

КРИТИЧНИЙ АНАЛІЗ ПОНЯТІЙНОГО АПАРАТУ ТЕОРІЇ ТА ПРАКТИКИ ГОСПОДАРЮВАННЯ І ШЛЯХИ ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ В УМОВАХ ТРАНСФОРМАЦІЇ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ

*І.Ю. Серафимов, канд. екон. наук, доц.,
Черкаська філія Української академії банківської справи*

Трансформація економіки України у ринкові відносини супроводжується радикальними змінами як у практиці господарювання, так і в розвитку економічної теорії. Серед проблем останньої залишається малодослідженою проблема економічних категорій, понять, термінів і показників. Сукупність їх ми називаємо категоріальним (понятійним) апаратом теорії та практики господарювання. Його критичний аналіз і рекомендації щодо удосконалення складають зміст даної статті. Автор зіткнувся з цією проблемою безпосередньо в процесі викладання фінансово-економічних дисциплін. Проте ми маємо підстави стверджувати, що зазначена проблема має практичне значення, оскільки не тільки в підручниках, але й у законодавчих актах, директивних матеріалах і тим більше в діловій документації та практиці часто відсутнє однозначне тлумачення тих або інших понять, термінів і навіть економічних показників. Подібна різноманітність у термінології та тлумаченнях їхньої сутності не має нічого спільного з науковим плюралізмом, а є результатом відсутності стандартів і належного контролю за видавничою діяльністю з боку держави. На практиці це призводить до виникнення суперечливих ситуацій між господарськими партнерами, розв'язок яких іноді закінчується судовим розглядом.

Розглядаючи категоріальний апарат як “азбуку” економічної науки, необхідно стандартизувати економічну термінологію. Ця необхідність підтверджується результатами аналізу. Вихідними елементами категоріального апарату є поняття і категорії. Почнемо наш аналіз з категорії “фонди”. Фонди підприємств – категорія, що виникла в радянські часи. Це породження радянської економічної науки і практики. Ця категорія була впроваджена в теорію і практику з метою протиставлення соціалістичних виробничих відносин капіталістичним. Економічні категорії виражають певні виробничі відносини, отже, якщо капітал є виразником капіталістичних відносин, то фонди – соціалістичних. Тобто зміна назви мала абсолютно політичний характер і зовсім не міняла економічного змісту капіталу.

Трансформація економіки України у ринкові відносини супроводжується впровадженням відповідного категоріального апарату. З введенням П(С)БО стало застосовуватись поняття “капітал”, але разом з ним зберігається і поняття “фонди”. Так, автори підручника “Економіка підприємства” за редакцією С.Ф. Покропивного розглядають капітал як “суму коштів, необхідних для започаткування та здійснення виробництва (діяльності)”. А авансований капітал “...це грошова сума, яка вкладається власником у певне підприємство (підприємницьку діяльність) з метою

одержання зиску (прибутку)” [4, с. 100]. Тобто спостерігається подвійне ототожнювання: по-перше, капітал ототожнюється тільки з грошима, по-друге, авансований капітал ототожнюється з поняттям “капітал” взагалі [4, с. 100]. Далі дається визначення виробничих фондів: “Виготовлення продукції (виконання робіт, надання послуг) здійснюється в процесі взаємодії праці людини та певних засобів виробництва. Останні за своїм матеріально-речовим складом становлять виробничі фонди підприємства, усю сукупність яких поділяють на основні та оборотні” [4, с. 101]. Тобто під капіталом розуміються гроші, а під фондами – засоби виробництва. “Елементи засобів виробництва стають виробничими фондами лише з моменту їхнього безпосереднього використання у виробничому процесі” [4, с. 101]. Відповідно до П(С)БО розкривається зміст капіталу у підручниках з бухгалтерського обліку, але і тут виникають суперечливі трактування. “Кожне підприємство ...має у свему розпорядженні як засоби праці... так і предмети праці, які в сукупності складають господарські засоби, тобто власність підприємства. В свою чергу, власність асоціюється із поняттям “капітал”, – пише О.В. Лишиленко у рекомендованому Міністерством освіти і науки навчальному посібнику “Бухгалтерський облік” видання 2003 року [6, с. 507]. Французьке слово “Fond” означає запас, накопичення грошових або матеріальних засобів, призначених для певних цілей. Отже, категорії “капітал” і “фонди” відрізняються тим, що капітал використовується завжди з метою одержання прибутку, а фонди – ні. Останні являють собою матеріальні чи інші цінності, які можуть бути використані і не для одержання прибутку. Наприклад, благодійні фонди. Поряд з цим необхідно зазначити, що засоби виробництва стають фондами підприємства тільки тоді, коли вони стоять на балансі підприємства. Ця подія формально реєструє факт власності підприємства на засоби виробництва і саме з цього моменту їх треба вважати фондами підприємства, а не “...з моменту їхнього безпосереднього використання у виробничому процесі” [4, с. 101]. Вищезазначене дає підставу стверджувати, що цілком правомірним є впровадження поняття “капітал” прийнятим П(С)БО. Але до цього часу підручники та інша економічна література продовжує використовувати стару термінологію.

