

Костякова А.А.
к.е.н., доцент кафедри обліку і оподаткування
Таврійський державний агротехнологічний університет
anna.kostyakova@tsatu.edu.ua

КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА В РОСЛИННИЦТВІ ЗА ЦІЛЬОВИМ ПІДХОДОМ

Анотація. Розглянуто класифікацію витрат виробництва, яка орієнтована на галузеві особливості вироцування продукції рослинництва. Запропоновано удосконалення класифікаційної ознаки витрат виробництва за цільовим підходом «Оцінка запасів та визначення фінансових результатів», увівши до складу уточнені-нові: за відношенням до виробничого (технологічного) процесу (основні (технологічні), організаційно-управлінські); за відношенням до потреб функціонування біологічних активів та їх продуктивності (технологічно-підтримуючі, технологічно-продуктивні).

Ключові слова: витрати, класифікація витрат, облік, рослинництво, собівартість продукції.

JEL Classification: M41

Kostyakova A.A.
PhD in Economics, Associate Professor,
Tavria state agrotechnological university, anna.kostyakova@tsatu.edu.ua

CLASSIFICATION OF PRODUCTION COSTS IN CROP PRODUCTION FOR A TARGETED APPROACH

Problem statement. Recently, in the economic literature, special attention is paid to the classification of production costs, which is oriented to industry specific features of the enterprise. Financial (domestic) accounting involves the use of a costing approach, that is, the grouping of costs in order to calculate the cost of production (works, services). However, this classification is not always acceptable to meet the information needs of managers for the purpose of enterprise management. Which presupposes the need to study Western experience, namely, the targeted approach.

Research result. Technical, economic and technological features of cultivation of plant growing products and their influence on the formation of economic indicators of the enterprise activity are considered. Taking into account these peculiarities, the grouping of costs in accounting for the target campaign was studied to generate reliable information.

It is suggested to improve the classification of production costs in crop production for the target approach, namely, "Estimation of reserves and determination of financial results", specifying and proposing new ones: concerning the production (technological) process (main (technological) and organizational-managerial); The needs of the functioning of biological assets and their productivity (technological-supportive and technological-productive).

Conclusions. This classification of costs will allow to determine more reliable economic performance indicators of the enterprise for each technological cycle of crop production and, in general, for the enterprise, will satisfy information needs of the management system.

Keywords: plant growing, costs, account, classification of expenses, cost of production.

Постановка проблеми. Одним із найважливіших управлінських аспектів обліку витрат є їх класифікація. Саме для правильної організації обліку витрат виробництва у відповідності з їх особливостями, складом та значенням у процесі виробництва, а також для потреб контролю, аналізу, обчислення собівартості та управління витратами їх поділяють на групи за тими ознаками, які визначаються метою класифікації.

Загальна мета класифікації витрат полягає в створенні впорядкованої систематизації витрат виробництва на підприємстві для задоволення інформаційних потреб внутрішніх та зовнішніх користувачів. Без такої систематизації не можливо ефективно ведення рахунків і прив'язання витрат до об'єкту. Хоча класифікація витрат має здійснюватися і фінансовим обліком, проте вона не завжди прийнятна для задоволення інформаційних потреб керівництва для цілей управління [1,с.145]. Лише врахування в процесі організації обліку витрат і побудови їх класифікації технології та організації виробництва надасть можливість отримати достовірну інформацію про витрати на виробництво та вихід продукції [2, с.12].

При побудові класифікації витрат слід виходити із мети та задач керівника структурного підрозділу в рослинництві (відділу, цеху, бригади) та власника підприємства. Для керівництва недостатньо даних про величину витрат в цілому по підприємству, керівникам потрібна інформація про витрати, згруповані за об'єктами обліку витрат або об'єктами калькулювання (культура або група культур; виконання робіт, послуг, технологічна операція, тощо). Щоб дати відповідь на всі ці питання, необхідно побудувати економічно обґрунтовану класифікацію витрат виробництва, тобто провести групування витрат на класи за певними загальними ознаками об'єктів, враховуючи закономірні зв'язки між ними.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанню класифікації витрат виробництва в економічній науці протягом тривалого часу приділялася значна увага. Однак, єдиної класифікації витрат, яка б задовольняла всіх дослідників та практичних працівників, досі не розроблено. Зокрема більшість вітчизняних [2,3,4] й зарубіжних вчених [5,6,7] розглядають класифікаційні ознаки витрат з врахуванням економічних процесів промислових підприємств [8,9], залишаючи поза увагою сільське господарство, якому притаманні специфічні особливості вирощування продукції, зокрема рослинницької.

