации, при внутреннем перемещении основных средств. При этом производятся соответствующие отметки в инвентарных списках основных средств подразделений, а инвентарные карточки перемещают по новому местонахождению основных средств.

- акт приема-передачи отремонтированных и реконструированных объектов (форма N 102-АПК) может применяться, как документ, устанавливающий возникновение или ремонт мелиоративных объектов и служащий основанием для перевода земельного участка в соответствующую группу;

- акт приема многолетних насаждений и передачи их в эксплуатацию (форма N 103-АПК) является документом, устанавливающим возникновение такого объекта, как многолетние насаждения, которые, в свою очередь, меняют статус земельного участка. Таким образом, данный акт может служить основанием перевода земельного участка в другую группу;

- акт на списание зданий и сооружений (форма N 104-АПК), может служить основанием для перевода земельного участка, находящегося на момент его оприходования под зданием или сооружением в другую группу объектов;

- акт на списание многолетних насаждений (форма N 108-АПК), так же как форма № 103-АПК может служить основанием для перевода земельного участка из группы в группу;

- акт на оприходование земельных угодий (форма N 111-АПК) предназначен для принятия на учет земельных угодий, имеющих стоимостную оценку. В документе дается полная характеристика принимаемых на баланс земельных угодий: площадь, вид угодий, место расположения и т.д. Данные в документ заносятся на основании документов, послуживших основанием для составления акта: договор купли-продажи (аренды и т.п.), межевой план, документы о постановке на кадастровый учет, акт приемки-передачи объекта землепользования и т.д. В акте так же указывается ответственное лицо, за кем закреплен участок.

Согласно Приказа Минсельхоза РФ от 16 мая 2003 г. N 750 "Об утверждении специализированных форм первичной учетной документации" оприходование на учет земельных участков может так же

осуществляться с применением Акта на оприходование земельных угодий (форма № 401-АПК) и Акта на оприходование земель (земельной доли) № 402-АПК.

76. Акты подписывают члены комиссии, он утверждается руководителем сельскохозяйственной организации, затем передается в бухгалтерию для зачисления земельных угодий в состав основных средств на дебет счета 01 "Основные средства" с кредита счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» (с предварительным отражением на основании документов по приобретению участка по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет "Приобретение земельных участков", и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»).

77. Основные средства, поступившие безвозмездно от других организаций, выявленные при инвентаризации неучтенные объекты основных средств, объекты неинвентарного характера (улучшение земель, раскорчевка площадей, лесные и водные угодья и др.) принимают на учет по актам, составленным соответствующими комиссиями.

78. При инвентаризации земельных угодий можно применять следующие формы: типовая - инвентаризационная опись основных средств (форма N ИНВ-1) и ведомственные - утвержденные Приказом Министерства сельского хозяйства и продовольствия Российской Федерации от 25.09.95 г. N 271 «Об утверждении ведомственных форм по инвентаризации основных средств»:

- инвентаризационная опись многолетних насаждений (форма N ИНВ 21-АПК);
- инвентаризационная опись питомников (форма N ИНВ 22-АПК);
- инвентаризационная опись земельных угодий (форма N ИНВ 25-АПК).

79. Для учета и обеспечения контроля за сохранностью основных средств каждому объекту присваивается инвентарный номер, вне зависимости от его местонахождения, назначения и эксплуатации. Инвентарный номер, присвоенный соответствующему земельному участку, должен быть закреплен в инвентарной карточке. На земельном участке должен быть установлен соответствующий знак, например в виде таблички с номером.

80. Аналитический учет земли должен осуществляться по земельным участкам. Характеристика земельного участка в первичных документах и инвентарных карточка должна, в том числе, содержать единицу измерения площади участка: га, кв.м, кв.км и количественные параметры площади участка, отраженные в документах на его оприходование или при переводе из группы в группу. Учет земли должен осуществляться по угодьям: пашни, сенокосы, пастбища, залежи и т.д. В том числе должны быть выделены две основные группы угодий: сельскохозяйственные и несельскохозяйственные. Земельные участки, не относящиеся к сельскохозяйственным угодьям согласно кадастрового учета (не входящие в оборот сельскохозяйственных земель), закрепленные за сельскохозяйственной организацией на основании соответствующих документов, необходимо учитывать отдельной группой.

81. Пообъектный учет земельных участков в бухгалтерии организуется на инвентарных карточках (форма N ОС-6), которые группируются

применительно к Общероссийскому классификатору основных фондов, а внутри разделов, подразделов, классов и подклассов - по месту эксплуатации (структурным подразделениям сельскохозяйственной организации).

82. При небольшом количестве объектов землепользования пообъектный учет рекомендуется осуществлять в инвентарной книге с указанием сведений по их видам и местам нахождения.

83. Синтетический и аналитический учет основных средств в сельском хозяйстве организуется в соответствии с требованиями Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств", ПБУ 6/01, утвержденного Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30.03.01 N 26н, Методическими указаниями по учету основных средств от 20.07.98 N 33н (с изменениями от 28 марта 2000 г. N 32н) и Методическими рекомендациями по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности агропромышленных организаций, утвержденными Приказом Министерства сельского хозяйства Российской Федерации от 13 июня 2001 г. N 654.

84. Для учета земельных участков, согласно вышперечисленным документам предназначен счет 01 «Основные средства», где на субсчете 01-6 "Земельные участки и объекты природопользования" учитывают наличие и движение земельных участков, лесных и водных угодий, месторождений полезных ископаемых, переданных организации в собственность, а также приобретенных за плату в соответствии с действующим законодательством.

85. В качестве регистров синтетического учета можно рекомендовать Ведомость учета объектов землепользования (Приложение 1).

В графе 1 Ведомости отражают данные категории земель в разрезе земельных угодий и земельных участков.

В графе 2 указывают количество земель конкретной группы угодий на начало года, согласно данных земельной кадастровой книги.

В графе 3 показывают первоначальную стоимость данной группы объектов землепользования.

В графах 4 и 6 показывают поступление или выбытие, соответственно, земель каждой категории землепользования в течение периода. Основанием для записи показателей являются документы на поступление и выбытие объектов землепользования: договоры, акты приемки-передачи, акты на оприходование объектов землепользования и т.п.

В графах 5 и 7 показывают стоимость поступивших и выбывших земельных объектов согласно соответствующим документам (акты, договоры, выписки из Государственного земельного кадастра, акты оценщиков, инвентарные карточки и т.д.).

В графе 8 отражают количество земельных угодий соответствующей категории на конец отчетного периода. Графа 8 = графа 2 + графа 4 – графа 6.

В графе 9 отражают стоимость земельных угодий соответствующей категории земель. Графа 9 = графа 3 + графа 5 – графа 7.

### 3.2. Земельная кадастровая книга

86. Группировка данных о земельных участках, находящихся в собственности предприятия в стоимостном выражении должна осуществляться в регистрах бухгалтерского учета по соответствующим балансовым и забалансовым счетам. Единым регистром учета наличия и движения земельных угодий, находящихся в обороте сельскохозяйственных предприятий, является Земельная кадастровая книга (Приложение 2). Книга содержит информацию в натуральном выражении о наличии земельных участков, находящихся в собственности организации и на условиях аренды. Единицей измерения всех показателей является гектар. Основанием для заполнения книги являются правоустанавливающие документы на земельные участки: документы кадастрового учета, в том числе межевой план, акты перевода земельных участков и т.д.

87. Первый раздел Книги предназначен для обобщения информации обо всех объектах землепользования в разрезе сроков использования данных объектов и заполняется следующим образом:

в графе 1 «№ по порядку» вписывается номер записи;

в графе 2 «Дата поступления» вписывают день, месяц и год поступления объекта землепользования в оборот организации»;

в графе 3 «Инвентарный номер участка» записывают инвентарный номер участка, присвоенный ему в организации;

в графе 4 «Местонахождение земельного участка» отражают информацию о нахождении участка на местности согласно межевому плану;

в графе 5 «Общая площадь» отражают площадь участка в гектарах;

в графе 6 «Срок предоставления участка» отражают год, до которого участок находится в обороте организации, согласно правоустанавливающим документам; если объект находится в собственности предприятия и срок его нахождения в обороте организации не ограничен, делается запись «бессрочно»;

в графе 7 «основание землепользования» отражается правовой статус нахождения земли в обороте организации: собственность, аренда, доверительное управление и т.д.;

в графе 8 «Наименование документа на право пользование землей, его номер» показывают наименование документа: договор аренды, договор купли-продажи, учредительный договор и т.д., его номер и дату, номер и дату документа о государственной регистрации права на использование объекта землепользования;

в графе 9 «Дата выбытия» в случае выбытия объекта землепользования из оборота организации, вписывают дату выбытия;

в графе 10 «Примечания» может отражаться дополнительная информация, носящая существенный характер для отражения информации об объекте землепользования.

