

Проблеми витрат виробництва зрошувального землеробства в умовах сучасних змін у податковому законодавстві

Мета статті – дослідити фактори впливу на формування витрат виробництва продукції рослинництва в умовах зрошення, передбачити наслідки внесення змін до Податкового кодексу України в частині окреслення кола платників рентної плати за спеціальне використання води, запропонувати методичний підхід та здійснити розрахунок собівартості поливу з урахуванням зазначених податкових змін, що дає змогу визначити додаткове податкове навантаження на сільськогосподарських товаровиробників.

Методика дослідження. Використано такі методи: абстрактно-логічний, системний аналіз; ряди динаміки, структурно-логічний аналіз для порівняння витрат на виробництво продукції при зрошувальному і традиційному землеробстві, визначення собівартості поливу для сільськогосподарських товаровиробників; експертного оцінювання - для емпіричного дослідження впливу ряду факторів на формування витрат сільськогосподарських підприємств в умовах зрошення.

Результати дослідження. На основі критичної оцінки виявлено причини недостовірності офіційної статистичної звітності щодо врожайності та розміру поливних площ в Україні, розроблено методику розрахунку собівартості поливу сільськогосподарських культур за статтями витрат, з'ясовано розмір її збільшення беручи до уваги вплив додаткових факторів у 2018 р., в тому числі рентної плати за спеціальне використання води.

Елементи наукової новизни. На підставі рекомендованого методичного підходу розраховано собівартість поливу при вирощуванні сільськогосподарських культур та визначено її структуру, що дало змогу обчислити розмір додаткового податкового навантаження на сільськогосподарські підприємства внаслідок законодавчих змін щодо платників рентної плати за спеціальне водокористування.

Практична значущість. Запропоновано зміни до чинного законодавства України, що дають можливість зменшити податкове навантаження на сільськогосподарських товаровиробників у частині скасування сплати рентної плати за спеціальне використання води, яка включається у вартість послуг із здійснення поливу для сільськогосподарських товаровиробників. Табл.: 6. Бібліогр.: 28.

Ключові слова: витрати виробництва, собівартість, зрошення, урожайність, сільськогосподарські підприємства, рента за спеціальне використання води, водокористувачі, зрошувальні системи.

Цап Володимир Дмитрович - кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і оподаткування, Таврійський державний агротехнологічний університет (Запорізька обл., м. Мелітополь, просп. Богдана Хмельницького, 18); фінансовий директор ПП «Аскон» (Запорізька обл., Якимівський р-н, смт Якимівка, вул. Леніна, 68)
E-mail: tzapvd@gmail.com

Постановка проблеми. Значна частина території України розташована в зонах недостатнього та нестійкого зволоження. Насамперед це степова зона півдня країни. Невелика кількість опадів при значному надходженні теплових ресурсів призводить до того, що ведення землеробства в зоні Південного Степу знаходиться на межі постійного ризику. Єдиним радикальним способом боротьби з посухами, що винайшло людство упродовж свого існування – зрошення земель. Альтернативи зрошенню у світі поки що немає. Лише зрошення земель здатне істотно протистояти, пом'якшити спустошливий вплив посух і суховіїв, зберегти вро-

жаї від загибелі, забезпечити достатню кількість зерна та іншої продукції рослинництва у критичних кліматичних зонах у літніх періодах. [13] Воно зменшує негативний вплив ґрунтової і повітряної посухи на продукційні процеси культур, оптимізує умови їхнього вирощування. Зрошення дає змогу максимально використовувати генетичні можливості сортів, родючість ґрунтів і добрив, сприяє граничному використанню надходжень сонячної радіації.

У разі відсутності поливу в зонах неналежного та непостійного зволоження сільськогосподарські товаровиробники перебувають у зоні ризику отримати збитки від своєї діяльності. Водночас, порівняно із богарним, зрошувальне землеробство потребує великих витрат, які значно підвищують собівар-

тість продукції. Крім того, існує ряд чинників, які зумовлюють постійну зростаючу динаміку таких витрат, у тому числі додаткове податкове навантаження на агровиробників, інфляційні процеси, зростання вартості пально-мастильних матеріалів та ін.

Зважаючи на збільшення актуальності проблеми виробництва продукції на зрошуваних землях, необхідно проводити дослідження питання витрат собівартості й факторів, що впливають на їх формування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематика формування витрат і собівартості продукції сільського господарства є однією з основних у працях таких відомих науковців-аграрників, як В. Г. Андрійчук [1], Ф. Ф. Бутинець [3], В. П. Галушко [5], В. Н. Зимовець [12], О. В. Коваленко [9], І. І. Лукінов [10], Ю. О. Лупенко [11], І. В. Охріменко [15], Б. Й. Пасхавер [16], В. Ю. Протасов [12], П. Т. Саблук [25], І. В. Свиноус [21], О. М. Шпичак [23, 25, 26] та інших [27-28].

Питанням пошуку напрямів ефективного розвитку зрошувального землеробства, раціонального використання зрошуваних земель присвятили свої дослідження С.А. Балюк [2], Р.А. Вожегова [4], Г.Є.Жуйков [7], О.М. Нечипоренко [14], В.А. Сташук [22], М.І. Ромащенко [20], М. А. Хвесик [24] та ін.

Однак у сучасних умовах вимагає подальшого глибокого дослідження проблематика формування витрат при виробництві продукції сільського господарства в умовах зрошення з огляду на останні податкові зміни у законодавстві.

Мета статті - дослідити фактори впливу на формування витрат виробництва продукції рослинництва в умовах зрошення, передбачити наслідки внесення змін до Податкового кодексу в частині окреслення кола платників рентної плати за спеціальне використання води, запропонувати методичний підхід та здійснити розрахунок собівартості поливу з урахуванням зазначених податкових змін, що дає змогу визначити додаткове податкове навантаження на сільськогосподарських товаровиробників.