Формулювання цілей статті. Метою статті є обґрунтування необхідності та розроблення класифікації витрат за цільовим підходом

відповідно до специфічних умов господарювання сільськогосподарських підприємств.

Виклад основного матеріалу. В економічній літературі нараховується біля двох десятків класифікацій витрат, але вони не знайшли практичного застосування. У вітчизняному обліку на практиці переважає калькуляційний підхід, тобто використовується групування витрат з метою обчислення собівартості продукції (робіт, послуг). Західний управлінський облік пропонує цільовий, функціональний підхід. Даний підхід підтримують і вітчизняні науковці [1,10,11].

Родоначальником цільового підходу був К. Друрі. На його думку, насамперед, в обліку накопичується інформація про три категорії витрат: витрати на матеріали, робочу силу і накладні витрати. Потім узагальнені витрати розподіляються за наступними напрямками: 1) для калькулювання й оцінки собівартості виробленої продукції; 2) для планування і прийняття управлінських рішень і 3) для здійснення процесу контролю і регулювання. Крім того, у кожному з перерахованих вище трьох напрямків, у свою чергу, відбувається подальша деталізація витрат в залежності від цілей управління [5, с.31-32].

Наведемо характеристику окремої групи витрат в обліку, зокрема щодо оцінки запасів та визначення фінансових результатів в такій специфічній галузі, як рослинництво.

Процес визначення фінансового результату діяльності підприємства пов'язаний із порівнянням доходів і витрат звітного періоду, з метою визначення різниці між витратами різних звітних періодів. З цього приводу витрати поділяють на вичерпані та невичерпані.

Вичерпані (спожиті) витрати – це засоби чи ресурси, що були витрачені для одержання доходів і втратили здатність приносити дохід у майбутньому.

Невичерпані (неспожиті) витрати – це засоби чи ресурси, що були придбані, є в наявності і, як очікується, повинні принести доходи в майбутньому.

Дана класифікація застосовується при визначенні фінансових результатів діяльності підприємства. Як відомо, фінансовий результат — це різниця між доходами і витратами звітного періоду. В цьому випадку виникає запитання: які витрати відносяться до звітного періоду, а які ні? Якщо підприємство придбало мінеральні добрива, а також розкидач для їх внесення, то, як правило, ці витрати не будуть віднесені на звітний період, і тому мав місце лише обмін одного виду активів на інший (грошей на основні та оборотні засоби). Таким чином, витрачені кошти в даному випадку — це невичерпані затрати, оскільки вони не є спожитими у процесі виробництва. Після того як добрива буде внесено купленим розкидачем, їхня вартість відноситься на витрати з вирощування культури, так само як і частина вартості розкидача у вигляді амортизаційних відрахувань та експлуатаційних витрат. У цьому випадку дані витрати вже будуть вичерпаними витратами.

Зважаючи на сказане, можна констатувати, що вичерпані витрати — це витрати звітного періоду, що призводять до зменшення активів або збільшення зобов'язань у процесі поточної діяльності для отримання доходу у звітному періоді; невичерпані затрати — збільшення зобов'язань чи зменшення активів у процесі поточної діяльності для одержання доходу чи іншої вигоди в майбутніх періодах. Вичерпані витрати відображають у звіті про фінансові результати як собівартість реалізованої продукції, невичерпані затрати — відображаються у складі активів підприємства як запаси (рис.1).



Рис. 1. Відображення в обліку та звітності вичерпаних витрат та невичерпаних затрат (авторська розробка на основі [10, с.37])

На практиці не всі витрати, що відносяться до звітного періоду (вичерпані витрати), безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції, тому для визначення собівартості продукції (робіт, послуг) доцільно витрати класифікувати за участю у виробничому процесі із групуванням витрат на витрати на продукт та витрати періоду [1,10,12]. Даний метод групування витрат можна використовувати як у фінансовому обліку для оцінки запасів та визначення фінансових результатів, так і в управлінському обліку при підготовці релевантної інформації для нестандартних управлінських рішень.

