

3.3. Фінансове забезпечення розширеного відтворення потенціалу сільськогосподарських угідь

В економічній теорії з початку її розвитку землі сільськогосподарського призначення завжди розглядалися одночасно як предмет і засіб праці.

Але до початку ринкових перетворень в Україні це положення залишалося лише декларацією, оскільки земля знаходилась у державній власності. Громадянам, сільськогосподарським підприємствам, організаціям і установам земля передавалась лише у користування. З початком ринкових трансформацій виникла об'єктивна необхідність у здійсненні земельної реформи – важливої складової економічних змін. Практичне здійснення її, впровадження різних форм власності на землю, формування ринку земельних ділянок потребують чіткого економічного змісту землі як засобу праці.

Але якщо Земельний кодекс України, який вступив у дію з 1 січня 2002 року [19], надає чіткі правові основи регулювання прав власності, то економічна нормативно-методична база повинна бути вдосконалена згідно з потребами обігу земельних ділянок.

Як будь-який засіб праці, що функціонує у виробничому процесі тривалий час у своїй незмінній споживчій формі і який має вартість, земельні ділянки набувають статусу основного засобу. Відповідно до цього, Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 (далі – П(С)БО7) «Основні засоби» [44] визначає основним засобом земельні ділянки та капітальні витрати на поліпшення земель. Земля визначається активом підприємства за первісною вартістю, якщо ця земельна ділянка належить підприємству. Право власності юридичних осіб (заснованих громадянами України) на земельні ділянки (ст. 82 [19]) підтверджується державним актом (ст. 126 [19]). Ділянки набуваються у власність шляхом придбання за договором купівлі-продажу, дарування, міни, іншими цивільно-правовими угодами, а також шляхом унесення їх засновниками до статутного фонду. Вартість таких земельних ділянок визначається на підставі експертної грошової оцінки (ст. 201 [19]).

Проведення експертної грошової оцінки регламентується методикою експертної грошової оцінки земельних ділянок, яка затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 11 жовтня 2002 року № 1531 [46]. Ця методика ґрунтується на «рентному доході з земельних ділянок, які використовуються як сільськогосподарські угіддя, враховуючи типовий для даної місцевості набір культур, що

забезпечує її ефективне використання, дотримання сівозміни і збереження родючості землі».

Але вищенаведена методика не дає відповіді на питання щодо визначення доходу за типовим набором культур.

Автором запропоновано комплексну оцінку на основі умовного гектара [27], який являє собою земельну ділянку площею 1 гектар, засіяну всіма культурами пропорційно площам, засіяних відповідними культурами по Україні, області, району, окремій земельній ділянці. При цьому інформація про площі обробітку культур береться зі статистичних щорічників по Україні, областях або за фактичними спостереженнями власників чи користувачів земельних ділянок.

Таке представлення дає повну картину сільськогосподарського виробництва на ріллі в умовах ринку. Наведені дані дозволяють оцінювати доходність у рівних умовах за різні періоди. Статистичні дані за багато періодів дають можливість отримати об'єктивні тенденції і спрогнозувати обсяги посівних площ [27].

Звернемо увагу, що ставку капіталізації рентного доходу умовного гектара прийнято на рівні 0,03, тобто для терміну капіталізації 33 роки. Орні землі незамінний природний ресурс, і їх балансова вартість на рівні 7-10 тис. грн/га не є завищеною для бухгалтерського обліку. Крім оцінки вартості основних фондів, важливим елементом їх функціонування є відтворення їх продуктивності. Відтворення засобів виробництва означає їх періодичну заміну новими об'єктами або модернізацію та ремонт діючих для забезпечення виробництва продукції певної якості та заданої кількості. Але на відміну від усіх інших засобів виробництва, які зазнають фізичного і морального зносу і стають непридатними для подальшого використання, земля є незамінним і вічним засобом праці, тому відтворення продуктивності земель сільськогосподарського призначення має певні відмінності.

Відтворення продуктивності земель сільськогосподарського призначення – одна з умов розвитку виробництва аграрних підприємств, і заходи для його запровадження потребують витрат, які можуть сягати значних розмірів. Фінансове забезпечення цих заходів може бути як на загальнодержавному рівні, так і на рівні сільськогосподарського підприємства.