Наказом Міністерства фінансів України № 92 від 27.04.2000 затверджено Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”. У підручниках з бухгалтерського обліку, фінансів, керуючись цим Положенням, застосовують термін “основні засоби”. Наприклад, у новому підручнику О.В. Лишиленко “Бухгалтерський облік” дається таке визначення: “Основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [6, с. 150]. На жаль, навіть нові підручники з “Економіки підприємства” продовжують ігнорувати стандартизовану термінологію. У навчальному посібнику, рекомендованому Міністерством освіти і науки України для вищих навчальних закладів,

“Економіка підприємства” (автор – І.М. Бойчик) знов таки використовуються терміни “основні фонди”, “оборотні фонди” [2, с. 100, 140].

Аналогічна ситуація склалась і з показниками. Наведене визначення досить змістовно відображає їх сутність. А.А. Шустиков у книзі “Фінансова статистика” пише: “...статистичний показник характеризує розмір, склад, динаміку та взаємозв’язок суспільних явищ” [13, с. 9]. Більшість авторів дає подібне визначення, яке, на нашу думку, розкриває зміст поняття “показник”. Щодо розкриття змісту конкретних показників, які використовуються у плануванні, аналізі і звітності, знов допускається розбіжність і різноманітність. Це викликає необхідність стандартизації змісту та складу цих показників. Особливо це важливо для вартісних показників, що характеризують обсяг виробництва. В навчальній літературі допускається ототожнення показників обсягу виробництва і обсягу продукції. Обсяг виробництва – поняття ширше ніж обсяг випуску продукції. В нього включається і виробнича діяльність, яка безпосередньо не пов’язана з випуском продукції. При однаковому обсязі вартості виробленої продукції обсяг виробництва не завжди буде однаковим. Останній мало цікавить суспільство і державу. А дані про обсяг продукції підприємства необхідні для розрахунку загальних результатів галузі, промисловості і народного господарства. Підприємство для планування чисельності робітників на виробництві, використання робочого часу, фонду оплати праці, основних засобів виходить з обсягу виробництва.

Отже, правомірне застосування таких загальних показників, як валовий виробничий оборот, валова і чиста (розрахована через валову) продукція для характеристики обсягів виробництва, а показників: товарна, відвантажена, реалізована продукція – для визначення обсягу продукції. Кожен із цих показників має певний економічний зміст, але єдина методика їх обчислення відсутня. Враховуючи, що ці показники відображають сукупний результат діяльності підприємства, галузі і народного господарства в цілому, держава повинна стандартизувати їх. Досягнення економічної науки і практичний досвід дають підставу для певних пропозицій щодо змісту і складу цих показників.

Валовий виробничий оборот підприємства дорівнює вартості всієї сукупної продукції, виробленої всіма промисловими цехами підприємства незалежно від її подальшого призначення. Він не включає капітальне будівництво, дані про яке відображаються в окремому звіті. До складу валового виробничого обороту включають такі елементи продукції: вартість готових виробів всіх промислово-виробничих цехів; вартість напівфабрикатів основного виробництва; вартість продукції допоміжних цехів у вигляді інструментів, оснащення; вартість виконаних робіт промислового характеру, таких як: фарбування, антикорозійна обробка і покриття, розкрій, розфасовка, капітальний ремонт і модернізація власного виробничого устаткування та інших підприємств; зміна залишків незавершеного виробництва. Показник валового виробничого обороту залежить від організаційної структури підприємства і тому не одержав широкого розповсюдження і використання ні в аналізі результатів діяльності

