

Иван БЕЛЫЙ,

доктор экономических наук, профессор БГЭУ,

Алла СОБОЛЕВСКАЯ,

аспирантка

Теоретические основы формирования себестоимости в рыночной экономике

Следует признать экономически не обоснованным включение в себестоимость отдельных видов налогов, уплачиваемых в бюджет, отчислений в небюджетные фонды и других расходов.

В этот период в управлении общественным воспроизводством существенно возрастает роль таких стоимостных категорий, как цена, стоимость, кредит, прибыль, рентабельность и себестоимость.

Когда предприятия работают на основе самофинансирования, а размер получаемой прибыли и уровень рентабельности производства зависят от величины себестоимости производимой продукции, весьма актуальной является проблема ее научно обоснованного формирования (работ, услуг), правильной классификации затрат, включаемых и не включаемых в себестоимость.

Состав расходов продукции (работ, услуг) определяется Законом Республики Беларусь "О налогах на доходы и прибыль предприятий, объединений, организаций" и Основными положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) с последующими изменениями и дополнениями.

Анализ законодательно-нормативных актов, данных о практической деятельности предприятий и объединений различных форм собственности свидетельствует о том, что не все расходы обоснованно включаются в себестоимость. Например, в настоящее время в себестоимость продукции включается прибыль, остающаяся в распоряжении предприятия, или чистый доход общества. Кроме того, состав затрат, включаемых в себестоимость, постоянно изменяется в зависимости от ситуаций создавшихся в экономике республики. Примером могут служить отчис-

ления (сборы) на содержание дошкольных детских учреждений, которые включались в себестоимость продукции (работ, услуг). С 1 июля 1993 года указанные отчисления выплачивались за счет прибыли, оставшейся в распоряжении предприятия. С 1 марта 1994 года это положение отменяется, и отчисления на содержание дошкольных детских учреждений опять относятся на себестоимость продукции (работ, услуг).

Характерным для себестоимости, как экономической категории, является следующее:

1. Себестоимость характеризует производственные отношения между хозяйствующими субъектами, хозяйствующими субъектами и государством, обусловленные использованием в производственном процессе основных его факторов: рабочей силы, средств труда, предметов труда и природных ресурсов;

2. Основу себестоимости составляют издержки производства, в состав которых включают затраты на потребленные средства производства (сырье, материалы, топливо, износ основных средств) и на оплату труда;

3. В себестоимость включают те затраты предприятия, которые обеспечивают простое воспроизводство его средств.

Если исходить из указанных теоретических посылок, то можно выделить следующие критерии разграничения затрат на включаемые и не включаемые в состав себестоимости:

1. Расходы, включаемые в себестоимость продукции (работ, услуг), должны находиться в непосредственной связи с производственно-технологическим процессом. В себестоимости не должно быть места расходам, не связанным с технологией, организацией и управлением производством;

2. В себестоимость должны включаться только те расходы предприятия (фирмы), которые обусловлены использованием в производственном процессе трудовых, материальных, природных ресурсов и основных средств на основе их простого воспроизводства;

3. В себестоимость должны включаться расходы предприятия, представляющие собой элементы распределенного чистого дохода общества, которые являются предпосылкой процесса производства и обусловлены оборотом основных и оборотных средств, обслуживающих процесс производства и обращения.

Себестоимость не может аккумулировать в себе в денежной форме все расходы предприятия, независимо от их экономической природы и взаимосвязи с кругооборотом средств предприятий (объединений) и фирм в сфере производства и обращения. Если же признать за аксиому, что все расходы предприятия должны включаться в себестоимость, то при таком подходе формирование себестоимости ставится в зависимость от субъективных факторов, проявляющихся в хозяйственной деятельности и складывающихся не под воздействием реально существующих условий общественного воспроизводства, а определяемых в ряде случаев волевым порядком, соответствующими инструкциями, применительно к искусственно создаваемым требованиям хозяйственной практики.

Основываясь на указанных критериях разграничения затрат на включаемые и не включаемые в себестоимость, следует признать экономически не обоснованным включение в себестоимость отдельных видов налогов, уплачиваемых в бюджет, отчислений в небюджетные фонды и других расходов.

В соответствии с действующим законодательством в себестоимость продукции (работ, услуг) включают Земельный налог, экологический на-

лог, Чрезвычайный налог для ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС.