Надходження коштів від плати за землю частково може забезпечити фінансування заходів поновлення продуктивності земель. Але, наприклад, із загальної суми надходжень за 2002 рік – 1 805,5 млн грн від справляння земельного податку з сільськогосподарських угідь було одержано лише близько 20 % [37], а з цієї суми на поліпшення якості земель зовсім не було спрямовано коштів.

Основним джерелом накопичення грошових коштів підприємствами для придбання нових засобів виробництва з потрібними властивостями, як відомо, є амортизація, хоча на землю вона не нараховується. І, на нашу думку, є необґрунтованими пропозиції Горлачука В. В. та ін. [9] включати в собівартість продукції рослинництва амортизаційні відрахування на землю на підставі розрахунку вартості еквівалентної кількості напівперепрілого гною, що вноситься в ґрунт для компенсації мінералізованого гумусу. Є культури, які накопичують органічну речовину в ґрунті, і дотримання бездефіцитного балансу гумусу можна забезпечити дотриманням науково обґрунтованих сівозмін, раціональним використанням органічних і мінеральних добрив. Земля при правильному використанні не втрачає корисних властивостей і не має кінцевого терміну користування. Свідченням цього є П(С)БО7 [44], який виключає землю з об'єктів амортизації (пункт 22). У Законі України «Про внесення змін в Закон України «Про оподаткування підприємств» від 01.07.2004. № 1957 – IV (далі – закон № 1957), п. 8.9.1, сказано: «Платник податку веде окремий облік по продажу або купівлі землі як окремого об'єкта власності. Витрати, пов'язані з такими придбаннями, не належать до включення у валові витрати звітного податкового періоду або до групи основних фондів з метою амортизації» [13].

Частково проблему відтворення продуктивності земель вирішує амортизація капітальних витрат на поліпшення землі. Але за Законом № 1957 вони віднесені до групи 1 основних фондів.

Накопичення 95 % амортизаційних відрахувань по залишковій балансовій вартості за нормою амортизації 8 % для цієї групи відбувається протягом приблизно 30 років. Такий термін амортизації більше підходить для об'єктів нерухомості та земель, які знаходяться під такими об'єктами. Капітальні покращання земель сільськогосподарського призначення, які передбачають зрошення, осушення, збагачення ґрунту поживними речовинами та ін., мають більш обмежений термін використання і потребують відновлення [13]. Крім того, на поліпшеній земельній ділянці можна протягом одного року вирощувати декілька видів продукції.

Економічно обґрунтовано включати амортизаційні відрахування капітальних витрат на поліпшення землі до собівартості всіх культур, які вирощуються на земельній ділянці, а термін ефективного використання витрат обмежити тривалістю однієї ротації сівозміни, починаючи з першого року використання покращеної ділянки (6-10 років). Таким чином, капітальні витрати на поліпшення земель

доцільно віднести до групи 3 основних фондів з річною нормою амортизації 24 %. При цьому 95 % амортизаційних відрахувань за цією нормою накопичується за 12 років, що забезпечить фінансовими ресурсами реконструкцію і будівництво зрошувальних та осушувальних систем, використання нових технологій і матеріалів [26].

Звернемо увагу, що виробництво сільськогосподарської продукції підприємствами здійснюється не тільки за допомогою капітальних витрат на поліпшення земель, а й комплексом організаційно-господарських заходів, таких як: раціональна організація території; збереження і підвищення родючості ґрунтів; захист земель від водної і вітрової ерозії, селів, підтоплення, заболочення, вторинного засолення, висушування, ущільнення, забруднення відходами виробництва, хімічними і радіоактивними речовинами та іншими процесами руйнування; захист від заростання сільськогосподарських угідь чагарниками та дрібноліссям, інших процесів погіршення культурно-технічного стану земель; рекультивація порушених земель; тимчасова консервація деградованих сільськогосподарських угідь; поліпшення лук і створення багаторічних культурних пасовищ; розміщення виробництва сільськогосподарської продукції на підставі еколого-економічної оцінки земель.