Виклад основних результатів дослідження. Наразі у світі зрошується понад 270 млн га земель, які забезпечують 40% світового виробництва продовольства, при цьому займають лише 18% площі сільськогосподарських угідь. За даними інституту Все-

світньої Вахти (США), площа земель, яка зрошується в США, становить 28,6 млн га, або 15% орних земель, в країнах Азії - 175,4, в Японії - 3,3, що займають близько 75 % площі ріллі, Індія за темпами розвитку зрошення займає впевнено перше місце у світі, площа таких земель сягає 60 млн га - 30 % усіх земель, в Європі найбільші площі зрошення без країн СНД: Італія - 2 млн га, Іспанія - 3,1, Румунія - 3, Франція - 2,5 млн га [13]

В Україні площа зрошуваних земель становить 2,45 млн га, зокрема в Степу - 2,1 млн га (або 80% загальної їх площі), Лісостепу - 356 тис. га і в Поліссі - 11 тис. га. Частка зрошуваних земель до загальної площі ріллі і сільськогосподарських угідь сягає відповідно 12,8 і 8,4%. По областях: Херсонській - 25,6%, Запорізькій - 13,4, Дніпропетровській - 11,4, Одеській - 11,2, Миколаївській - 11,1, Донецькій - 9,4%. Найбільше зрошуваних земель в Херсонській області - 471,9 тис. га, у тому числі 452,8 тис. га ріллі [6]. Основними культурами, які вирощуються на поливних землях у цих областях, є: овочево-баштанні - майже 95% від загальної площі посівів овочів та баштанних, з технічних - соняшник, ріпак та соя, зернових - пшениця, кукурудза, горох, гірчиця.

Згідно з офіційними статистичними даними найбільше земель у Херсонській області зрошується під посівами олійних культур - 157, 4 тис. га, або 29,1%, зернові та зернобобові культури на площі 66,2 тис. га, що становить 9% та під вирощуванням овочевих культур лише 7,7 тис. га - 18,9% (табл. 1).

Незважаючи на статистичні дані, ця область є однією із найбільших з вирощування овочево-баштанних культур, які потребують відповідних високих температур повітря та підвищеної вологості, що досягається за допомогою штучного зрошення. Останнім часом тут переважно застосовують крапельний полив на богарних площах, що є набагато функціональнішим та вигіднішим від стаціонарних поливів. Водночас використання крапельного зрошення також повинно мати офіційне документальне дозвілля оформлення на спеціальне використання води, отримання лімітів, що, передусім, вимагає додаткових затрат часу та коштів. Враховуючи складне вітчизняне документальне оформлення, здебільшого сільськогосподарські товаровиробники застосовують кра-

пельне зрошення без законодавчо-правових документів, що викривляє статистичні дані щодо врожайності та кількості поливних площ. Крім того, у чинній звітності не передбачено подання інформації щодо вирощування та одержання продукції з поливних земель крапельним зрошенням. Така ситуація призвела до недостовірності даних щодо вирощування овочево-баштанних культур, бо на 90 % така продукція отримана саме на площах, які зрошуються крапельним спосо-

бом. У той час, коли технічні культури (соя, соняшник, ріпак) зрошуються звичайним фрегатним способом, а устаткування обліковується на балансі ще з 90-х років. Як показує практика, в офіційних статистичних даних щодо зрошення земель крапельним способом враховується інформація, подана юридичними особами, які мають право на одержання дозволів на полив, а це тільки до 30% від загальних поливних площ.

1. Частка поливних площ у структурі посівних площ за основними групами культур, 2017 р.

Область	Зернові та зернобобові культури			Олійні культури			Овочеві культури відкритого ґрунту		
	площа, тис.га		%	площа, тис.га		%	площа, тис.га		%
	всього	поливні		всього	поливні		всього	поливні	
Дніпропетровська	1120,1	7,8	0,7	684,6	5,2	0,8	35,3	1,5	4,2
Запорізька	951,2	16,0	1,7	622,9	21,7	3,5	15,6	0,8	5,1
Миколаївська	874,9	6,1	0,7	592,5	4,7	0,8	19,0	4,4	23,2
Одеська	1188,5	12,7	1,0	582,4	3,0	0,5	22,1	1,6	7,2
Херсонська	738,6	66,2	9,0	541,5	157,4	29,1	40,8	7,7	18,9
Україна	14560,3	120,6	0,8	8925,2	196,1	2,2	440,3	18,6	4,2

Джерело: Розраховано за даними Державної служби статистики України.

Як свідчать дослідження, існує досить значне варіювання за рівнем врожайності при веденні традиційного і зрошувального землеробства (табл. 2). Зокрема врожайність зернових і зернобобових культур при зрошенні у 1,5-2 рази вища (залежно від області), ніж без зрошення, врожайність олій-

них - у 1,3-2 рази, а овочевих - у 1,7-5,3 рази. Таким чином, вирощування продукції рослинництва в Південному Степу знаходиться в ризиковій зоні, отримання прибутку можливе тільки за сприятливих погодних умов або штучного поливу, в інших випадках агровиробник одержує збиток.

2. Зіставлення врожайності сільськогосподарських культур при богарному і зрошувальному землеробстві, 2017 р.

Область	Зернові та зернобобові культури			Олійні культури			Овочеві культури відкритого ґрунту		
	урожайність, ц/га			урожайність, ц/га			урожайність, ц/га		
	без поливу	поливні	Відношення поливних до неполивних, %	без поливу	поливні	Відношення поливних до неполивних, %	без поливу	поливні	Відношення поливних до неполивних, %
Дніпропетровська	31,7	57,9	182,5	19,6	25,3	129,4	165,1	475,4	287,9
Запорізька	30,1	59,1	196,3	15,2	26,6	175,0	140,6	245,1	174,3
Миколаївська	30,5	50,7	166,5	16,4	24,6	149,7	142,7	762,5	534,5
Одеська	35,7	52,6	147,3	20,5	27,8	135,9	115,1	318,1	276,4
Херсонська	31,9	61	191,3	14,0	28,9	207,1	205,5	644,4	313,6
Україна	42,4	58,8	138,8	20,4	28,4	139,0	181,8	565,4	311,0

Джерело: Розраховано за даними Державної служби статистики України.