Все записи по данному разделу вносятся дифференцированно: отдельно по разделу «Объекты землепользования, находящиеся в собственности»,

«Арендованные объекты землепользования», «Объекты землепользования, находящиеся в обороте организации на прочих основаниях»

88. Второй раздел Книги предназначен для отражения наличия земель в разрезе угодий:

в графе 1 «№ по порядку» вписывается номер записи;

в графе 2 «Год» вписывают год, по состоянию на 01 января которого делаются записи о наличии земельных угодий;

в графе 3 «Статус права пользования» вписывают информацию о статусе земельных объектов: аренда, собственность, доверительное управление и т.д. и срок использования: бессрочно или количество лет использования по соответствующим договорам;

в графе 4 «Общая земельная площадь земель, находящихся в обороте» отражают количество всех земель, находящихся в обороте организации в гектарах; графа 4 = графа 30 + графа 51;

в графе 5 «Пашни» показывают количество пахотных земель, находящихся в обороте организации в гектарах;

в графах 6-11 «Многолетние насаждения» отражают количество земель под многолетними насаждениями, находящихся в обороте организации в гектарах; в том числе:

в графе 6 «Всего» отражают общую сумму земель под многолетними насаждениями;

в графах 7-11 отражают соответственно количество земель, находящихся под различными группами многолетних насаждений: под садами, ягодниками, виноградниками и т.д. В свободные графы можно вписывать дополнительно те группы многолетних насаждений, которые присутствуют в обороте организации;

в графе 12 «Залежи» отражают общее количество залежных земель, находящихся в обороте организации в гектарах;

в графах 13–17 отражают информацию о наличии сенокосов, в т.ч.:

в графе 13 «Всего» отражают общее количество сенокосов, находящихся в обороте организации в гектарах;

в графе 14 отражают количество орошаемых сенокосов, находящихся в обороте организации в гектарах;

в графе 15 отражают количество осушенных сенокосов, находящихся в обороте организации в гектарах;

в графе 16 отражают количество улучшенных сенокосов, находящихся в обороте организации в гектарах;

в графе 17 «из графы 13 – не используются» показывают количество сенокосов, находящихся в обороте организации, но не используемых в производственной деятельности;

в графах 18–24 отражают информацию о пастбищах, находящихся в обороте организации в гектарах, в том числе:

в графе 18 – «Всего» показывают общее количество пастбищ, находящихся в обороте организации в гектарах;

в графе 19 «Суходольные» отражают количество суходольных пастбищ;



в графе 20 «Заболоченные» отражают количество заболоченных пастбищ;  
в графе 21 «Орошаемые» отражают количество орошаемых пастбищ;  
в графе 22 «Осушенные» показывают количество осушенных пастбищ;  
в графе 23 «Культурные (включая коренное улучшение земель)» отражают наличие пастбищ, в отношении которых проводились мероприятия по улучшению и окультуриванию и которые имеют соответствующий статус согласно документам кадастрового учета;

в графе 24 показывают общее количество пастбищ, которые не используются в производственной деятельности организации;

в графах 25 - 29 «Земли, находящиеся в пользовании других лиц» показывают наличие сельскохозяйственных угодий, которые, согласно правоустанавливающим документам, закреплены за организацией, но находятся в использовании у других лиц; в том числе:

в графе 25 «Всего» отражают общее количество сельскохозяйственных угодий, которые, согласно правоустанавливающим документам, закреплены за организацией, но находятся в использовании у других лиц;

в графе 26 «В аренде у юридических лиц» отражают количество земель, переданных другим юридическим лицам по договорам аренды;

в графе 27 «В аренде у физических лиц» отражают количество земель, переданных другим физическим лицам по договорам аренды;

в графе 28 «Переданные под приусадебные участки и садоводства» отражают количество сельскохозяйственных угодий, находящихся в обороте организации, но переданных на основании соответствующих документов (договоров с органами муниципальной власти или садоводствами) под приусадебные участки граждан и садоводства;

в графе 29 «Прочие» отражают количество земель, переданных другим лицам, в том числе органам государственной и (или) муниципальной власти на каких-либо условиях;

в графе 30 «Всего сельскохозяйственных угодий» отражают общее количество сельскохозяйственных угодий; графа 30 = графа 5 + графа 6 + графа 12 + графа 13 + графа 18 + графа 25;

в графах 31-34 «Лесные угодья» отражают информации о количестве земель, находящихся в обороте организации и отнесенных к лесным угодьям, в том числе:

в графе 31 «Всего» отражают общее количество лесных угодий;

в графе 32 «Естественный угодья» отражают количество земель, занятых под естественными лесными угодьями;

в графе 33 «Лесные питомники и искусственные леса» отражают количество земель под лесными питомниками и искусственными лесными насаждениями;

в графе 34 «из графы 31 – промышленная вырубка леса» отражают количество лесных угодий, на которых ведется промышленная вырубка леса;

в графе 35 «Кустарники» отражают количество земель, заросших кустарниками;

в графе 36 «Болота» отражают количество земель, закрепленных за организацией, покрытых болотами;

в графах 37-41 «Водные угодья» отражают количество земель, находящихся в обороте организации, покрытых водой, в том числе:

в графе 37 «Всего» отражают общее количество земель, покрытых водой;

в графе 38 «Под реками и ручьями» показывают количество земель, находящихся в обороте организации, покрытых реками и ручьями;

в графе 39 «Под озерами» отражает количество земель, находящихся в обороте организации под озерами;

в графе 40 «Под искусственными водоемами» отражают количество земель, находящихся в обороте организации, покрытых водоемами искусственного происхождения;

в графе 41 «Под каналами, коллекторами и канавами» отражают количество земель, находящихся в обороте организации, на которых расположены каналы, каналы и коллекторы;

в графе 42 «Земли под дорогами, прогонами и просеками» отражают земли, находящиеся в обороте организации, занятые под указанные объекты;

в графах 43–45 «Под зданиями и сооружениями» показывают количество земель, на которых находятся здания и сооружения;

в графе 43 «Всего» показывают общее количество таких земель;

в графе 44 «Под зданиями и сооружениями организации» отражают количество земель, находящихся под строениями организации;

в графе 45 «Под зданиями и сооружениями других лиц» показывают количество земель, находящихся в обороте организации, находящихся под строениями других юридических и физических лиц, в т.ч. органов муниципальной власти;

в графе 46 «Земли, занятые под добычу полезных ископаемых» отражают количество земельных угодий, находящихся в обороте организации, на которых осуществляется добыча полезных ископаемых, в т.ч. торфа;

в графах 47-49 «Земли нарушенные» показывают информацию о наличии в обороте организации земель, которые под воздействием различных факторов потеряли свои свойства и не пригодны для ведения сельскохозяйственной деятельности, в том числе:

в графе 47 «Всего» показывают общее количество нарушенных земель;

в графе 48 «В результате воздействия человека» отражают количество земель, которые утратили свои полезные свойства в результате воздействия человека;

в графе 49 «Естественных эрозий» показывают наличие земель, утративших свои полезные свойства в результате воздействия природных факторов, в том числе водных и ветровых эрозий;

в графе 50 «прочие земельные угодья» отражают наличие земель несельскохозяйственного назначения, не относящихся к категориям земель, отраженных в графах 31–49;

в графе 51 «Всего несельскохозяйственных угодий» отражают общее количество земель, находящихся в обороте организации, не являющихся

сельскохозяйственными угодьями; графа 51 = графа 31 + графа 35 + графа 36 + графа 37 + графа 42 + графа 43 + графа 46 + графа 47 + графа 50;

в графе 52 «Справочно: количество земельных долей (паев)» отражают количество земельных долей (паев) в долях; основанием для записи данного показателя является договор о передаче в аренду или в собственность земельных долей (паев).

89. Третий раздел Книги предназначен для отражения объектов землепользования, находящихся в обороте организации и относящихся к мелиорированным землям в разрезе угодий:

в графах 55–61 «Орошаемые земли» отражают земли, в отношении которых проведены мелиоративные работы по орошению, в т.ч.:

в графе 55 «Всего» отражают общее количество орошаемых земель, находящихся в обороте организации;

в графе 56 «Пашни» отражают наличие орошаемых пашен, находящихся в обороте организации;

в графе 57 «Многолетние насаждения» показывают наличие орошаемых земель под многолетними насаждениями;

в графе 58 «Залежи» отражают количество орошаемых земель, находящихся в обороте организации, относящихся к залежам;

в графе 59 «Сенокосы» отражают наличие орошаемых сенокосов в обороте предприятия;

в графе 60 «Пастбища» показывают наличие в обороте организации орошаемых пастбищ;

в графе 61 «из графы 55 – неиспользуемые земли» отражают количество орошаемых земель, находящихся в обороте организации, но не используемых в производственной деятельности;

в графе 62 «Земли, переданные под работы по орошению» отражают количество земель, временно выведенных из производственного использования в целях проведения работ по орошению;

в графе 63 «Справочно: земли с нарушенными, недействующими оросительными системами» отражают наличие земельных объектов с находящимися на них оросительными системами, которые на момент учетной записи не способны выполнять работы по орошению частично или полностью;

в графах 55–61 «Орошаемые земли» отражают земли, в отношении которых проведены мелиоративные работы по орошению, в т.ч.:

в графе 55 «Всего» отражают общее количество орошаемых земель, находящихся в обороте организации;

в графе 56 «Пашни» отражают наличие орошаемых пашен, находящихся в обороте организации;

в графе 57 «Многолетние насаждения» показывают наличие орошаемых земель под многолетними насаждениями;

в графе 58 «Залежи» отражают количество орошаемых земель, находящихся в обороте организации, относящихся к залежам;

в графе 59 «Сенокосы» отражают наличие орошаемых сенокосов в обороте предприятия;

в графе 60 «Пастбища» показывают наличие в обороте организации орошаемых пастбищ;

в графе 61 «из графы 55 – неиспользуемые земли» отражают количество орошаемых земель, находящихся в обороте организации, но не используемых в производственной деятельности;

в графе 62 «Земли, переданные под работы по орошению» отражают количество земель, временно выведенных из производственного использования в целях проведения работ по орошению;

в графе 63 «Справочно: земли с нарушенными, недействующими оросительными системами» отражают наличие земельных объектов с находящимися на них оросительными системами, которые на момент учетной записи не способны выполнять работы по орошению частично или полностью;

в графах 64–72 «Осушенные земли» отражают земли, в отношении которых проведены мелиоративные работы по орошению, в т.ч.:

в графе 64 «Всего» отражают общее количество осушенных земель, находящихся в обороте организации;

в графе 65 «Пашни» отражают наличие осушенных пашен, находящихся в обороте организации;

в графе 66 «Многолетние насаждения» показывают наличие осушенных земель под многолетними насаждениями;

в графе 67 «Залежи» отражают количество осушенных земель, находящихся в обороте организации, относящихся к залежам;

в графе 68 «Сенокосы» отражают наличие осушенных сенокосов в обороте предприятия;

в графе 69 «Пастбища» показывают наличие в обороте организации осушенных пастбищ;

в графе 70 «из графы 64 – неиспользуемые земли» отражают количество осушенных земель, находящихся в обороте организации, но не используемых в производственной деятельности;

в графе 71 «Земли, переданные под работы по осушению» отражают количество земель, временно выведенных из производственного использования в целях проведения работ по осушению;

в графе 72 «Справочно: земли с нарушенными, недействующими осушительными системами» отражают наличие земельных объектов с находящимися на них системами осушения, которые на момент учетной записи не способны выполнять работы по орошению частично или полностью.