Усі ці заходи вміщують, у свою чергу, комплекс правових, організаційних, технічних, технологічних заходів та засобів, особливо це пов'язано, наприклад, зі збереженням та підвищенням родючості земель.

Згідно з методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств [41] (пункт 3.4), «витрати на заходи з підвищення родючості земель (зокрема на гіпсування та вапнування ґрунтів) плануються та обліковуються як витрати майбутніх періодів і відносяться на собівартість сільськогосподарської продукції рівними частинами протягом сівозміни».

При цьому відзначимо, що основною перешкодою для загального проведення заходів із відтворення продуктивності земель сільськогосподарського призначення є те, що в умовах зменшення розмірів площ землеволодінь на сучасному етапі для аграрних підприємств різних форм власності витрати на відтворення продуктивності земель не завжди відповідають миттєвим економічним інтересам землевласників і землекористувачів. І, крім того, на подрібнених земельних ділянках важко проводити крупномасштабні заходи, тому що власники землі, орендарі, власники права користуватися землею не зацікавлені у витратах на відтворення продуктивності

земель, які не дають швидкого збільшення доходу. Звідси насичення сівозмін культурами, які забезпечують високу рентабельність і одночасно порушують баланс гумусу в ґрунті, не використовуються органічні добрива та ін. Крім того, невеликі аграрні підприємства не мають фінансових ресурсів, щоб самостійно окремо розв'язати питання відтворення продуктивності земель. Необхідно використовувати системний підхід, розвивати інформаційне забезпечення аграрних підприємств з метою подання даних про їх продукцію, яка буде вироблена в регіоні. У подальшому перейти до індикативного планування обсягів виробництва, ліцензування права вирощування сільськогосподарських культур, що дасть змогу науково обґрунтовано формувати сівозміни [35].

Таким чином, для підвищення ефективності відтворення продуктивності земель економічний механізм (амортизація, витрати) повинен діяти у комплексі з організаційними нормативно-правовими засобами (інформаційне забезпечення, індикативне планування, ліцензування).

Забезпечення високих темпів розвитку виробництва можливе за умов підвищення ефективності використання основних фондів, яка характеризується відомими показниками: фондівіддачею, фондоємкістю та фондоозброєністю.

Ефективність використання земельних ресурсів аграрними підприємствами ґрунтується на основі системи натуральних і вартісних показників. До натуральних показників відносять: урожайність сільськогосподарських культур, виробництво продукції скотарства і вівчарства на 100 га сільськогосподарських угідь, свинарства на 100 га ріллі, птахівництва на площу зернових. До вартісних показників відносять: виробництво валової продукції в порівняних цінах, товарної продукції в поточних цінах реалізації, чистої продукції і прибутку в розрахунку на гектар сільськогосподарських угідь.

Натуральні показники характеризують продуктивність лише певної ділянки, а вартісні – всієї площі сільськогосподарських угідь. Ці дві групи показників можна розраховувати як на гектар фізичної площі, так і на грошову оцінку площі сільськогосподарських угідь. В економіці аграрних підприємств відомий показник ефективності використання землі – землевіддача, який можна розрахувати за формулою:

$$Z_e = \frac{Q}{Ц_{1e}}, \quad (3.16)$$

де Z_e – землевіддача;

Q – вартість валової (товарної, чистої) продукції, одержаної з гектара угідь, грн/га;

Π_{12} – вартість одного гектара угідь, визначена шляхом прямої капіталізації, грн/га.

Цілком погоджуючись із об'єктивністю оцінки за землевіддачею, яка враховує економічну родючість і ефективність землекористування, можна тільки доповнити, що грошову оцінку одного гектара угідь треба визначати на підставі рентного доходу з одного умовного гектара, як це було зазначено вище.

Розвиваючи аналіз показників ефективності використання земельних ресурсів, можна додати за аналогією обернений показник землевіддачі – землеємність (Z_{EM}) [33]:

$$Z_{EM} = \frac{\Pi_{12}}{Q}. \quad (3.17)$$

Таким чином, розвиток ринкових перетворень в аграрній сфері потребує постійного розширення і вдосконалення теоретико-методичної бази земель сільськогосподарського призначення як засобу праці.