Что касается Земельного налога, то его включение в себестоимость производимой продукции (работ, услуг) следует признать экономически оправданным, так как он обусловлен использованием в производственном процессе земли — важнейшего средства производства и выступает в качестве платежа за ее использование.

Платежи за пользование природными ресурсами и за выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в окружающую среду в пределах установленных лимитов вызываются необходимостью использования в производственном процессе одного из важнейших его элементов — природных ресурсов, что также подтверждает целесообразность включения указанных платежей в себестоимость произведенной продукции или выполненных работ.

Необходимым условием ведения современного производства является осуществление природоохранных мероприятий, направленных на сохранение и восстановление природных ресурсов, используемых предприятием в производственном процессе. В связи с этим текущие расходы предприятия (фирмы) по содержанию и эксплуатации фондов природоохранного назначения (очистных сооружений, золоуловителей, фильтров и других природоохранных объектов), расходы по захоронению экологически опасных отходов, на очистку сточных вод и другие виды текущих затрат предприятия, обусловленных использованием в производственном процессе природных ресурсов, также должны включаться в себестоимость продукции (работ, услуг).

Не является, по нашему мнению, экономически обоснованным включение в себестоимость продукции (работ, услуг) Чрезвычайного налога для ликвидации последствий на Чернобыльской АЭС. Основное назначение налога — покрытие тех огромных расходов, которые дополнительно несет республика на осуществление комплекса мероприятий, связанных с ликвидацией аварии на Чернобыльской АЭС. Эти расходы не обусловлены использованием в производственном процессе предприятия трудовых ресурсов и средств производства, поэтому не вызываются процессом возмещения потребленных предприятием элементов производства.

Расходы, вызываемые ликвидацией последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС, представляют собой дополнительные общественные издержки производства, увеличивающие стоимость и, следовательно, цену производимых товаров, что, безусловно, оказывает отрицательное влияние на конкурентоспособность товаров, на состояние спроса и предложения товаров и услуг. Отсюда следует вывод о том, что источником возмещения дополнительных расходов, вызванных ликвидацией последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС, должен быть прибавочный продукт, формой проявления которого является чистый доход общества. Часть этого дохода должна носить целенаправленный характер, т.е. направляться на ликвидацию последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС. Аккумуляция этой части чистого дохода может обеспечиваться как через систему доходов, так и ценовую политику государства.

Предприятия производят отчисления в дорожный фонд в установленном размере от объема произведенной продукции (работ, услуг) и включают указанные суммы в себестоимость продукции (работ, услуг). Эти отчисления выступают в качестве своеобразной платы предприятий за пользование автомобильными дорогами, что подтверждает правомерность их включения в себестоимость продукции (работ, услуг). Однако установленный порядок отчислений в дорожный фонд не является эко-

номически оправданным в том плане, что отсутствует функциональная зависимость между объемом произведенной продукции и суммой отчислений в данный фонд. Размер отчислений в дорожный фонд должен зависеть от мощности и величины автомобильного и тракторного парков. В этом случае отчисления средств пользователями автомобильных дорог в дорожный фонд будут соответствовать экономической природе затрат на производство и вполне оправданно включаться в себестоимость продукции.

Постановлением Верховного Совета Республики Беларусь № 2643-XII от 22.12.93 года "Об отчислениях на развитие здравоохранения" предусматривается производить отчисления от фонда оплаты труда на развитие здравоохранения с отнесением их на себестоимость продукции. Данное постановление принято во исполнение Закона Республики Беларусь "О здравоохранении" от 18 июня 1993 года, № 2435-XII. Закон предусматривает экономическую заинтересованность юридических и физических лиц в сохранении здоровья граждан, а также участие общественности и граждан в охране здоровья.

Проблема поддержания здравоохранения на должном уровне является задачей не только чисто государственной с осуществлением государственного финансирования. В сохранении и поддержании здоровья должны быть заинтересованы государство, предприятия и сами граждане. Однако отчисления на развитие здравоохранения не связаны с использованием в производственном процессе живого труда. Взносы на развитие здравоохранения поступают в доход республиканского бюджета и используются для поддержки социально значимых программ и приоритетных направлений в развитии здравоохранения, т.е. их использование обособлено.