На перший погляд, такий рівень урожайності вказує на можливість ведення успішного аграрного бізнесу з одержанням мак-

симальних прибутків, але водночас потрібно пам'ятати, що отримання високих урожаїв на зрошуваних землях зумовлює чималі до-

даткові вкладення в основні та оборотні засоби. Зрошувальну систему в Україні було побудовано та введено в експлуатацію у 70-90-х роках і в процесі реформування агропромислових підприємств у 2000-х роках втрачено значну частину поливних систем. Однією з основних причин було те, що зрошувальне майно - майно, яке не підлягало паюванню, тривалий час знаходилося без власника, що призвело до розкрадання. Звернення до правоохоронних органів про «варварські» дії не давали результату через відсутність власника, і, як наслідок, немає потерпілої сторони. Обладнання, яке все-таки вдалося зберегти при реформуванні, передано у користування місцевим комунальним структурам за оцінковою вартістю, а ті надають в оренду сільськогосподарським товаровиробникам. Розмір орендної плати згідно з Законом України від 10.04.1992 року за № 2269-XII «Про оренду державного та комунального майна» та Постанови Кабінету Міністрів України від 04.10.1995 року «Про методику розрахунку орендної плати за державне майно та пропорції її розподілу» становить не менше 10% від вартості такого майна, оціненого експертами за ринковою вартістю на момент передачі їм від реформованих агропідприємств, після чого не здійснюється оцінка такого майна через

дорожнечу її проведення, а згідно з чинним законодавством України щороку застосовується індекс інфляції, амортизація не нараховується, що призводить до завищеної орендної плати за таке майно [8,18]. Як показує практика, договори оренди зрошувальних систем між місцевими комунальними органами та сільськогосподарським товаровиробником укладаються щороку, без нотаріального посвідчення, уникаючи додаткових накладних витрат на оформлення.

Дослідження підтверджують, що частка продукції сільського господарства, отриманої із поливних земель в цілому по Україні, є порівняно невеликою (табл. 3). Найбільше одержано продукції овочевих культур, зокрема у 2017 р. - 1 057,1 тис. тонн, що сягає 11,4% у загальному виробництві цих культур. Олійних культур отримано в обсязі 557,7 тис. тонн, що займає лише 3% у загальному валовому зборі, по зернобобових ці показники відповідно становлять 710,3 тис. тонн та 1,2%. Поясненням є те, що інтенсивність використання зрошувальних земель відслідковується тільки на півдні України у таких областях як Херсонська, Запорізька, Одеська, Миколаївська, Дніпропетровська, що ставить їх у нерівні умови з іншими областями України як відносно умов виробництва, так і відносно виробничих витрат.

3. Частка виробництва з поливних земель у загальному виробництві продукції рослинництва України

Культури	2016 р			2017 р		
	з усіх земель, тис. тонн	у т.ч. з поливних, тис. тонн	Частка поливних, %	з усіх земель, тис. тонн	у т.ч. з поливних, тис. тонн	Частка поливних, %
Зернові та зернобобові	66 088	565,1	0,9	61 916,7	710,3	1,2
Пшениця озима	26 043,4	230,3	0,9	25 398,5	223,3	0,9
Ячмінь ярий	5 798,2	9,8	0,2	5 243,8	11,3	0,2
Кукурудза	28 074,6	305,6	1,1	24 668,6	336,6	1,4
Олійні	19 192,4	576,2	3,0	18 411,5	557,7	3,0
Соняшник	13 626,6	113,6	0,8	12 235,5	117,7	1,0
Ріпак озимий	4 277,0	45,5	1,1	2 093,8	40,7	1,9
Соя	1 085,5	416,0	38,3	3 899,4	395,7	10,1
Баштанні (кавун, диня)	583,4	11,2	1,9	434,2	10,9	2,5
Овочі відкритого ґрунту	8 867,8	1000,4	11,3	9286,3	1 057,1	11,4

Джерело: Розраховано за даними Державної служби статистики України.

У результаті досліджень встановлено, що витрати на виробництво на одиницю продукції з основних культур на зрошуваних землях вищі порівняно із середніми витратами на 10-44% (табл. 4). Так, найбільша різниця спостерігається у групі зернових культур

(41,4%), тоді як зростання урожайності становить лише 38,8%. Зокрема на виробництво 1 ц кукурудзи у 2016 р. в середньому сільськогосподарські підприємства витратили 197,5 грн, тоді як за умов зрошення затрати збільшилися до 285,1 грн на 1 ц. При виро-

щуванні олійних культур на зрошуваних землях витрати підвищуються на 26,3%, тоді як урожайність стає більшою на 39%. На виробництво овочевих та баштанних культур при поливі було використано 363,4 грн у роз-

рахунку на 1 ц, тоді як у середньому показник сягає 349,6 грн, що найбільш вигідно для сільськогосподарського товаровиробника, оскільки врожайність цих культур за умов поливу збільшується втричі.

4. Витрати на виробництво 1 ц основних видів продукції рослинництва України, 2016 р.

Культури	Витрати на виробництво 1 ц, грн		
	на усіх землях	на зрошуваних землях	Відношення, %
Зернові та зернобобові	213,0	301,2	141,4
Пшениця озима	221,4	316,9	143,1
Ячмінь ярий	218,5	265,8	121,6
Кукурудза	197,5	285,1	144,4
Олійні	498,9	630,1	126,3
Соняшник	448,3	590,8	131,8
Ріпак озимий	539,9	668,3	123,8
Соя	508,5	643,5	126,5
Баштанні (кавун, диня)	84,6	106,2	125,5
Овочі відкритого ґрунту	156,6	172,6	110,2

Джерело: Розраховано за даними Державної служби статистики України.

Зважаючи на істотний ступінь спрацювання зрошувальних систем в Україні, гостро постає питання впровадження нововведеного зрошення, що потребує залучення чималих додаткових коштів порівняно з богарним землеробством. Міністерство аграрної політики та продовольства України за участі Світового банку розробило стратегію з відновлення та розвитку зрошення. Очікувалося, що активно цей процес розпочнеться вже 2017 року, а до 2020 р. буде відновлено систему поливу на площі близько 500 тис. га. Це дасть змогу збільшити врожайність утричі, щороку виробляти додатково продукції на 15 млрд грн та підвищити доходи сільгоспвиробників.