підприємства, ні у звітності. Водночас, він є носієм дуже важливої та необхідної інформації. Остання більш конкретно міститься у показнику “валова продукція”. Вона характеризує в грошовому виразі кінцевий результат промислово-виробничої діяльності підприємства за певний період. Валова продукція не включає вартість переробки напівфабрикатів у цехах свого підприємства, тобто внутрішньозаводський оборот, і цим відрізняється від валового виробничого обороту. Валова продукція включає вартість всіх вироблених за звітний період готових виробів; напівфабрикатів свого виробництва за вирахуванням напівфабрикатів, що пішли на переробку у звітному періоді в інші цехи свого ж підприємства; продукції допоміжних і підсобних виробництв, відпущеної іншим підприємствам; робіт промислового характеру, виконаних по замовленнях інших підприємств або непромислових господарств і організацій свого підприємства. На підприємствах з тривалим виробничим циклом (машинобудування, виробництво металоконструкцій, ремонтні заводи) або з технологічним процесом тривалістю більше двох місяців у склад валової продукції включається також приріст або зменшення вартості залишків незавершеного виробництва за звітний період.

Товарна продукція – це продукція, вироблена підприємством у звітному періоді і відпущена (або призначена до відпуску) на сторону. Товарна продукція є частиною валової продукції, що підготовлена для реалізації. В її склад включається вартість: готових виробів, вироблених у звітному періоді і відпущених (призначених до відпуску) на сторону; напівфабрикатів свого виробництва, відпущених у звітному періоді на сторону; продукції, виготовленої у підсобних та допоміжних цехах і відпущеної на сторону; виконаних робіт промислового характеру по замовленнях на сторону. Вироби, виготовлені з матеріалів замовника, включаються у товарну продукцію без вартості цих матеріалів. До складу товарної продукції входить також вартість сировини і матеріалів замовника, якщо підприємство-виробник їх оплатило, вартість капітального і середнього ремонту власного устаткування і транспортних засобів. Таким чином, обсяг товарної продукції відрізняється від валової на величину зміни залишків незавершеного виробництва, напівфабрикатів, інструментів власного виробництва та вартості сировини і матеріалів замовника, які включаються у склад валової продукції.

Правомірним є виділення показника “відвантажена продукція”. Оскільки відвантажена продукція може бути не завжди оплачена або повністю не оплачена, виникає різниця між реалізованою і відвантаженою, але не оплаченою продукцією (наприклад, якщо вона знаходиться на відповідальному зберіганні у споживача у зв'язку з відмовою останнього від акцепту). До складу відвантаженої продукції звітного періоду включають ту продукцію, на яку в даному періоді складені відповідні розрахункові документи на відвантаження.

Реалізована продукція – продукція, відвантажена споживачам, повністю ними оплачена, і гроші за яку надійшли на рахунок підприємства.

Визначення реалізації по факту відвантаження, на наш погляд, є для України передчасним і обумовлено фіскальними міркуваннями. Воно шкодить підприємствам, які ефективно працюють і сумлінно виконують свої зобов'язання перед партнерами. На відміну від товарної, реалізована продукція вже вступила в народногосподарський оборот.

Відсутнє однозначне тлумачення і поняття “чиста продукція”. Цей показник зазнав суттєвих змін. Він то включався в перелік показників, що затверджувались державою і були обов'язковими до звітності, то його виключали з такого переліку. Але існування показників є об'єктивною необхідністю, тому що вони відображають певні об'єктивні процеси. Економічні процеси і явища мають об'єктивний характер, отже і показники, що їх характеризують, теж. І тому держава не може скасовувати ті чи інші показники, вона вимагає їх надання у певних видах і формах звітності. Практика планування, аналізу, обліку і звітності остаточно підтвердила необхідність використання цього показника. Більш того, він став об'єктом оподаткування (податок на додану вартість).