90. Земельная кадастровая книга заполняется один раз в год по состоянию на 01 января. Данные земельной кадастровой книги являются основанием для заполнения Ведомости учета объектов землепользования (Приложение 1)

### **3.3. Механизм учета орошаемых и осушенных земель**

91. В обороте большинства сельскохозяйственных предприятий находятся мелиорированные земли: осушенные и орошаемые.

Согласно Федеральному закону от 10.01.1996 г. № 4-ФЗ под мелиорацией земель понимается коренное улучшение земель путем проведения гидротехнических, культуртехнических, химических, противозэрозионных, агролесомелиоративных, агротехнических и других мелиоративных мероприятий. Мелиорированные земли - земли, на которых проведены мелиоративные мероприятия.

Орошенные и осушенные земли преобладают в структуре мелиорированных земель России. Такие виды мелиоративных работ относят к гидромелиорации земель, которая состоит в проведении комплекса мелиоративных мероприятий, обеспечивающих коренное улучшение заболоченных, излишне увлажненных, засушливых, эродированных, смытых и других земель, состояние которых зависит от воздействия воды. Гидромелиорация земель направлена на регулирование водного, воздушного, теплового и питательного режимов почв на мелиорируемых землях посредством осуществления мер по подъему, подаче, распределению и отводу вод с помощью мелиоративных систем, а также отдельно расположенных гидротехнических сооружений.

Как правило, мелиорация осуществляется путем создания мелиоративных систем: осушительных или оросительных.

92. Под мелиоративными системами понимаются комплексы взаимосвязанных гидротехнических и других сооружений и устройств (каналы, коллекторы, трубопроводы, водохранилища, плотины, дамбы, насосные станции, водозаборы, другие сооружения и устройства на мелиорированных землях), обеспечивающих создание оптимальных водного, воздушного, теплового и питательного режимов почв на мелиорированных землях.

В современном хозяйственном обороте аграрных предприятий мелиоративные системы, как правило, представляют собой единую инвентарную единицу, которая неразрывно связана с земельными угодьями.

93. В бухгалтерском учете при отражении систем орошения и осушения в качестве объектов основных средств необходимо соблюдать следующие правила:

а) Объект соответствует требованиям ПБУ 6/01 и обладает одновременно всеми признаками объекта основных средств.

б) Объект является единым целым. В случае нарушения целостности объекта, он не способен выполнять свои функции в полной мере.

94. Согласно действующим правилам бухгалтерского учета, объекты мелиорации учитываются, как объекты основных средств, самостоятельной единицей без земельного участка. Земельный участок, подверженный орошению или осушению посредством воздействия данной системы так же учитывается самостоятельной инвентарной единицей.

95. В целях бухгалтерского, налогового и кадастрового учета орошаемые и осушаемые земли должны учитываться отдельными группами, т.к. это способствует более достоверному и оперативному формированию данных о наличии и движении земли.

96. В настоящее время сельскохозяйственные организации могут использовать частично или полностью в процессе сельскохозяйственного производства государственные мелиоративные системы (мелиоративные системы, находящиеся в государственной собственности и обеспечивающие межрегиональное и (или) межхозяйственное водораспределение и противопаводковую защиту, а также противозрозионные и пастбищезащитные лесные насаждения, которые необходимы для обеспечения государственных нужд) и мелиоративные системы общего пользования (мелиоративные системы, находящиеся в общей собственности двух или нескольких лиц либо переданные в установленном порядке в пользование нескольким гражданам (физическим лицам) и (или) юридическим лицам, а также защитные лесные насаждения, необходимые для нужд указанных лиц). Такие системы на балансе предприятий не учитываются и, как правило, в арендованном имуществе тоже. Использование же таких систем может оплачиваться текущими платежами за оказание услуг, либо не оплачиваться совсем.

Мелиоративные системы могут находиться в собственности организаций.

97. В отношении действующих систем орошения и осушения, которые были построены давно и используются по настоящее время, необходимо проводить регулярные инвентаризации (не реже 1 раза в 3 года). В целях достоверности отражения информации о системах орошения и осушения земель, подвергнутых разделу, в результате которых часть существующих систем осталась за пределами земельного участка, находящегося в обороте экономического субъекта, необходимо по результатам инвентаризации данный объект:

- списать полностью, в случае невозможности использования части системы, находящейся на земельных участках в обороте предприятия; либо
- списать полностью объект, отраженный в учете, как несуществующий, но при условии возможности функционирования части мелиоративной системы, находящейся в пределах земельного участка данной организации, оприходовать эту часть системы, как самостоятельную единицу, выявленную в результате инвентаризации.

Решение о списании и переоформлении мелиоративных систем должно приниматься на основании актов инвентаризации и решения соответствующих комиссий, которые могут дать заключение о действенности системы. При списании мелиоративных систем по акту инвентаризации составляется проводка: Д 02 К 01 – на сумму начисленной амортизации; Д 91 К 01 – на сумму остаточной стоимости системы. При оприходовании части системы, способной выполнять необходимые функции, делают запись: Д 08 К 91 - выявлен в результате инвентаризации объект основных средств, по рыночной стоимости объекта; Д 01 К 08 – введен в эксплуатацию объект мелиорации.

98. Системы осушения и орошения, создаваемые в настоящее время в сельскохозяйственных организациях, могут создаваться самостоятельно, а могут – путем осуществления подрядных работ.

99. В случае, если создание мелиоративных систем собственными силами не дает возможности использовать земельный участок по назначению, его

целесообразно на время мелиоративных работ вывести из состава основных средств, находящихся в эксплуатации, в отдельную группу. Для этого к счету 01 «Основные средства» можно открыть соответствующий субсчет «Земельные участки под мелиоративными работами и работами по коренному улучшению земель». Основание для этого служит Акт приемки-передачи основных средств.

100. В случае, если создание мелиоративных систем осуществляется сторонними организациями, перевод земель в категорию земельных участков под мелиоративными работами и работами по коренному улучшению земель осуществляется на основании акта (накладная) приемки-передачи основных средств (форма N ОС-1) или акт приемки-сдачи отремонтированных, реконструируемых и модернизированных объектов (форма N ОС-3)

Капитальные вложения по коренному улучшению земель, если они учтены как отдельный объект основных средств неинвентарного характера, списываются на затраты производства путем начисления амортизации. На сумму начисленной амортизации дебетуется счет 20 "Основное производство" субсчет "Растениеводство" и кредитуется счет 02 "Амортизация основных средств".

101. Сумма начисленной амортизации распределяется на сельскохозяйственные культуры, которые возделываются на улучшенном земельном участке пропорционально площади посева.

102. Для учета затрат по строительству систем орошения или осушения используется счет 08 «Вложения во внеоборотные активы». Аналитический учет ведется пообъектно.

103. Для учета работ по орошению и осушению можно использовать следующие формы учетных регистров:

- а) Ведомость учета затрат на осушение земель (Приложение 3)
- б) Ведомость учета затрат на осушение земель (Приложение 4)
- в) Ведомость учета затрат на коренное улучшение земель (Приложение 5)
- г) Журнал-ордер учета затрат на мелиорацию и коренное улучшение земель (Приложение 6)
- д) Ведомость учета текущих затрат на улучшение земель (Приложение 7)

### **3.4. Учет капитальных затрат на коренное улучшение земель**

104. Согласно методическим рекомендациям по бухгалтерскому учету основных средств сельскохозяйственных организаций, (утверждены Приказ Минсельхоза РФ от 19 июня 2002 г. N 559), осуществляемых в форме капитальных вложений в сельскохозяйственных организациях, единицей бухгалтерского учета инвестиций в форме капитальных вложений являются виды или отдельные объекты капитальных вложений (инвентарные и неинвентарные). Учет всех капитальных затрат, в том числе затрат на коренное улучшение земель ведется по счету 08 "Вложения во внеоборотные активы".

К счету 08 "Вложения во внеоборотные активы" может быть открыт субсчет 08-1 "Приобретение земельных участков и капитальные затраты на коренное улучшение земель", на котором учитываются затраты по

приобретению организацией земельных участков и объектов природопользования.

По дебету счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" отражаются фактические затраты, включаемые в первоначальную стоимость объектов основных средств, нематериальных и других соответствующих активов.

Сформированная первоначальная стоимость объектов основных средств, нематериальных активов и др., принятых в эксплуатацию и оформленных в установленном порядке, списывается со счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" в дебет счета 01 "Основные средства", 03 "Доходные вложения в материальные ценности", 04 "Нематериальные активы".