Потреба в коштах для капітальних вкладень становить близько 2000 доларів на гек-

тар, і це не враховуючи витрати на подачу води до поливних машин. Однак підвищення врожайності та багаторічна стабільність в отриманні високих урожаїв покриває ці витрати, водночас, коли від богарних земель через посуху одержаних урожаїв не вистачає для відшкодування фактично понесених витрат.

Відтак треба розраховувати собівартість поливу, крім витрат з експлуатації основних засобів, чи то капітальні вкладення та перенесення вартості у вигляді амортизаційних відрахувань, або сплата орендної плати за зрошувальні системи, значні витрати агро-виробник несе на обслуговування системи зрошування та кошти за вартість води (табл. 5).

5. Витрати на полив та їх структура на прикладі ПП «Аскон» Якимівського району Запорізької області

Статті витрат	2017 р. (факт)			2018 р. (план)		
	Сума, грн		Структура, %	Сума, грн		Структура, %
	на 100 м ³	на 1 га		на 100 м ³	на 1 га	
Послуги управліннь водного господарства	129,72	869,12	63,0	155,66	1 042,94	49,2
у т. ч. за електроенергію	74,28	497,68	36,1	89,14	597,22	28,2
Послуги, пов'язані з подачею води	55,44	371,44	26,9	66,52	445,72	21,0
Оплата праці	31,28	209,60	15,2	36,60	245,23	11,6
Відрахування на соціальні заходи	3,90	26,10	1,9	8,05	53,95	2,5
Запасні частини	6,95	46,59	3,4	8,34	55,90	2,6
Пально-мастильні матеріали	5,96	39,94	2,9	7,15	47,93	2,3

Матеріали	1,62	10,88	0,8	1,95	13,05	0,6
Амортизація	-	-	-	-	-	-
Орендна плата за користування зрошувальними системами	18,82	126,06	9,1	21,39	143,33	6,8
Використання автотранспорту, тракторного парку	6,83	45,77	3,3	8,20	54,92	2,6
Інші витрати	0,83	5,54	0,4	0,90	6,00	0,3
Рентна плата за спеціальне використання води	-	-	-	66,40	444,88	21,0
Всього	205,91	1379,60	100,0	314,64	2118,13	100,0

Джерело: Розраховано за даними ПП «Аскон» Якимівського району Запорізької області.

У результаті внесення змін до статті 255 Податкового кодексу України в частині визначення суб'єкта платником рентної плати за спеціальне користування води сільськогосподарські товаровиробники у 2018 р. повинні сплачувати ще одну статтю витрат «рентна плата за спеціальне використання води» (див. табл. 5).

Розглянемо цю ситуацію детальніше. З 01.01.2018 р. набрали чинності внесені зміни до пункту 255.1 статті 255 Податкового кодексу України в частині визначення кола платників рентної плати відповідно до Закону України від 21.12.2016 № 1797-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» (пункт 110 розділу I), а саме: обов'язок платника з рентної плати покладено на суб'єктів господарювання, що належать до первинних водокористувачів, які використовують та/або передають вторинним водокористувачам воду, отриману способом забору води з водних об'єктів без надання преференцій бюджетним установам, що належать до первинних водокористувачів.

Рентну плату до 01.01.2018 року сплачували водокористувачі, які використовували воду, одержану від первинних водокористувачів. Вторинними водокористувачами були агропідприємства і на 2018 рік вони ними залишилися, з яких понад 90% є платниками єдиного податку 4-ї групи, а первинними водокористувачами - районні управління зрошувальних систем. Згідно з нормами Податкового кодексу України, а саме пункту 297.1 статті 297 «Особливості нарахування, сплати та подання звітності з окремих податків і зборів платниками єдиного податку», сільгосптоваровиробники, як платники єдиного податку 4-ї групи, звільнялися від сплати рентної плати за спецводокористування (вона є складовою єдиного податку групи) [17]. З 1 січня поточного ро-

ку платниками рентної плати за спеціальне водокористування є міжрайонні управління як первинні водокористувачі. Згідно зі статтею 42 Водного кодексу України «Первинні водокористувачі - це ті, що мають власні водозабірні споруди і відповідне обладнання для забору води».

Міжрайонні управління водного господарства є бюджетними неприбутковими організаціями і державним бюджетом кошти на сплату податку (рентної плати) не передбачено, а тому первинні водокористувачі будуть вимушені з 2018 р. включити рентну плату за спецводокористування у вартість послуг, що додатково збільшить їх на 27% - відповідно на 66,44 грн за 100 м³, або 444,88 грн на 1 га (див. табл. 5).

Під час зрошення сільськогосподарських культур на 1 га поливу потрібно в середньому від 650-700 м³ води, на прикладі ПП «Аскон» Якимівського району Запорізької області у 2017 р. в середньому використано 670 м³ на 1 га, або 1379,60 грн додатково на фізичний 1 га поливу, водночас, коли кожна культура потребує кількарізного поливу та різний об'єм води. Наприклад, при вирощуванні пшениці озимої необхідно приблизно 2680 м³ води, або 4-разовий полив, при цьому витрати сягають 5 518,39 грн на 1 га (табл. 6).

Таким чином, порівняння фактичних даних 2017 р. з плановими показниками на 2018 р. свідчить, що витрати на полив збільшаться на 1500-5400 грн на 1 га залежно від культури, або понад 1,5 раза.

Значне збільшення собівартості виробленої продукції змусить сільгосптоваровиробників зменшити площі посіву, або повністю відмовитися від вирощування таких вологозалежних зернових, технічних та овочевих культур тощо, що негативно вплине на продовольчу безпеку держави та знизить надходження до бюджетів. Підвищення вартості води для зрошення сільгосп-

культури спричинить зменшення у рази її площ посівів під поливом. споживання водокористувачами, а також

6. Витрати на полив при вирощуванні основних сільськогосподарських культур в Україні

Культури	Об'єм води	Кількість поливів	Витрати на полив 1 га, грн		
	м ³ на 1 га		2017 р.	2018 р.*	Різниця 2018 р. від 2017 р., грн
Зернові та зернобобові	2800	4	5 765,48	8 809,92	3044,4
Пшениця озима	2680	4	5 518,39	8 432,35	2914,0
Ячмінь ярий	1400	2	2 882,74	4 404,96	1522,2
Кукурудза	3500	5	7 206,85	11 012,4	3805,6
Олійні	2010	3	4 138,79	6 324,26	2185,5
Соняшник	2010	3	4 138,79	6 324,26	2185,5
Ріпак озимий	2010	3	4 138,79	6 324,26	2185,5
Баштанні (кавун, диня)	3500	5	7 206,85	11 012,40	3805,6
Овочі відкритого ґрунту	4900	7	10 080,59	15 417,36	5336,8

* 2018 р. — показники розраховані які планові на підставі фактичних даних 2017 р.