Все это подтверждает мысль о необоснованности включения отчислений на развитие здравоохранения в состав себестоимости продукции (работ, услуг). Если бы указанные отчисления оставались в распоряжении предприятий и использовались для оплаты медицинским учреждениям услуг по оказанию медицинской помощи (оплата услуг по оперированию, оказанию других видов медицинской помощи работникам предприятия), то в этом случае их включение в себестоимость продукции было бы оправданным. В связи с этим может быть поставлен вопрос таким образом, чтобы отчисления на развитие здравоохранения выполняли роль обязательного медицинского страхования и зачислялись в Фонд медицинского страхования. В таком случае включение в себестоимость продукции (работ, услуг) отчислений в Фонд медицинского страхования будет являться экономически обоснованным.

Требует решения и проблема учета расходов на подготовку, переподготовку и повышение квалификации кадров. В настоящее время указанные расходы включаются в себестоимость продукции. Затраты на подготовку кадров в средних и высших учебных заведениях включаются в себестоимость продукции в пределах утвержденных норм. Такой порядок учета не является экономически обоснованным. Считаем, что все текущие расходы, связанные с повышением квалификации и переподготовкой кадров, должны включаться в себестоимость продукции того отчетного периода, в котором они произведены. Расходы, вызванные подготовкой кадров в средних и высших учебных заведениях, не являются текущими расходами предприятия. Их следует считать расходами будущих периодов, так как эффект от таких расходов наступит через 3—5 лет. В связи с этим затраты на подготовку кадров в вузах и средних

специальных учебных заведениях следует учитывать как расходы будущих периодов, и только после прибытия специалиста на предприятие их нужно включать в себестоимость продукции (работ, услуг) ежегодно в равном размере в течение 3—5 лет.

Что касается отчислений в специальные отраслевые, межотраслевые и внебюджетные фонды, то следует признать, исходя из разработанных выше критериев разграничения затрат на включаемые и не включаемые в себестоимость, экономически обоснованным включение в себестоимость только отчислений в те фонды, которые обусловлены использованием в производственном процессе основных факторов производства — трудовых, материальных и природных ресурсов, а также основных средств. Отнесение на себестоимость отчислений в отраслевой фонд научно-исследовательских, опытно-конструкторских работ и освоения новых видов наукоемкой продукции в инвестиционный фонд, целевых сборов на содержание ведомственных дошкольных учреждений и на содержание ведомственного жилья не является экономически обоснованным. Объясняется это тем, что указанные расходы обусловлены не использованием в производственном процессе труда и средств производства и не связаны с процессом простого возмещения потребленных элементов производства. Такие расходы целесообразно финансировать за счет прибыли, оставшейся в распоряжении предприятия (фирмы) и чистого дохода общества.

Спорным остается вопрос о том, включать или не включать в себестоимость продукции вознаграждения работников по итогам работы предприятия за год. По основным положениям по составу затрат данные выплаты не включаются в себестоимость продукции. Средства на выплату вознаграждений по итогам работы за год по своей экономической природе не являются предпосылкой и условием производственного процесса, а также не являются составной частью авансированных на производство средств. Напротив, они выступают как следствие повышения эффективности производства, которое выражается в увеличении прибыли предприятия. Отсюда следует, что источником покрытия расходов на выплату вознаграждений по итогам работы за год должна быть только прибыль, оставшаяся в распоряжении предприятия.

Требует решения вопрос учета процентов по банковским кредитам. Они относятся к элементам чистого дохода и долгое время не учитывались в себестоимости продукции. В Республике Беларусь действует строгое разграничение кредитов банка по срокам их использования — краткосрочные и долгосрочные. В себестоимость продукции следует включить проценты по краткосрочным ссудам банка. По экономическому содержанию эти расходы представляют собой дополнительные затраты предприятия на вовлечение в процесс производства дополнительных средств, и выступают одним из условий процесса производства. Возмещение таких расходов является экономической основой простого воспроизводства основных факторов производства и не вызывает сомнений при включении их в себестоимость продукции.

Действующие положения по составу затрат, включаемых в себестоимость, не предусматривают учет процентов по долгосрочным банковским кредитам в составе себестоимости, а требуют погашать их за счет прибыли. Считаем, что долгосрочные кредиты, полученные предприятием, принимают форму авансированных средств на капиталовложения, поэтому проценты за их использование следует включать в себестоимость построенных, приобретенных или возведенных объектов основных средств и относить на счет 08 "Капитальные вложения".