105. Существуют два варианта отражения затрат на коренное улучшение земель. В случае, если эти работы приводят к созданию инвентарного объекта (осушительная или оросительная система), затраты на создание таких систем признаются отдельным учетным объектом и приходуются проводкой Д 01 К 08 на основании акта приема-передачи основных средств (форма N 101-АПК); или акт приема-передачи отремонтированных и реконструированных объектов (форма N 102-АПК). Если в результате работ по коренному улучшению земель, произошли значимые изменения качества земель и при этом не создается отдельного объекта учета, то результат такой работы может быть отражен в учете, как увеличение стоимости объекта основных средств в результате реконструкции, модернизации. Существует и вариант учета затрат по коренному улучшению земель отдельным инвентарным объектом, которые признаются как объект основных средств. Проводка при этом составляется аналогичная: Д 01 К 08 – на сумму фактических затрат по коренному улучшению земель.

106. Учет капитальных затрат по коренному улучшению, мелиоративным работам по созданию орошаемых и осушенных земель ведется на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы" субсчет 08-1 "Приобретение земельных участков и капитальные затраты на коренное улучшение земель". При проведении данных работ хозяйственным способом, затраты собираются по дебету счета 08 по следующим статьям:

- оплата труда с отчислениями на социальные нужды;
- удобрения минеральные и органические;
- материалы для известкования и фосфоритования кислых почв;
- материалы для гипсования и мелиоративной обработки солонцовых почв;
- строительные и прочие материалы;
- приобретение и монтаж соответствующего оборудования и приспособлений;
- содержание основных средств, используемых на работах по коренному улучшению земель, в том числе:
  - а) нефтепродукты;
  - б) амортизация основных средств;
  - в) ремонт основных средств;
- специализированные работы и услуги;



- организация производства и управление капитальными работами по коренному улучшению земель;

- прочие затраты по коренному улучшению земель.

107. По итогам года все затраты капитального характера по относящимся к принятым в эксплуатацию площадям на основании акта приемки-сдачи выполненных работ списываются с кредита счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" в дебет счета 01 "Основные средства". По окончании мелиоративных работ и ввода в эксплуатацию орошаемых и осушенных земель как отдельных объектов составляется Акт на оприходование земельных угодий (ф. N 401-АПК), на основании которого затраты по мелиорации земель также списываются со счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" на счет учета основных средств (отдельные аналитические счета). В акте указывают площадь каждого участка орошаемых или осушенных земель, место расположения, стоимость выполненных работ и другие необходимые показатели.

108. В случае если работы по коренному улучшению земель и мелиоративным работам осуществляются подрядным способом, они принимаются единой суммой стоимости объекта от подрядчика по акту выполненных работ или по акту приемки-сдачи отремонтированных, реконструируемых и модернизированных объектов (форма N ОС-3). При этом составляется бухгалтерская запись Д 08 К 60 на сумму стоимости работ по коренному улучшению земель.

109. Аналитический учет капитальных вложений на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы" в мелиорацию земель ведут по видам ирригационно-мелиоративных и других работ по коренному улучшению, каждому участку орошаемых и осушенных земель с указанием объема и стоимости каждого вида мелиоративных и культуртехнических работ. При этом аналитические счета целесообразно группировать отдельно по группам капитальных вложений инвентарного характера.

110. Отдельные виды затрат по улучшению земель, носящие долговременный характер, могут не включаться в капитальные вложения. Так, затраты по созданию улучшенных пастбищ, работы по первичному окультуриванию сельскохозяйственных угодий (включая луга и пастбища): известкование и фосфоритование кислых почв, гипсование и мелиоративная обработка солонцовых почв, комплекс работ по заготовке, транспортировке и использованию торфа; внесение в почву минеральных и органических удобрений, включая затраты на заделку вносимых удобрений в почву; выборочное бороздование для отвода излишних поверхностных вод; закрепление балок, оврагов, песков и других неудобных земель относятся к расходам будущих периодов и затем списываются на текущие затраты под соответствующие культуры, занятые на этих площадях. Стоимость таких работ относят на текущие затраты или расходы будущих периодов.

111. Произведенные организацией мелиоративные работы на арендованных землях учитываются как отдельные инвентарные объекты.

112. Объект основных средств принимается к учету по первоначальной стоимости, которой в данном случае признается сумма фактических затрат

организации на выполнение мелиоративных работ или стоимость работ по созданию объекта, согласно договора и акта выполненных работ подрядчика.

113. Капитальные вложения на коренное улучшение арендованных земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы) и капитальные вложения в арендованные объекты основных средств являются объектами бухгалтерского учета сельскохозяйственной организации, если в соответствии с заключенным договором аренды эти капитальные вложения являются собственностью арендатора.

114. Затраты такого характера по законченным работам капитального характера на коренное улучшение земель списываются с кредита счета учета вложений во внеоборотные активы в корреспонденции с дебетом счета учета основных средств (Дт 01 Кт 08). На сумму произведенных затрат арендатором открывается отдельная инвентарная карточка на отдельный инвентарный объект.

115. В случае, если в соответствии с заключенным договором аренды арендатор передает произведенные капитальные вложения арендодателю, затраты по законченным работам капитального характера, подлежащие компенсации арендодателем, списываются с кредита счета учета вложений во внеоборотные активы в корреспонденции с дебетом счета учета расчетов (Дт 76 Кт 08).

### **3.5. Учет арендованных и сданных в аренду земельных участков**

116. В целях обеспечения полноты учета все объекты земли должны быть отражены в бухгалтерском учете, в том числе арендованные земельные участки. Все договоры аренды должны быть зарегистрированы.

117. Для государственной регистрации договора аренды необходимы следующие документы:

- договор аренды (2 экземпляра),
- подлинники и копии свидетельств о госрегистрации права на землю,
- выписка из государственного земельного кадастра на земельный участок, передаваемый в аренду,
- протокол общего собрания участников общей долевой собственности на земельный участок с решением о выделении земельного участка и передаче его в аренду (подлинник и копия), доказательства надлежащего уведомления о собрании,
- личная явка в отдел Федеральной регистрационной службы арендаторов с паспортами или представителя с доверенностями,
- квитанция об оплате регистрации.

118. Договор аренды земельного участка из земель сельскохозяйственного назначения может быть заключен на срок, не превышающий 49 лет.

119. Арендованные объекты не являются собственностью организации, соответственно, они не могут быть отражены на балансовых счетах.

120. Учет арендованных земельных участков должен обеспечить полную информацию о наличии и движении земель, находящихся в обороте предприятия. Основанием для признания объекта землепользования, как объекта аренды является договор аренды. Оценка арендованных земель описана в главе 2 настоящих рекомендаций. Моментом отражения объекта землепользования в учете является момент передачи земли в оборот организации. Основанием этому является Акт приемки-передачи объекта основных средств.

При этом делаются все соответствующие записи в Земельную кадастровую книгу и Ведомость учета арендованных земельных участков. Синтетический учет арендованных земельных участков рекомендуется вести на забалансовом счете 012 "Земельные угодья". Счет предназначен для обобщения информации о наличии и движении земельных угодий, полученных в аренду.

121. В целях оптимизации информации, целесообразно вести отдельный учет по участкам земли арендованным по долям у физических лиц, арендованным у юридических лиц, арендованным у физических лиц не в форме доле, арендованным у органов муниципальной, государственной власти. Аналитический учет по счету 012 "Земельные угодья" ведут по каждому земельному угодью, земельной доли в гектарах.

122. Учет земельных участков на балансовых счетах возможен в случаях долгосрочной аренды и при аренде с правом выкупа. Основание для отражения арендованных земельных участков по дебету балансового счета 01 «Основные средства» является договор, где прописаны указанные условия.

123. Арендные платежи за землю отражают проводками:

Д 20.1 К 76 – при списании на затраты растениеводства

Д 20.2 К 76 – при списании на затраты животноводства

Д 20.3 К 76 – при списании на затраты промышленного производства

Д 26 К 76 – при списании аренды земель общехозяйственного назначения.

Д 44 К 76 – при списании затрат на аренду земель под торговые точки и общепит.

При передаче земли в аренду возможны несколько вариантов синтетического учета.

В случае, если земельные участки не планируется использовать в качестве основных средств, а только для предоставления в аренду, целесообразно их отразить по дебету счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности» или выделить их в отдельную группу по счету 01 «Основные средства». Аналитический учет целесообразно вести по участкам земли, согласно договоров аренды.

Доход от предоставления земельных участков в аренду отражают бухгалтерскими записями:

Д 76 К 91 – отражен доход от сдачи земель в аренду

Д 50, 51, 41, 10, 20, 26 К 76 – отражены поступления в счет оплаты арендных платежей денежными средствами, сырьем, товарами, услугами и т.д.

124. При оплате аренды на условиях предоплаты доходы от аренды должны признаваться в соответствии с требованиями временной

определенности, т.е. поступившие в счет оплаты арендных платежей средства учитываются по кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов».

125. Для организации учета арендованных и переданных в аренду объектов землепользования можно рекомендовать следующие регистры учета:

- 1) Ведомость учета арендованных участков (Приложение 8).
- 2) Ведомость учета участков земли, переданных в аренду (Приложение 9).
- 3) Ведомость учета текущих затрат по арендованным землям (Приложение 10).
- 4) Ведомость учета капитальных затрат по арендованным землям (Приложение 11).
- 5) Журнал ордер учета капитальных затрат по арендованным землям (Приложение 12).

### **3.6. Учет земельных участков, разделенных на паи (доли)**

126. Основная часть сельскохозяйственных угодий, поделенных на паи (доли), осталась закрепленной как единый объект землепользования за какими-либо экономическими субъектами, либо осталась безхозной, и не была поделена на причитающиеся по документам о выделении земельных паев гражданам участки.