Джерело: Розраховано за даними Державної служби статистики України та ПП «Аскон» Якимівського району Запорізької області.

Отже, держава продовжує здійснювати тиск на сільськогосподарського товаровиробника у вигляді сплати податків не на виробника, а через державні структури, збільшуючи при цьому послуги таких організацій. Тоді, коли аграрна галузь сплачує податки більші ніж інші галузі, податкове навантаження сягає 10-12 % від обсягу реалізації, або 2200-2500 грн з 1 га, при середньому податковому навантаженні в Україні не більше 3% .

Одним із шляхів вирішення проблеми зменшення вартості поливу може бути внесення змін до Постанови Кабінету Міністрів України від 30.05.1997 № 524 «Про затвердження переліку підприємств та організацій, які забезпечують перекидання води у маловодні регіони каналами і водогонями міжбасейнового та внутрішньобасейнового перерозподілу водних ресурсів», а саме додавши до переліку водогосподарські організації (Міжрайонні управління водного господарства), які подають воду на зрошення сільгоспкультур [19]. Згідно із статтею 48 Водного кодексу України підприємства та організації, які входять до цього переліку, звільняються від оподаткування.

Висновки. У зв'язку із кліматичними змінами в останні роки набуває актуальності питання зрошувального землеробства. В Україні воно найбільше зосереджено в Херсонській, Одеській, Миколаївській, Запорізькій та Дніпропетровській областях. Виявля-

но певні викривлення в офіційних статистичних даних щодо площ зрошуваних земель, причинами яких є застосування сільськогосподарськими товаровиробниками крапельного поливу без офіційного дозвільного оформлення, яке також не передбачає подання звітності в органи статистики.

Встановлено, що сільськогосподарські товаровиробники отримують значно вищий рівень урожайності на зрошуваних площах (від 1,4 до 3 разів), проте це вимагає істотних додаткових витрат. Так, витрати на виробництво 1 ц продукції рослинництва на зрошуваних землях у 2016 р. збільшилися на 10-43% залежно від виду. На прикладі ПП «Аскон» Якимівського району Запорізької області визначено, що собівартість поливу в розрахунку на 1 га у 2017 р. становила 1379,6 грн, найбільшу частку в якій займали такі статті витрат, як оплата управлінням водного господарства за електроенергію (36,1%) та послуги, пов'язані з подачею води (26,9%). Внаслідок внесення змін до Податкового кодексу України в частині визначення кола платників рентної плати за спеціальне користування водою, таку рентну плату первинні водокористувачі змушені включити у вартість послуг за подачу води, які надаються сільськогосподарським підприємствам. У результаті для останніх збільшуються витрати на полив, які, за нашими розрахунками, у 2018 р. на 1 га зростуть на 53,5%, причому однією із найбільших статей витрат

буде рентна плата за спеціальне використання води (21%). Таке підвищення витрат загрожує відмовою товаровиробників від вирощування вологозалежних зернових, технічних та овочевих культур. Для зменшення податкового навантаження на сільськогосподарських товаровиробників пропонується

Список бібліографічних посилань

1. Андрийчук В. Г. Економіка аграрних підприємств : монографія 2-е вид., доповн. і переробл.. Київ : КНЕУ, 2002. 624 с.
2. Балуєк С. А. Наукові основи охорони та раціонального використання зрошуваних земель України; за наук. ред. С. А. Балуєка, М. І. Ромашенка, В. А. Сташука. Київ : Аграрна наука, 2009. 624 с.
3. Бутинець Ф. Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю та аналізу*. 2012. Вип. 1 (22). С.11-18.
4. Вожегова Р. А. Стан та перспективи розвитку зрошення на півдні України. *Зрошуване землеробство*. 2010. Вип. 54. С. 3-9. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Zz_2010_54_3 (дата звернення 17.04.18).
5. Галушко В. П. Точка беззбитковості : теоретичні погляди та методологія розрахунків *Економіка АПК*. 2006. № 10. С. 148-151.
6. Економічна статистика / Економічна діяльність / Сільське, лісове та рибне господарство. URL : http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2017/sg/pvzu/pvzu2017_xl.zip. (дата звернення: 09.05.2018).
7. Жуйков Г. Є. Інноваційні основи економіко-екологічної стратегії ефективного розвитку зрошуваної землеробства в нових умовах господарювання : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук: спец. 08.07.02. Миколаїв, 2006. 36 с.
8. Закон України від 10.04.1992 року за № 2269-XII «Про оренду державного та комунального майна». URL : <http://rada.gov.ua/> (дата звернення: 09.05.2018).
9. Коваленко О. В. Класифікація витрат ресурсів як основа оцінювання собівартості продукції. *Економіка АПК*. 2004. № 4. С.90-95.
10. Лукинов И. И. Ценообразование и рентабельность производства сельскохозяйственных продуктов : монография. Москва : Колос, 1964. 423 с.
11. Лупенко Ю., Тулуш Л. Оподаткування сільського господарства в умовах трансформації спеціальних податкових режимів. *Економіка АПК*. 2016. № 1. С. 5-17.
12. *Методологія та методика формування і функціонування цінового механізму АПК в перехідний період до ринкової економіки*; авт. кол. : О. М. Шпичак, В.Н. Зимовець, В.Ю. Протасов та ін. ; УААН, ІАЕ. Київ, 1993. 64 с.
13. Михальчук В. І., Коломієць Ю. А., Вознюк Л. І. Основи меліорації і ландшафтознавства. Петрівка. 2009. URL : <http://hevchenkove.org.ua> (дата звернення: 07.05.2018).
14. Нечипоренко О. М. Організаційно-управлінські трансформації в зрошувальному землеробстві України. *Економіка АПК*. 2016. №1. С. 24-32.
15. Охрімченко І. В. Витрати в системі управління сільськогосподарських підприємств. *Сучасні інноваційно-інвестиційні механізми розвитку національної економіки*; редкол. О. В. Комеліна та ін. Полтава : ПолтНТУ, 2014. Ч. 1. С. 38-40.
16. Пасхавер Б. Й. Прибутковість і рентабельність сільськогосподарських підприємств в інфляційному процесі. *Економіка і прогнозування*. 2016. № 3. С. 66-76.
17. *Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI*. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/go/2755-17>. (дата звернення: 09.05.2018).