Керуючись цією обставиною, ми звертаємо увагу всіх спеціалістів на точне (бажано – стандартизоване) визначення цього показника. Саме його відсутність обумовила різні тлумачення чистої продукції у підручниках. “Чиста продукція – різниця між сумою валової продукції та матеріальними затратами на її виробництво”, – пишуть автори навчального посібника “Економіка підприємства” [1, с. 288]. У другому посібнику “Економіка підприємства” один з авторів стверджує: “Чиста продукція – різниця між сумою товарної продукції та матеріальними затратами на її виробництво і сумою амортизаційних відрахувань” [2, с. 472]. Схоже визначення дається і у підручнику “Економіка підприємства” за загальною редакцією С.Ф. Покропивного [4, с. 329]. Чисту продукцію розуміють як частину виробленої продукції, що відповідає знову створеній вартості. Ми пропонуємо наступне визначення чистої продукції: чиста продукція – це різниця між вартістю валової (товарної) продукції, матеріальних витрат і амортизаційних відрахувань. Зрозуміло, що обидва показники треба брати у порівняльних цінах. Необхідність розрахунку чистої продукції на базі валової ми пояснюємо тим, що для розрахунку макроекономічного показника “національний дохід” саме такий розрахунок буде точнішим. При застосуванні товарної продукції ми одержуємо об'єктивну базу для оподаткування.

Враховуючи важливе значення для розрахунку обсягу продукції, визначення моменту її готовності, необхідно мати стандартизоване поняття “готова продукція”. Тут теж існує довільне тлумачення. На наш погляд, критерії готовності містять в собі наступне визначення: готовою вважається продукція, яка завершена виробництвом, укомплектована, відповідає державним стандартам, прийнята ВТК, має документ, який підтверджує її готовність та якість, і передана на склад готової продукції чи замовнику. Ці критерії стосуються також і напівфабрикатів та робіт промислового характеру. Готова продукція повинна знайти своє суспільне визнання на

ринку в процесі еквівалентного обміну товарів відповідно до закону вартості, дія якого реалізується через закон цін. Отже, продукція повинна мати вартісний облік на підприємстві. Вартісний облік, на відміну від натурального, охоплює не лише готові вироби і напівфабрикати, а й незавершене виробництво і роботи промислового характеру. Таким чином, поруч з натуральним обліком продукції існує об'єктивна необхідність її обліку у вартісному виразі. І тут виникає питання, в яких цінах її виміряти. А ціна як вимірник повинна бути теж стандартизованою, еталоном для всіх суб'єктів ринку. Такого еталона сьогодні не існує. Цін багато, назви їх не відповідають змісту і часто за присутності такого елемента, як податок на додану вартість. Наприклад, вільна відпускна ціна продукції включає акцизний збір і надбавку. Але по цій ціні продукція не продається, обов'язково додається податок на додану вартість. Отже, назва ціни не відповідає її змісту. Тому для оцінки промислової продукції є доречним використовувати оптові ціни підприємства або промисловості. Для оцінки господарської діяльності підприємств слід використовувати фактичні (діючі) ціни, при плануванні – порівняльні (фіксовані) ціни. Точніше буде називати такі ціни оптовими цінами підприємства, прийнятими в плані. Оптові ціни підприємства включають собівартість продукції, прибуток і податок на додану вартість. Запропонована термінологія більш відповідатиме змісту цін.

Потребує визначення і поняття “витрати”. У бухгалтерському обліку під витратами розуміється “зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками) [7, с. 3]. У нових підручниках з “Економіки підприємства” цей термін трактується по-іншому. Наприклад, І.М. Бойчик та інші пишуть: “Витрати виробництва – витрати живої та уречевленої праці в процесі виробництва. Поділяються на витрати суспільства і витрати підприємства” [1, с. 270]. Подібне трактування цього поняття дається і в деяких інших навчальних виданнях [2, с. 443, 444]. І зовсім не дається визначення витрат у підручниках з економіки підприємства за редакцією С.Ф. Покропивного та інших [4, с. 403-432]. Поряд з поняттям “витрати” застосовується і термін “затрати”. На наш погляд, було б доцільним вживати перший термін при споживанні засобів виробництва, а другий – при видатках коштів.

Об'єктом нашого аналізу є і поняття “доход”. “Доход – збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, внаслідок чого збільшується власний капітал підприємства (за винятком збільшення капіталу за рахунок внесків власників)”, – таке визначення дається у П(С)БО і підручнику “Бухгалтерський фінансовий облік” [7, с. 3; 12, с. 667]. Але трактування змісту цих понять у підручниках з економіки підприємств, статистики відрізняється як від Положення (Стандарту), так і одне від одного. Наприклад, у вищезгаданому підручнику за редакцією С.Ф. Покропивного застосовується тільки термін “виручка” [4, с. 437]. А у посібнику “Економіка підприємства” автори пишуть: “Доходи

– грошові надходження юридичним і фізичним особам за господарську та інші види діяльності, що становлять залишок між грошовою виручкою і матеріальними витратами, які пов'язані з відповідною діяльністю...” [2, с. 272].