Участники долевой собственности на земельный участок из земель сельскохозяйственного назначения о проведении общего собрания участников долевой собственности не позднее чем за тридцать дней до дня его проведения уведомляются в письменной форме (почтовые открытки, письма) и посредством размещения соответствующих объявлений на информационных щитах, расположенных на территории муниципального образования по месту нахождения земельного участка, находящегося в долевой собственности, или опубликования сообщения в средствах массовой информации, определенных субъектом Российской Федерации и источнике официального опубликования нормативных правовых актов органа местного самоуправления по месту нахождения земельного участка.

Общее собрание участников долевой собственности проводится:

- по предложению сельскохозяйственной организации, использующей этот земельный участок,
- или по предложению участника долевой собственности на этот земельный участок.

Орган местного самоуправления по месту нахождения земельного участка, находящегося в долевой собственности, вправе обратиться к сельскохозяйственной организации, использующей этот земельный участок, с предложением о созыве общего собрания участников долевой собственности на земельный участок.

Общее собрание участников долевой собственности считается правомочным, если на нем присутствуют участники долевой собственности на этот земельный участок, составляющие не менее чем 20 процентов их общего числа или владеющие более чем 50 процентами долей в праве общей

собственности на этот земельный участок. Решение считается принятым, если за него проголосовали участники долевой собственности на этот земельный участок, присутствующие на таком собрании и владеющие в совокупности более чем 50 процентами долей в праве общей собственности на этот земельный участок от общего числа долей, которыми обладают присутствующие на таком собрании участники долевой собственности на этот земельный участок. Принятое решение оформляется протоколом.

Приложением к протоколу общего собрания участников долевой собственности является список присутствующих на нем участников долевой собственности на этот земельный участок с указанием реквизитов документов, удостоверяющих их права на землю. Указанный протокол оформляется в трех экземплярах, один из которых хранится у председателя общего собрания участников долевой собственности, второй – у лица, по предложению которого проводилось это собрание, третий – в органе местного самоуправления по месту нахождения земельного участка, находящегося в долевой собственности.

127. Решением общего собрания участников долевой собственности определяются:

- условия передачи земельного участка, находящегося в долевой собственности, в аренду, уставный (складочный) капитал или доверительное управление;
- местоположение части находящегося в долевой собственности земельного участка, в границах которой в первоочередном порядке выделяются земельные участки в счет земельных долей;
- местоположение части находящегося в долевой собственности земельного участка, в границах которой находятся не востребованные земельные доли;
- местоположение части находящегося в долевой собственности земельного участка, в границах которой выделяются земельные участки в счет земельных долей для передачи таких земельных участков в аренду;
- местоположение части находящегося в долевой собственности земельного участка, в границах которой выделяются земельные участки в счет земельных долей для передачи таких земельных участков в уставный (складочный) капитал;
- местоположение части находящегося в долевой собственности земельного участка, в границах которой выделяются земельные участки в счет земельных долей для передачи таких земельных участков в доверительное управление (ст. 14 Федеральный закон от 24 июля 2002г. N101-ФЗ "Об обороте земель сельскохозяйственного назначения")

128. По общему правилу определение на местности границ части земельного участка, соразмерной доле в общей собственности на этот участок, производится в двух случаях. Во-первых, в случае раздела имущества (выдела доли в натуре) – выдела части земельного участка с целью создания из выделяемой части самостоятельного объекта недвижимости, на который будет

регистрироваться право собственности (ст. 252 ГК РФ). При этом выделяемая и оставшаяся часть подлежат кадастровому учету как самостоятельные вновь образованные объекты (земельные участки), и им должны присваиваться новые кадастровые номера. Во-вторых, определение на местности границ части земельного участка происходит в случае, если участник общей собственности реализует свое право (ст. 247 ГК РФ) на предоставление в его владение и пользование части земельного участка, соразмерного его доле. В этом случае ранее учтенный земельный участок сохраняется, а в кадастровом учете должны отражаться сведения о сформированной части, и ей должен присваиваться кадастровый номер части.

129. Основным способом распоряжения земельными долями в настоящее время является выдел земельного участка в натуре в счет этих долей для передачи данного земельного участка в аренду или для продажи. Чтобы произвести такой выдел земельного участка, первоначально необходимо подтверждение прав собственности на земельные доли, в счет которых выделяется земельный участок, а затем внесение в реестр соответствующих записей о том, что в счет земельных долей был выделен земельный участок.

130. В бухгалтерском учете хозяйств необходима организация аналитического, синтетического и документального учета наличия и движения земельных участков, которые согласно правоустанавливающим документам находятся в обороте предприятия. Необходимо установить порядок учета земельных долей: находящихся в собственности предприятия на основании договоров купли-продажи и вклада в уставный капитал; переданных предприятию по договору аренда (средне- и долгосрочной) от работников предприятия и от лиц, не являющихся работниками предприятия (в т.ч. пенсионеры – бывшие работники и другие лица). Учет земель, разделенных на паи (доли), находящихся в обороте предприятия должен вестись параллельно основному аналитическому и синтетическому учету земель. Так как единицей измерения объектов землепользования для отражения наличия и движения этих объектов в бухгалтерском учете считается гектар (га) или – для участков закрытого грунта, квадратный метр (кв. м.), учет земельных участков в долях (паях) не может осуществляться в учете, как основной.

131. Информация об объектах землепользования в долях (паях) необходима в организации 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 предприятия.

132. Для учета земельных долей (паев) и прочих фактов хозяйственных операций, связанных с ними рекомендуется использовать следующие регистры учета:

- 1) Книга учета наличия и движения земельных долей (паев) (Приложение 13).
- 2) Ведомость учета вкладов в уставный капитал в форме земельных долей (паев) (Приложение 14).
- 3) Ведомость расчетов за паи (Приложение 15).

## Раздел 4. Организация налогового учета

### 4.1. Порядок постановки на кадастровый учет

133. Порядок проведения государственного кадастрового учета земельных участков установлен Федеральным законом от 24 июля 2007 г. N 221-ФЗ "О государственном кадастре недвижимости", согласно которому сельскохозяйственные организации при постановке объекта землепользования на кадастровый учет подают документы: заявки, правоустанавливающие документы на земельные участки, документы о межевании земельных участков, в органы, осуществляющие деятельность по ведению государственного земельного кадастра.

134. Государственный кадастровый учет земельных участков проводится (ГКУ):

- в течение месяца со дня подачи заявки о проведении ГКУ определенного земельного участка;
- по месту нахождения земельных участков в обязательном порядке на всей территории РФ по единой методике, независимо от форм собственности на землю, целевого назначения и разрешенного использования земельных участков;
- плата за проведение ГКУ земельных участков с заявителей не взимается;
- ГКУ земельных участков, проводившийся в установленном порядке на территории РФ до вступления в силу настоящего ФЗ, является юридически действительным.

135. ГКУ земельных участков проходит в следующем порядке:

1. проверка предоставленных заявителем документов (не подлежат приему документы, имеющие подчистки, приписки, зачеркнутые слова или иные не оговоренные в них исправления, документы, исполненные карандашом, с серьезными повреждениями, не позволяющими однозначно истолковать их содержание);
2. присвоение кадастровых номеров земельным участкам (учет и систематизация кадастровых номеров, присваиваемых на территории кадастрового района, в журнале учета кадастровых номеров);
3. выполнение учетных кадастровых записей (внесение описания земельного участка, позволяющего однозначно выделить его из других, в формы ГРЗ КР);
4. изготовление и утверждение кадастровых карт (планов) земельных участков (утвержденные КПЗУ выдаются заявителям в установленном порядке);
5. формирование кадастровых дел (в дело помещаются все документы, на основании которых, в форме ГРЗ КР занесены сведения о земельных участках, а также копии документов, подготовленных по заявкам о выдаче информации);

б. организация архивного хранения документов ГЗК.

136. При оформлении правоустанавливающих документов на земельные участки итоговыми действиями являются действия по регистрации права собственности или договоров аренды в органах государственной регистрации. В настоящее время это органы Роснедвижимости, на которых возложены обязанности по регистрации всех сделок и прав по земельным объектам.

137. В пакет документов, на основании которых осуществляется регистрация входят:

а) документ, подтверждающий уплату государственной пошлины, в качестве которого либо квитанция на оплату госпошлины через отделение Сбербанка либо платежное поручение об оплате государственной пошлины

б) межевой план, который представляет собой документ, составленный на основе кадастрового плана соответствующей территории или кадастровой выписки о соответствующем земельном участке и в котором воспроизведены определенные внесенные в государственный кадастр недвижимости сведения и указаны сведения об образуемых земельном участке или земельных участках, либо о части или частях земельного участка, либо новые необходимые для внесения в государственный кадастр недвижимости сведения о земельном участке или земельных участках.