доповнити перелік підприємств і організацій, затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 30.05.1997 р. № 524, Міжрайонними управліннями водного господарства, що звільнить їх від зобов'язань сплачувати рентну плату за спеціальне використання води.

References

1. Andriichuk, V.H. (2002). *Ekonomika ahrarnykh pidpriemstv : monohrafiia 2-e vyd., dopovn. i pererobl. [Economics of agrarian enterprises: monograph. 2nd ed.]*. Kyiv: KNEU [In Ukrainian].
2. Baliuk, S.A. (2009). *Naukovi osnovy okhorony ta ratsionalnoho vykorystannia zroshuvanykh zemel Ukrainy [Scientific fundamentals of protection and rational use of irrigated lands of Ukraine]*. S.A. Baliuk, M.I. Romashchenko, V.A. Stashuk (Eds.). Kyiv: Ahrarna nauka [In Ukrainian].
3. Butynets, F.F. (2012). *Vytraty vyrobnytstva ta yikh klasyfikatsiia dlia potreb upravlinnia [Production costs and their classification for management needs]. Problemy teorii ta metodolohii bukhhalterskoho obliku, kontroliu ta analizu, 1 (22), pp. 11-18 [In Ukrainian]*.
4. Vozhehova, R.A. (2010). *Stan ta perspektyvy rozvytku zroshennia na pivdni Ukrainy [Status and prospects of irrigation development in the south of Ukraine]. Irrigated agriculture, 54, pp. 3-9*. Retrieved from: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Zz_2010_54_3 [In Ukrainian].
5. Halushko, V.P. (2006). *Tochka bezzbytkovosti : teoretychni pohliady ta metodolohiia rozrakhunkiv [Break-even point: theoretical views and methodology of calculations]. Ekonomika APK, 10, pp. 148-151 [In Ukrainian]*.
6. *Ekonomichna statystyka / Ekonomichna diialnist / Silske, lisove ta rybne hospodarstvo [Economic statistics / Economic activity / Agriculture, forestry and fisheries]. State Statistical Service of Ukraine*. Retrieved from: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2017/sg/pvzu/pvzu2017_xl.zip [In Ukrainian].
7. Zhuykov, H.Ye. (2006). *Innovatsiini osnovy ekonomiko-ekolohichnoi stratehii efektyvnoho rozvytku zroshuvanoho zemlerobstva v novykh umovakh hospodariuvannia [Innovative bases of the economic-ecological strategy of effective development of irrigated agriculture in new conditions of management]. Extended abstract of doctor's thesis. Mykolaiv [In Ukrainian]*.
8. *Pro orendu derzhavnoho ta komunalnoho maina : Zakon Ukrainy vid 10.04.1992 № 2269-KhII [On the lease of state and communal property: Law of Ukraine from 10.04.1992 No. 2269-XII]. Baza danykh "Zakonodavstvo Ukrainy". VR Ukrainy*. Retrieved from: <http://rada.gov.ua/> [In Ukrainian].
9. Kovalenko, O.V. (2004). *Klasyfikatsiia vytrat resursiv yak osnova otsiniuvannia sobivartosti produktsii [Classification of resource costs as a basis for evaluating the cost of production]. Ekonomika APK, 4, pp. 90-95 [In Ukrainian]*.
10. Lukynov, Y.Y. (1964). *Tsenobrazovanye y rentabelnost proyzvodstva selskokhoziaistvennykh produktov : monohrafiia [Pricing and profitability of production of agricultural products: monograph]*. Moskva: Kolos [In Russian].
11. Lupenko, Yu.O., & Tulush, L.D. (2016). *Opodatkuvannia silskoho hospodarstva v umovakh transformatsii spetsialnykh podatkovykh rehymiv [Taxation of agriculture in the context of the transformation of special tax regimes]. Ekonomika APK, 1, pp. 5-17 [In Ukrainian]*.
12. Shpychak, O.M., Zymovets, V.N., Protasov, V.Yu. et al. (1993). *Metodolohiia ta metodyka formuvannia i funktsionuvannia tsinovoho mekhanizmu APK v perekhidnyi period do rynkovoї ekonomiky [Methodology and methods of formation and functioning of the price mechanism of agroindustrial complex in the transition period to a market economy]*. Kyiv: UAAN, IAE [In Ukrainian].