Різноманітна термінологія використовується і щодо прибутку. “Прибуток – це частина доходу, що залишається підприємству після відшкодування усіх витрат, пов'язаних з виробництвом, реалізацією продукції та іншими видами діяльності”, – пишуть автори навчального посібника “Економіка підприємства”, який вийшов у видавництві “Каравела”. Цитуємо далі: “Розрізняють такі види прибутку: 1. Балансовий (валовий) прибуток – це загальний прибуток підприємства, одержаний від усіх видів діяльності, до його оподаткування і розподілу. 2. Операційний прибуток визначається коригуванням балансового прибутку на операційні витрати. 3. Чистий прибуток – це прибуток, що надходить у розпорядження підприємства після сплати податку на прибуток” [1, с. 224]. При визначенні прибутку викликає зауваження слово “залишається”, воно більш доречне до змісту чистого прибутку. Види прибутку теж формулюються не по П(С)БО [1, с. 224].

А.А. Шустиков у навчальному посібнику “Фінансова статистика”, який вийшов у видавництві КНЕУ, теж застосовує терміни “балансовий прибуток”, “виробничі фонди”, “загальна рентабельність”, які не передбачені новими законодавчими документами та Положенням (Стандартом) бухгалтерського обліку [13, с. 190, 195, 196].

На закінчення ми робимо наголос на те, що зроблені нами висновки і пропозиції не претендують на абсолютну істину і мають полемічний характер. Ми закликаємо економістів звернути увагу на поставлені проблеми і взяти участь в їх обговоренні та рішенні.

Список літератури

1. Бойчик І.М., Харів П.С., Хопчан М.І., Піча Ю.В. Економіка підприємства: Навч. посібн. – К.: Каравела, Львів: Новий світ-2000, 2001. – 298 с.
2. Бойчик І.М. Економіка підприємства: Навч. посібн. – К.: Атіка, 2002. – 480 с.
3. Доленко Л.Х., Горняк О.В. Економіка підприємства: Навч. посібн. – Одеса: Астропринт, 2001. – 512 с.
4. Економіка підприємства: Підручник / За заг. ред. С.Ф. Покропивного. – 2-ге вид, перероб. та доп. – К.: КНЕУ, 2000. – 528 с.
5. Економіка підприємств: Посібник / За ред. П.С. Харіва. – Тернопіль: Економічна думка, 2000. – 500 с.
6. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік: Навч. посібн. – К.: Вид-во “Центр навчальної літератури”, 2003. – 624 с.
7. Національні стандарти бухгалтерського обліку // Все про бухгалтерський облік. Спецвипуск 87. – 16 вересня. – 2002. – № 84(751).
8. Примак Т.О. Економіка підприємства: Навч. посібн. – К.: Вікар, 2001. – 178 с.
9. Статистика: теоретичні засади і прикладні аспекти: Навч. посібн. / За ред. Р.В. Фещура. – Львів: Інтеллект-Захід, 2003. – 576 с.
10. Уманець Т.В., Пігарев Ю.Б. Статистика: Навч. посібн. – К.: Вікар, 2003. – 623 с.
11. Фінанси підприємств: Підручник / Керівник авт. кол. і наук. ред. проф. А.М. Поддєрьогін. – 3-тє вид., перероб. та доп. – К.: КНЕУ, 2000. – 460 с.

12. Чебанова Н.В., Василенко Ю.А. Бухгалтерський фінансовий облік: Посібник. – К.: Видавничий центр “Академія”, 2002. – 672 с.
13. Шустиков А.А. Фінансова статистика: Навч. посібн. – К.: КНЕУ, 2002. –290 с.

Серафимов І.Ю. Критичний аналіз понятійного апарату теорії та практики господарювання і шляхи його удосконалення в умовах трансформації економіки України / І.Ю. Серафимов // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України: зб. наук. праць. – Суми: УАБС НБУ, 2004. – С. 155-163.