в) технический план здания, сооружения, помещения либо объекта незавершенного строительства или копия разрешения на ввод объекта капитального строительства в эксплуатацию при постановке на учет объекта недвижимости и для регистрации земельного участка в собственность или при переводе из одной категории земель в другую;

г) акт обследования, подтверждающий прекращение существования объекта недвижимости (при снятии с учета такого объекта недвижимости) на основании которого так же осуществляется регистрация перевода земель из категории в категорию;

д) документ, подтверждающий соответствующие полномочия представителя заявителя (приказ о назначении на должность, протоколы заседаний учредителей, доверенность);

е) копия документа, устанавливающего или удостоверяющего право заявителя на соответствующий объект недвижимости (при учете изменений такого объекта недвижимости, учете адреса правообладателя или снятии с учета такого объекта недвижимости и отсутствии сведений о зарегистрированном праве данного заявителя на такой объект недвижимости в государственном кадастре недвижимости);

ж) копия документа, устанавливающего или удостоверяющего право собственности заявителя на объект недвижимости либо подтверждающего установленное или устанавливаемое ограничение (обременение) вещных прав на такой объект недвижимости в пользу заявителя (при учете части такого объекта недвижимости, за исключением случая, если заявителем является собственник такого объекта недвижимости и в государственном кадастре недвижимости содержатся сведения о зарегистрированном праве собственности этого заявителя на такой объект недвижимости);



- з) копия документа, подтверждающего в соответствии с Федеральным законом принадлежность земельного участка к определенной категории земель;
- и) копия документа, подтверждающий в соответствии с Федеральным законом установленное разрешенное использование земельного участка.

138. При отражении информации о возникшем праве собственности на участок или права на его использование в бухгалтерском учете из данных документов формируется информация для записи в соответствующих документах, книгах и регистрах бухгалтерского учета. На основании документа, подтверждающего уплату государственной пошлины, а так же документов технического характера (межевой и технический план, акт обследования) в бухгалтерском учете отражаются и подтверждаются расходы на государственную регистрацию и оформление земельного участка. Такие расходы включаются в первоначальную стоимость объекта. При этом делают записи: Дт 08 Кт 76, 60.

139. На основании технических документов (межевого плана), а так же документов, подтверждающих принадлежность земельного участка к определенной категории земель, делаются соответствующие записи о состоянии и характеристиках объектов в Земельную кадастровую книгу, инвентарные карточки, первичные документы.

140. Признание объекта землепользования в качестве собственного объекта осуществляется на основании договора купли-продажи. Зарегистрированный договор и наличие всех документов, подтверждающих право собственности на земельный участок, являются основанием для записи: Дт 08 Кт 60 (76). Акт приемки-передачи объекта является основанием для перевода его в эксплуатацию: Д 01 К 08 или на дополнительные мероприятия по улучшению земель.

Договор аренды, зарегистрированный в органах Роснедвижимости, является основанием для отражения стоимости арендованного земельного объекта на забалансовых счетах.

## **4.2. Категории земель в целях налогообложения**

141. Согласно действующему законодательству земельный налог устанавливается Налоговым кодексом РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований, вводится в действие и прекращает действовать в соответствии с указанным Кодексом и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований, и обязателен к уплате на территориях этих муниципальных образований.

142. Налогоплательщиками налога признаются организации и физические лица, обладающие земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения.

143. Не признаются налогоплательщиками организации и физические лица в отношении земельных участков, находящихся у них на праве безвозмездного срочного пользования или переданных им по договору аренды.

144. Налоговым периодом признается календарный год.

145. Отчетными периодами для организаций и физических лиц, являющихся индивидуальными предпринимателями, признаются первый квартал, второй квартал и третий квартал календарного года.

146. Суммы авансовых платежей при этом исчисляются по истечении первого, второго и третьего квартала текущего налогового периода как одна четвертая соответствующей налоговой ставки процентной доли кадастровой стоимости земельного участка по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

147. Объектом налогообложения признаются земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования (городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга), на территории которого введен налог.

148. Налоговая база определяется как кадастровая стоимость земельных участков, признаваемых объектом налогообложения в соответствии со статьей 389 Налогового Кодекса РФ.

#### **4.3 Налоговые регистры для определения налога на землю по видам сельскохозяйственных угодий**

149. Кадастровая стоимость земельного участка, являющаяся основой для расчета земельного налога, определяется в соответствии с земельным законодательством Российской Федерации в отношении каждого земельного участка по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

150. Налоговая база в отношении земельного участка, находящегося на территориях нескольких муниципальных образований (на территориях муниципального образования и городов федерального значения Москвы или Санкт-Петербурга), определяется по каждому муниципальному образованию (городам федерального значения Москве и Санкт-Петербургу). При этом налоговая база в отношении доли земельного участка, расположенного в границах соответствующего муниципального образования (городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга), определяется как доля кадастровой стоимости всего земельного участка, пропорциональная указанной доле земельного участка.

151. Налоговая база определяется отдельно в отношении долей в праве общей собственности на земельный участок, в отношении которых налогоплательщиками признаются разные лица либо установлены различные налоговые ставки.

152. Налогоплательщики-организации определяют налоговую базу самостоятельно на основании сведений государственного земельного кадастра о каждом земельном участке, принадлежащем им на праве собственности или праве постоянного (бессрочного) пользования. Обязанность по регистрации

всех прав на недвижимость, в том числе на земельные участки возложена в настоящее время на Федеральную службу государственной регистрации кадастра и картографии (Роснедвижимость).

153. Управления Роснедвижимости обязаны предоставлять информацию, содержащуюся в реестре недвижимости в следующем порядке:

1. Сведения открытого характера (предоставляются за плату любому лицу, предъявившему документ, удостоверяющий личность):

- а) описание объекта недвижимого имущества;
- б) данные о зарегистрированных правах на момент предоставления информации о правах на объект недвижимого имущества;
- в) данные о существующих на момент предоставления информации ограничениях (обременениях) прав;
- г) сведения о правопритязаниях и правах требования.

2. Сведения конфиденциального характера:

- а) данные о зарегистрированных ранее правах на объект недвижимого имущества и переходе прав от одного правообладателя к другому;
- б) содержание правоустанавливающих документов;
- в) информация о лицах, получивших сведения об объекте недвижимого имущества.

Сведения предоставляются в виде выписки (справки) из Единого государственного реестра прав (ЕГРП).

154. Сроки предоставления информации:

сведения об объекте недвижимого имущества – 5 рабочих дней  
сведения о содержании правоустанавливающих документов, выписки, содержащие сведения о переходе прав на объект недвижимости – 10 рабочих дней;

информация о лицах, получивших сведения об объекте недвижимого имущества, на который правообладатель имеет права – 7 рабочих дней.

155. Информацию о кадастровой стоимости земли для целей налогообложения так же предоставляет территориальный орган Роснедвижимости по месту учета данного земельного участка.

156. Налоговые ставки земельного налога устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) и не могут превышать:

1) 0,3 процента в отношении земельных участков:

- отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон сельскохозяйственного использования в поселениях и используемых для сельскохозяйственного производства;
- занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса (за исключением доли в праве на земельный участок, принадлежащей на объект, не относящийся к жилищному фонду и к объектам инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса) или приобретенных (предоставленных) для жилищного строительства;

- приобретенных (предоставленных) для личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства, а также дачного хозяйства;

2) 1,5 процента в отношении прочих земельных участков.

Органами муниципальной власти допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий земель и (или) разрешенного использования земельного участка.

157. При исчислении земельного налога необходимо руководствоваться положениями Налогового кодекса РФ, а так же приказом Минфина РФ от 16.09.08 № 95н «Об утверждении форм налоговой декларации и налогового расчета по авансовым платежам по земельному налогу и Порядков их заполнения».

158. При исчислении земельного налога, исходя из порядка кадастровой оценки различных земельных угодий, используются следующие налоговые регистры:

1. Ведомость начисления земельного налога по немелиорированным землям (Приложение 16).

2. Ведомость начисления земельного налога по осушенным землям (Приложение 17).

3. Ведомость начисления земельного налога по орошаемым землям (Приложение 18).

4. Ведомость начисления земельного налога по участкам закрытого грунта (Приложение 19).

5. Сводная ведомость начисления земельного налога (Приложение 20).

## **Раздел 5. Раскрытие информации в отчетности**

159. При формировании финансовой отчетности, информация о наличии и движении земельных участков должна быть в полном объеме отражена в отчетности сельскохозяйственных организаций.

а) В Бухгалтерском балансе (форма № 1) стоимость объектов землепользования, отраженная по счету 01 «Основные средства» должна быть отражена по строке 120. Стоимость работ по коренному улучшению земель, не законченных на дату формирования отчетности и отраженных по дебету счета 08 «Вложения во оборотные активы» должна входить в сумму по строке 130. При наличии на предприятии арендованных объектов землепользования, учитываемых на забалансовых счетах, их стоимость должна быть отражена по стр. 910 Справки о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах.

б) В Приложении к бухгалтерскому балансу (форма № 5) информация о наличии на начало и конец года, о поступлении и выбытии объектов землепользования должна отражаться по строке «Земельные участки и объекты природопользования» раздела «Основные средства».

в) В специализированной форме «Отчет о производстве и себестоимости продукции растениеводства» (форма № 9-АПК) в разделе 4 отражается

информация о землепользовании сельскохозяйственной организации на конец отчетного года. Показатели отражаются в натуральном выражении в разрезе сельскохозяйственных и несельскохозяйственных угодий, находящихся в обороте организации. Основанием для заполнения данной формы может служить Земельная кадастровая книга.

г) В пояснительной записке к годовому отчету необходимо изложить информацию о существенных сделках с земельными участками; о наличии и сроках договоров аренды; о сделках по продаже земли и ее выводу из оборота предприятий по другим причинам. В пояснительной записке подлежит раскрытию информация о порядке оценки и переоценки земельных угодий.

## **Раздел 6. Учетная политика по учету объектов землепользования**

160. Для целей настоящих рекомендаций под учетной политикой организации понимается принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета - первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

При формировании учетной политики сельскохозяйственной организации должны быть охвачены все объекты учета, рассмотрены варианты методических подходов и организации учетного процесса, обеспечивающих оптимальное отражение информации обо всех объектах с учетом выполнения всех необходимых требований и принципов бухгалтерского учета.