18. Постанова Кабінету Міністрів України від 04.10.1995 року «Про методику розрахунку орендної плати за державне майно та пропорції її розподілу». URL : <http://rada.gov.ua/>. [Дата звернення: 09.05.2018].
19. Постанова Кабінету Міністрів України від 30.05.1997 № 524 «Про затвердження переліку підприємств та організацій, які забезпечують перекидання води у маловодні регіони каналами і водогоними міжбасейнового та внутрішньобасейнового перерозподілу водних ресурсів». URL : <http://rada.gov.ua/>. [Дата звернення: 09.05.2018].
20. Ромащенко М. І. Роль зрошення в забезпеченні сталого ведення аграрного виробництва в умовах природно-кліматичних змін. URL : <http://amdi.org.ua/docs/Romaschenko.ppt> (дата звернення: 09.05.2018).
21. Свиноус І.В., Шпичак О. М. Реалізація продукції особистими селянськими господарствами - витрати, ціни, ефективність : монографія. Київ : ІАЕ, 2008. 320 с.
22. Сташук В. А. Еколого-економічні основи басейнового управління водними ресурсами. Київ : Аграрна наука, 2006. 443 с.
23. Теоретико-методологічні та практичні основи ціноутворення : монографія; О. М. Шпичак, О. В. Боднар, О. О. Шпичак ; за ред. О. М. Шпичака. Київ : ЦП «Компринт», 2017. 545 с.
24. Хвесик М.А., Левковська Л.В., Мандзук В.М. Інвестиційне забезпечення розвитку зрошувального землеробства в Україні. *Економіка АПК*. 2016. №3. С. 5-14
25. Ціноутворення в умовах формування ринкових відносин в АПК : монографія; за ред. П. Т. Саблука, В. П. Ситника, О. М. Шпичака. Київ : ІАЕ, 1997. 502 с.
26. Шпичак О. М. Економіко-організаційні неузгодженості взаємовідносин у продуктових ланцюгах в умовах інфляційно-девальваційних процесів: напрями врегулювання. *Економіка АПК*. 2015. № 6. С. 85-95.
27. Ohajiana D.O., Onyenweaku C.E.. Analysis of costs and returns in rice farming by farm size in Ebonyi State Journal of Agriculture and Social Research: 2003 3(1): 29-39.
28. Robert K Manatt, Arne Hallam, Lisa A Schulte, Emily A Heaton, Theo Gunther, Richard B Hall and Ken J Moore. Farm-scale costs and returns for second generation bioenergy cropping systems in the US Corn Belt - Environmental Research Letters, Volume 8, Number 3 September 2013.
13. Mykhalchuk, V.I., Kolomiets, Yu.A., & Vozniuk, L.I. (2009). *Osnovy melioratsii i landshaftoznavstva [Fundamentals of melioration and landscape studies]*. Petrivka. Retrieved from: <http://hevchenkove.org.ua> [In Ukrainian].
14. Nechyporenko, O.M. (2016). Orhanizatsiino-upravlinski transformatsii v zroshuvalnomu zemlerobstvi Ukrainy [Ecological and economic basics of basin water resources management]. *Ekonomika APK*, 1, pp. 24-32 [In Ukrainian].
15. Okhrimenko, I.V. (2014). Vytraty v systemi upravlinnia silskohospodarskykh pidpriemstv [Expenditures in the management system of agricultural enterprises]. *Suchasni innovatsiino-investytsiini mekhanizmy rozvytku natsionalnoi ekonomiky*. (Ch. 1.). O.V. Komelina et al. (Eds.). (pp. 38-40). Poltava: PolNTU [In Ukrainian].
16. Paskhaver, B.Y. (2016). Prybutkovist i rentabelnist silskohospodarskykh pidpriemstv v inflatsiinomu protsesi [Profitability and profitability of agricultural enterprises in the inflation process]. *Ekonomika i prohnouzuvannia*, 3, pp. 66-76 [In Ukrainian].
17. Podatkovi Kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 № 2755-VI [Tax Code of Ukraine from 02.12.2010 No. 2755-VI]. *Baza danykh "Zakonodavstvo Ukrainy". VR Ukrainy*. Retrieved from: <http://zakon.rada.gov.ua/go/2755-17> [In Ukrainian].
18. Pro metodyku rozrakhunku orendnoi platy za derzhavne mayo ta proporsii yii rozpodilu : Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 04.10.1995 [On the methodology for calculating the rent for state property and the proportion of its distribution: Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine from 04.10.1995]. *Baza danykh "Zakonodavstvo Ukrainy". VR Ukrainy*. Retrieved from: <http://rada.gov.ua> [In Ukrainian].
19. Pro zatverdzhennia pereliku pidpriemstv ta orhanizatsii, yakii zabezpechuiut perekydannya vody u malovodni rehiony kanalami i vodohonomy mizh baseinovo ta vnutrishnobaseinovo pererozpodilu vodnykh resursiv : Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 30.05.1997 № 524 [On approval of the list of enterprises and organizations that ensure the transfer of water to shallow regions by channels and water supply between the basin and inland water re-distribution of water resources: Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine from 30.05.1997 No. 524]. *Baza danykh "Zakonodavstvo Ukrainy". VR Ukrainy*. Retrieved from: <http://rada.gov.ua> [In Ukrainian].
20. Romashchenko, M.I. (n.d.). Rol zroshennia v zabezpechenni staloho vedennia aharnoho vyrobnytstva v umovakh pryrodno-klimatychnykh zmin [Role of irrigation in ensuring the sustainable management of agrarian production in conditions of natural and climatic changes]. Retrieved from: <http://amdi.org.ua/docs/Romaschenko.ppt> [In Ukrainian].
21. Svinous, I.V., & Shpychak, O.M. (2008). *Realizatsiia produktsii osobystymi selianskymy gospodarstvamy - vytraty, tsiny, efektyvnist : monohrafiia [Realization of products by private peasant farms - costs, prices, efficiency: monograph]*. Kyiv: NNTs "IAE" [In Ukrainian].
22. Stashuk, V.A. (2006). *Ekoloho-ekonomichni osnovy baseinovo upravlinnia vodnymy resursamy [Organizational-managerial transformations in irrigating agriculture in Ukraine]*. Kyiv: Ahrarna nauka [In Ukrainian].
23. Shpychak, O.M., Bodnar, O.V., & Shpychak, O.O. (2017). *Teoretyko-metodolohichni ta praktychni osnovy tsinoutvorennia : monohrafiia [Theoretical and methodological and practical basics of pricing: monograph]*. O.M. Shpychak (Ed.). Kyiv: TsP "Komprynt" [In Ukrainian].
24. Khvesyk, M.A., Levkovska, L.V., & Mandzyk, V.M. (2016). Investytsiine zabezpechennia rozvytku zroshuvalnoho zemlerobstva v Ukraini [Investment provision of irrigation agriculture development in Ukraine]. *Ekonomika APK*, 3, pp. 5-14 [In Ukrainian].
25. Sabluk, P.T., Sytnyk, V.P., & Shpychak, O.M. (Eds.). (1997). *Tsinoutvorennia v umovakh formuvannia rynkovykh vidnosyn v APK : monohrafiia [Pricing in the conditions of formation of market relations in AIC: monograph]*. Kyiv: IAE [In Ukrainian].
26. Shpychak, O.M. (2015). Ekonomiko-orhanizatsiini neuzghodzhennosti vzaiemvidnosyn u produktovykh lantsiuhakh v umovakh inflatsiino-devalvatsiinykh protsesiv: napriamy vrehuliuвання [Economic-organizational inconsistencies of relations in food chains in conditions of inflation-devaluation processes: directions of regulation]. *Ekonomika APK*, 6, pp. 85-95 [In Ukrainian].

27. Ohajianya, D.O., & Onyenweaku, C.E. (2003). Analysis of costs and returns in rice farming by farm size in Ebonyi State. *Journal of Agriculture and Social Research*, 3(1), pp. 29-39 [In English].

28. Manatt, R.K., Hallam, A., Schulte, L.A., Heaton, E.A., Gunther, T., Hall, R.B., & Moore, K.J. (2013). Farm-scale costs and returns for second generation bioenergy cropping systems in the US Corn Belt. *Environmental Research Letters*, (Vol. 8), 3 [In English].

Tsap V.D. Problems of the production costs in irrigation farming in terms of modern changes in tax legislation

The purpose of the article is to study the factors influencing formation of the costs in crop production under irrigation conditions, predict the consequences of introducing amendments to the Tax Code, in particular definition of the range of payers for the rent for special water use, propose a methodical approach and calculate the cost of watering, taking into account the indicated tax changes, which makes it possible to determine additional tax burden on agricultural producers.

Research methodology. In the research process the following scientific methods have been used: abstract and logical, system analysis; rows of dynamics, structural and logical analysis for comparison of production costs for irrigation and traditional farming, calculation of the cost of irrigation for agricultural producers; expert assessment - for an empirical study of the influence of number of factors on the formation of the costs of agricultural enterprises under irrigation conditions.

Research results. A critical assessment has been made and the reasons for the unreliability of official statistical reporting on yield and size of irrigated areas in Ukraine have been identified. It has been worked out methodology and calculation of the cost of irrigation of agricultural crops depending on the cost items has been made. According to the calculations the size of cost increase has been determined, taking into account the influence of additional factors in 2018, including the rent payment for the special water use.

Elements of scientific novelty. On the basis of the recommended methodological approach, the cost of irrigation during the cultivation of agricultural products and its structure have been determined, which made it possible to highlight the size of the additional tax burden on agricultural enterprises as a result of legislative changes for paying renters for special water use.

Practical significance. Proposed changes to the current legislation of Ukraine, which allow to reduce the tax burden on agricultural producers in terms of cancellation of rent payment for special water use, which is included in the service costs for the implementation of irrigation for agricultural producers. Tabl.: 6. Refs.: 28.

Keywords: production costs, cost, irrigation, yield, agricultural enterprises, rent for special water use, water users, irrigation systems.

Tsap Volodymyr Dmytrovych - candidate of economic sciences, associate professor (docent) of the department of accounting and taxation, Tavria State Agrotechnological University (18, Bohdana Khmelnytskoho av., Melitopol, Zaporizhzhia reg.); financial director of PE "Askon" (68, Lenina st., Yakymivka urb. vill., Yakymivka dist., Zaporizhzhia reg.)
E-mail: tzapvd@gmail.com

Цап В.Д. Проблемы издержек производства орошаемого земледелия в условиях современных изменений в налоговом законодательстве

Цель статьи - исследовать факторы влияния на формирование издержек производства продукции растениеводства в условиях орошения, предвидеть последствия внесения изменений в Налоговый кодекс Украины в части определения круга плательщиков рентной платы за специальное использование воды, предложить методический подход и осуществить расчет себестоимости полива с учетом указанных налоговых изменений.

Методика исследования. Используются также методы: абстрактно-логический, системный анализ; ряды динамики, структурно-логический анализ с целью расчета себестоимости полива для сельскохозяйственных товаропроизводителей, определения влияния уплаты рентной платы первичными водопользователями на увеличение расходов сельскохозяйственных товаропроизводителей; экспертной оценки - для эмпирического исследования влияния ряда факторов на формирование расходов сельскохозяйственных предприятий в условиях орошения.

Результаты исследования. На основе критической оценки выявлены причины недостоверности официальной статистической информации относительно урожайности и размера поливных площадей в Украине, разработана методика расчета себестоимости полива сельскохозяйственных культур по статьям издержек, определен размер их увеличения с учётом влияния добавочных факторов в 2018 г., в том числе рентной уплаты за специальное пользование водой.

Элементы научной новизны. На базе рекомендуемого методического подхода рассчитана себестоимость полива при выращивании сельскохозяйственных культур и определена ее структура, что дает возможность определить размер дополнительной налоговой нагрузки на сельскохозяйственные предприятия в результате законодательных изменений плательщикам рентной платы за специальное водопользование.

Практическая значимость. Предложены изменения в действующее законодательство Украины, которые позволят уменьшить налоговую нагрузку на сельскохозяйственных товаропроизводителей в части отмены уплаты рентной платы за специальное использование воды. Табл.: 6. Библиогр.: 28.

Ключевые слова: издержки производства, себестоимость, орошение, урожайность, сельскохозяйственные предприятия, рента за специальное использование воды, водопользователи, оросительные системы.

Цап Владимир Дмитриевич - кандидат экономических наук, доцент кафедры учёта и налогообложения, Таврический государственный агротехнологический университет (Запорожская обл., г. Мелитополь, просп. Богдана Хмельницкого, 18); финансовый директор ЧП «Аскон» (Запорожская обл., Якимовский р-н, пгт Якимовка, ул. Ленина, 68)
E-mail: tzapvd@gmail.com

Стаття надійшла до редакції 15.05.2018 р.

Фахове рецензування: 17.05.2018 р.

Бібліографічний опис для цитування:

Цап В. Д. Проблеми витрат виробництва зрошувального землеробства в умовах сучасних змін у податковому законодавстві. *Економіка АПК*. 2018. № 6. С. 57 – 66.

* * *