Объекты землепользования являются в полной мере объектами учета, порядок их отражения в системе учета должен быть отражен в учетной политике.

161. При формировании данного учетного документа в отношении земельных угодий, исходя из требований действующего законодательства, на основании данных методических рекомендаций, должны быть рассмотрены и отражены следующие положения:

1) Порядок признания объектов землепользования в качестве объектов основных средств, объектов доходных вложений в материальные ценности, объектов основных средств, учитываемых на забалансовом счете. При формировании данного положения учетной политики необходимо руководствоваться требованиями п. 4 раздела I ПБУ 6/01, действующими инструкциями по учету основных средств, утвержденных Минфином РФ и Минсельхозом РФ, а так же настоящими методическими рекомендациями.

2) Варианты оценки при различных сделках в зависимости от источника и порядка поступления объектов на предприятие. На основании требований действующего законодательства и с учетом главы 2 настоящих методических рекомендаций в учетной политике необходимо отразить порядок оценки земельных угодий при сделках купли-продажи, при предоставлении земельных участков в аренду, при использовании в обороте предприятия арендованных участков земли, при внесении земли под залог, при доверительном управлении, при внесении земельных объектов в качестве вклада в уставный капитал при

различных организационно-правовых формах хозяйствования. При этом необходимо отразить порядок использования кадастровой оценки земли и ее признания в качестве стоимости объекта землепользования, если таковой порядок будет признан на предприятии.

3) Порядок переоценки земельных участков. В данном положении учетной политики обязательно необходимо прописать: а) перечень (ссылку на перечень) объектов, в том числе земельных, переоценка которых будет осуществляться на предприятии; б) порядок формирования стоимости (способ оценки) земельных объектов при переоценке; в) порядок документального отражения результатов переоценки; г) порядок отражения восстановительной стоимости объекта в бухгалтерском учете. При формировании порядка переоценки земельных объектов необходимо исходить из принципов целесообразности переоценки и рациональности. В случае, если переоценка земельных участков способна привести к формированию достоверных показателей финансовой отчетности, отражающие состояние организации в более выгодном свете, переоценка земельных участков может быть целесообразна. Необходимо помнить, что в отношении групп объектов основных средств (в том числе земельных участков) при применении переоценки, таковые действия должны осуществляться ежегодно. Другими словами – сделав переоценку единожды, предприятие будет обязано осуществлять переоценку данного объекта учета ежегодно (п. 15 II раздела ПБУ 6/01). Результаты переоценки основных средств не применяются для целей налогообложения (п. 1 ст. 257 гл. 25 НК РФ).

4) Порядок документального учета объектов землепользования: перечень первичных документов, регистров бухгалтерского учета, регистров налогового учета.

5) Порядок отражения затрат капитального и текущего характера, в т.ч. мелиоративных работ и работ по коренному улучшению земель. В данном положении учетной политики необходимо разграничить перечень работ:

- текущего характера, которые будут признаваться в учете в текущем периоде, как затраты или расходами будущих периодов и списываться на текущие затраты за несколько отчетных периодов;

- капитального характера, которые будут признаваться как отдельный объект основных средств (например мелиоративная система) или увеличивать первоначальную стоимость земельного участка, как результат реконструкции, капитального ремонта, модернизации.

Перечень целесообразно утвердить отдельным приказом руководителя или приложением к учетной политике. При формировании перечня необходимо исходить из сметной (предполагаемой) или фактической стоимости работ, их результата, срока действия, глубины воздействия на объект землепользования.

б) Порядок отражения на счетах бухгалтерского учета арендованных земель должен быть оговорен положениями учетной политики, закрепляющими порядок: а) учета арендованных земель на балансовых счетах; б) учета арендованных земель на забалансовых счетах; в) документальное отражение арендованных земель; в) списания затрат по арендной плате на счета учета

затрат; г) оценки арендованных земель; д) обеспечения сохранности арендованных земель.

7) Порядок оценки и отражения в учете земельных участков, находящихся под жилыми домами, дорогами, производственными зданиями и сооружениями, объектами соцкультбыта, многолетними насаждениями и т.д. В учетной политике необходимо отразить, что каждый объект отражается отдельным инвентарным объектом.

8) Порядок формирования финансового результата при выбытии земельных участков из оборота предприятия по различным причинам. В данном положении учетной политики необходимо отразить порядок оценки объекта землепользования при его выбытии с учетом его первоначальной стоимости, восстановительной стоимости, рыночной стоимости. Особенно важно при формировании финансового результата оценивать стоимость работ по коренному улучшению земель, которые неразрывно связаны с земельным участком, но на балансе предприятия числятся отдельным объектом. В случае необходимости, следует отдельным положением учетной политики прописать порядок формирования затрат на поддержание плодородия почв, в случае, если предполагается выбытие земельных участков под строительство государственных объектов и такая сделка будет оформляться, как компенсация затрат.

9) При разработке и утверждении в учетной политике рабочего плана счетов необходимо предусмотреть систему субсчетов балансовых и забалансовых счетов, которая позволит оптимально формировать информацию о наличии, движении и стоимости земельных объектов для целей бухгалтерского учета.

10) При разработке учетной политики для целей налогообложения необходимо указать на перечень документов, которые служат основанием для исчисления налога, а так же установить формы и перечень регистров налогового учета.

# Приложения

## Приложение 1 Ведомость учета объектов землепользования

Участок (объект землепользования), земельные угодья	Наличие на начало периода		Поступление объектов		Выбытие объектов		Наличие на конец периода	
	кол-во, га	стоимость, руб.	кол-во, га	стоимость, руб.	кол-во, га	стоимость, руб.	кол-во, га	стоимость, руб.
Итого:								



**Приложение 2 Земельная кадастровая книга**  
**РАЗДЕЛ I. Распределение земель по срокам использования**

№ п/п	Дата поступления	Инвентарный номер участка	Местонахождение земельного участка	Общая площадь, га	срок пользования участком	Основание землепользования	Наименование документа на право пользования землей, его номер и дата выдачи, орган, выдавший (зарегистрировавший) документ	Дата выбытия	Примечания
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
<b>Земли, находящиеся в собственности</b>									
<b>Земли арендованные</b>									
<b>Земли, находящиеся в обороте организации на других основаниях</b>									

**РАЗДЕЛ II. Количество земель по угодьям**

№ п/п	Год	Статус права пользования	Общая площадь земель, находящихся в обороте организации	Пашни	Многолетних насаждений					Залежи	
					Всего	в том числе:					
						садов	ягодников	виноградников			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1.	200__	Бессрочно на праве собственности									
		Земли арендованные									
		Земли, находящиеся в обороте организации на других основаниях									
		<b>ИТОГО:</b>									
2.	200__										

**Количество земель по угодьям  
(продолжение)**

№ п/п	Сенокосы				из графы 13 - не исполь- зуются	Пастбища						
	Всего	в том числе				Всего	в том числе		из графы 18:			из графы 18 - не исполь- зуются
		орошаемые	осушенные	улучшенные			суходоль- ные	заболочен- ные	орошаемые	осушен- ные	культурные (включая коренное улучшение земель)	
1	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24

**Количество земель по угодьям  
(продолжение)**

№ п/п	Земли, находящиеся в пользовании других лиц					ВСЕГО сельскохозяйствен- ных угодий	Лесные угодья			
	Всего	в том числе					Всего	в том числе		из графы 31 – промышлен- ная вырубка леса
		в аренде у юридических лиц	в аренде у физических лиц	переданные под приусадебные участки и садоводства	прочие			естественные угодья	лесные питомники и искусствен- ные насаждения	
1	25	26	27	28	29	30	31	32	33	34

**Количество земель по угодьям  
(продолжение)**

№ п/п	Кустарники	Болота	Водные угодья					Земли под дорогами, прогонами и просеками	Под зданиями и сооружениями		
			Всего	в том числе					Всего	в том числе:	
				под реками и ручьями	под озерами	под искусствен- ными водоемами	под каналами, коллекторами и канавами			под зданиями и сооружения- ми организации	под зданиями и сооружениями других лиц
1	35	36	37	38	39	40	41	42	43	44	45

**Количество земель по угодыям  
(продолжение)**

№ п/п	Земли, занятые под добычу полезных ископаемых	Земли, нарушенные			Прочие земельные угодия	ВСЕГО несельскохозяйственных угодий	Справочно: количество земельных долей (паев), дол.
		Всего	в том числе:				
			в результате воздействия человека	естественных эрозий			
1	46	47	48	49	50	51	52

### РАЗДЕЛ III. Количество мелиорированных земель

№ п/п	Орошаемые земли							Земли, переданные под работы по орошению	Справочно: земли с нарушенны ми, недействи ющими оросительн ыми системами
	Всего	в том числе					из графы 64 – неиспользуемые земли		
		пашни	многолетние насаждения	залежи	сенокосы	пастбища			
1	55	56	57	58	59	60	61	62	63

**Количество мелиорированных земель**

№ п/п	Осушенные земли						из графы 55 - неиспользуемые земли	Земли, переданные под работы по осушению	Справочно: земли с нарушенными, недействующими системами осушения
	Всего	в том числе							
		пашни	многолетние насаждения	залежи	сенокосы	пастбища			
1	64	65	66	67	68	69	70	71	72



**Приложение 3**  
**Ведомость учета затрат на работы по осушению земель**

Земельный участок (объект аналитического учета)	Сальдо на начало периода	Дебет счета 08 в корреспонденции со счетами														Итого оборот по дебету	Сальдо на конец периода
		02	10				23	60			70	69	76	66	67		
			ГСМ	строительные материалы	запасные части			э/энергия	подрядные работы								
1	2	3	4	5	6	7	9	10	11	12	14	15	16	17	18	19	20
Итого:																	

**Приложение 4**  
**Ведомость учета затрат на работы по орошению земель**

Земельный участок (объект аналитического учета)	Сальдо на начало периода	Дебет счета 08 в корреспонденции со счетами														Итого оборот по дебету	Сальдо на конец периода
		02	10				23	60			70	69	76	66	67		
			ГСМ	строительные материалы	запасные части			э/энергия	подрядные работы								
1	2	3	4	5	6	7	9	10	11	12	14	15	16	17	18	19	20
Итого:																	

**Приложение 5**  
**Ведомость учета затрат на работы по коренному улучшению земель**

Земельный участок (объект аналитического учета)	Сальдо на начало периода	Дебет счета 08 в корреспонденции со счетами														Итого оборот по дебету	Сальдо на конец периода
		02	10				23	60			70	69	76	66	67		
			ГСМ	строительные материалы	запасные части			э/энергия	подрядные работы								
1	2	3	4	5	6	7	9	10	11	12	14	15	16	17	18	19	20
Итого:																	

**Приложение 6**  
**Журнал-ордер**  
**учета затрат на мелиорацию и коренное улучшение земель**

Земельный участок (объект аналитического учета)	Оборот по кредиту счета 08 в корреспонденции со счетами						Итого оборот по кредиту	Сальдо на конец периода
	работы по осушению земель		работы по орошению земель		работы по коренному улучшению земель			
	01	86	01	86	01	86		
1	2	3	4	5	6	7	8	9
<b>Итого:</b>								

**Приложение 7**  
**Ведомость учета текущих затрат по улучшению земель**

Земельный участок (объект аналитического учета)	Сальдо на начало периода	Дебет счета 20 в корреспонденции со счетами															Итого оборот по дебету	Сальдо на конец периода
		02	10				23	60			70	69	76	66	67			
			ГСМ	строительные материалы	запасные части			э/энергия	подрядные работы									
1	2	3	4	5	6	7	9	10	11	12	14	15	16	17	18	19	20	
<b>Итого:</b>																		

**Приложение 8**  
**Ведомость учета арендованных**  
**земельных участков**

Участок (объект землепользова- ния)	Наличие на начало периода		Поступление объектов в аренду, в том числе								Выбытие		Наличие на конец периода	
			от физических лиц		от юридических лиц		от органов муниципальн ой власти		Всего:					
	кол-во, га	стоимость, руб.	кол-во, га	стоимость, руб.	кол-во, га	стоимость, руб.	кол-во, га	стоимость, руб.	кол-во, га	стоимость, руб.	кол-во, га	стоимость, руб.	кол-во, га	стоимость, руб.
<b>Итого:</b>														

**Приложение 9**  
**Ведомость учета переданных в аренду**  
**земельных участков**

Участок (объект землепользования)	Наличие на начало периода объектов, переданных в аренду		Передано объектов в аренду, в том числе								Возвращено из аренды		Наличие на конец периода объектов, переданных в аренду	
			физическим лицам		юридическим лицам		органам муниципальной власти		Всего:					
	кол-во, га	стоимость, руб.	кол-во, га	стоимость, руб.	кол-во, га	стоимость, руб.	кол-во, га	стоимость, руб.	кол-во, га	стоимость, руб.	кол-во, га	стоимость, руб.	кол-во, га	стоимость, руб.





**Приложение 11**  
**Ведомость учета капитальных затрат по арендованным землям**

Земельный участок (объект аналитического учета)	Сальдо на начало периода	Дебет счета 08 в корреспонденции со счетами														Итого оборот по дебету	Сальдо на конец периода
		02	10				23	60			70	69	76	66	67		
			ГСМ	строительные материалы	запасные части			э/энергия	подрядные работы								
1	2	3	4	5	6	7	9	10	11	12	14	15	16	17	18	19	20
Итого:																	

**Приложение 12**  
**Журнал-ордер**  
**учета капитальных затрат по арендованным землям**

Земельный участок (объект аналитического учета)	Оборот по кредиту счета 08 в корреспонденции со счетами									Итого оборот по кредиту	Сальдо на конец периода
	работы по осушению земель			работы по орошению земель			работы по коренному улучшению земель				
	01	86	76	01	86	76	01	86	76		
1	2	3		4	5		6	7		8	9
Итого:											

**Приложение 13**  
**Книга учета наличия и движения земельных долей (паев)**

№ п/п	ФИО владельца пая (доли)	На начало года:			Поступило:			Выбыло:			На конец года		
		количество долей, ед.	кол-во земли, га	стоимость, руб.	количество долей, ед.	кол-во земли, га	стоимость, руб.	количество долей, ед.	кол-во земли, га	стоимость, руб.	количество долей, ед.	кол-во земли, га	стоимость, руб.
	Итого:												

**Приложение 14  
Ведомость учета вкладов в уставный капитал в форме земельных долей (паев)**

№ п/п	ФИО учредителя - владельца пая (доли)	На начало года:			Поступило:			Выбыло:			На конец года			Задолженность перед учредителями по выплате дивидендов
		кол-во долей, ед.	кол-во земли, га	стоимость, руб.	кол-во долей, ед.	кол-во земли, га	стоимость, руб.	кол-во долей, ед.	кол-во земли, га	стоимость, руб.	кол-во долей, ед.	кол-во земли, га	стоимость, руб.	

**Приложение 15**  
**Ведомость расчетов за пая**  
**по состоянию на \_\_\_\_\_**

№ п/п	ФИО владельца пая (доли)	Предоставлено паев (долей) в аренду			Задолженность по арендной плате		
		количество долей, ед.	кол-во земли, га	стоимость	начислено арендной платы	выплачено	остаток арендной платы за организацией

### Приложение 16

#### Ведомость начисления земельного налога по немелиорированным землям

Дата	пашни				многолетние насаждения				залежи				сенокосы				пастбища			
	кол-во, га	кадастровая стоимость, руб.	ставка налога, %	сумма налога, руб.	кол-во, га	кадастровая стоимость, руб.	ставка налога, %	сумма налога, руб.	кол-во, га	кадастровая стоимость, руб.	ставка налога, %	сумма налога, руб.	кол-во, га	кадастровая стоимость, руб.	ставка налога, %	сумма налога, руб.	кол-во, га	кадастровая стоимость, руб.	ставка налога, %	сумма налога, руб.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21

**Приложение 17**  
**Ведомость начисления земельного налога по осушенным землям**

Дата	пашни				многолетние насаждения				залежи				сенокосы				пастбища				Итого, сумма налога по осушенным землям
	кол-во, га	кадастровая стоимость, руб.	ставка налога, %	сумма налога, руб.	кол-во, га	кадастровая стоимость, руб.	ставка налога, %	сумма налога, руб.	кол-во, га	кадастровая стоимость, руб.	ставка налога, %	сумма налога, руб.	кол-во, га	кадастровая стоимость, руб.	ставка налога, %	сумма налога, руб.	кол-во, га	кадастровая стоимость, руб.	ставка налога, %	сумма налога, руб.	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22

**Приложение 18**

**Ведомость начисления земельного налога по орошаемым землям**

Дата	пашни				многолетние насаждения				залежи				сенокосы				пастбища				Итого, сумма налога по орошаемым землям
	кол-во, га	кадастровая стоимость, руб.	ставка налога, %	сумма налога, руб.	кол-во, га	кадастровая стоимость, руб.	ставка налога, %	сумма налога, руб.	кол-во, га	кадастровая стоимость, руб.	ставка налога, %	сумма налога, руб.	кол-во, га	кадастровая стоимость, руб.	ставка налога, %	сумма налога, руб.	кол-во, га	кадастровая стоимость, руб.	ставка налога, %	сумма налога, руб.	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22



**Приложение 19**  
**Ведомость начисления земельного налога по участкам**  
**закрытого грунта**

Дата, № (название участка)	Участки закрытого грунта			
	кол- во, кв. м.	кадастровая стоимость, руб.	ставка налога, %	сумма налога, руб.
1	2	3	4	5

## Приложение 20

### Сводная ведомость начисления земельного налога

Дата	Сумма налога по немелиорирован-ным землям	Сумма налога по орошаемым землям	Сумма налога по осушенным землям	Сумма налога по участкам закрытого грунта	ИТОГО начисленный земельный налог	Авансовый платеж по земельному налогу	Итоговый платеж по земельно му налогу
1	2	3	4	5	6	7	8

## Содержание.

Раздел 1. Общие положения.....	3
Раздел 2. Варианты оценки земель для бухгалтерского учета .....	5
2.1. Учет объектов землепользования при купле-продаже.....	5
2.2. Учет объектов землепользования при внесении в уставный капитал .....	10
2.3. Учет при аренде.....	12
2.4. Учет при доверительном управлении .....	15
2.5. Учет при кредитовании под залог .....	17
Раздел 3. Организация учета объектов землепользования .....	19
3.1. Формы первичного учета .....	19
3.2. Земельная кадастровая книга.....	23
3.3. Механизм учета орошаемых и осушенных земель.....	28
3.4. Учет капитальных затрат на коренное улучшение земель .....	31
3.5. Учет арендованных и сданных в аренду земельных участков .....	34
3.6. Учет земельных участков, разделенных на пай (доли) .....	36
Раздел 4. Организация налогового учета.....	39
4.1. Порядок постановки на кадастровый учет .....	39
4.2. Категории земель в целях налогообложения .....	41
4.3. Налоговые регистры для определения налога на землю по видам сельскохозяйственных угодий.....	42
Раздел 5. Раскрытие информации в отчетности.....	44
Раздел 6. Учетная политика по учету объектов землепользования .....	45
Приложения .....	48