Витрати на продукт – витрати, пов'язані із функцією виробництва продукції, вони розподіляються між собівартістю реалізованої продукції та запасами. Ці перехідні витрати зменшують прибуток у тому випадку, коли відбувається реалізація продукції, що можливо відбутися через декілька періодів після її виробництва. Деякі вчені називають їх виробничими витратами [10, с.37].

Витрати періоду – це витрати, що не включаються до собівартості продукції та запасів і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені (адміністративні, витрати на збут, інші операційні та надзвичайні витрати) [1,с.16;10,с.37]. Ці витрати окремі автори називають збитками даного звітного періоду [6,с.67]. Так, дані витрати від операційної діяльності не проходять через стадію запасів, а відразу відносяться на зменшення собівартості реалізованої продукції. В фінансовому обліку вони відображаються на рахунках класу 9 «Витрати діяльності» та в формі № 2 «Звіт про фінансові результати» (Звіт про сукупний дохід).

Тривалий цикл виробництва сільськогосподарської продукції та його неспівпадання з календарним роком потребують розмежування витрат таким чином, щоб їх доля, що включається у собівартість продукції за звітний період, відповідала кількості продукції, виробленої в цьому періоді. Звідси за тривалістю дій у відповідності із часовою визначеністю фактів господарського

виробництва доцільно розділяти їх на витрати (затрати) поточного року, затрати минулих років і затрати наступного періоду. Частину затрат поточного року у вигляді незавершеного виробництва продукції рослинництва відокремлюють і відносять на собівартість продукції наступного року. Аналогічним чином частина затрат минулого року відноситься на собівартість продукції звітного періоду.

Відносно виробничого (технологічного) процесу більшість економістів підрозділяють витрати на основні та накладні. Основні витрати – це витрати, безпосередньо пов'язані із технологічним процесом виробництва продукції. Вони входять до складу конкретного об'єкта виробництва та складають «...головну субстанцію продукту» [167,с.194] та поділяються на три групи: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці та інші прямі витрати [1, с.16;10, с.37-38].

До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу виробленої продукції або є її необхідним компонентом, що можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. До складу прямих матеріальних витрат в галузі рослинництва відноситься вартість насіння та посадкового матеріалу, добрив, засобів захисту рослин, паливо тощо

До складу прямих витрат на оплату праці в галузі рослинництва включаються заробітна плата та інші виплати основним працівникам, що приймають безпосередню участь у виробництві продукції рослинництва, виконанні робіт або наданні послуг та можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація тощо.

Ці витрати у структурі собівартості різних видів продукції рослинництва в дослідних господарствах займають 60-85 %. Тобто, вказані витрати є

основними не тільки за характером їх участі в процесі виробництва, але і за питомою вагою в собівартості продукції.

До накладних витрат відносяться витрати, що пов'язані з обслуговуванням та управлінням діяльності підрозділу (бригади, цеху), галузі чи підприємства в цілому [13]. Накладні витрати не можна точно розподілити між конкретною продукцією, так як вони можуть бути загальними для галузі або підприємства в цілому та потребують розподілу на види виробництв, об'єкти обліку витрат. Взаємозв'язок між витратами та продукцією наближений (умовний) і відбувається на основі прийнятної бази розподілу, про що свідчать наукові праці провідних вчених [14].

Накладні витрати поділяються на виробничі та невиробничі. До виробничих накладних витрат відносяться загальновиробничі витрати, які розподіляються між продукцією пропорційно до обраної бази [1, с.16]. До невиробничих витрат слід віднести всі інші накладні витрати, що є витратами періоду.

Важливу роль при формуванні собівартості продукції рослинництва відіграє поділ витрат на прямі та непрямі, що напряду пов'язаний із вибором методу обліку і калькулювання собівартості продукції. Тобто достовірність і точність в обчисленні собівартості продукції залежить від якнайменшого використання прийому непрямого розподілу витрат між окремими видами продукції.

Прямі витрати – це витрати ресурсів, які можна у момент їх використання у виробничому процесі включити до витрат на виробництво конкретного продукту, місця витрат, центра відповідальності. Непрямі витрати – це витрати, які неможливо або економічно недоцільно прямо відносити на об'єкт обліку витрат (продукцію, місце витрат тощо). На практиці їх часто називають тими, що розподіляються, а згідно з П(С)БО 16 «Витрати» - загальновиробничими витратами [15].

Витрати можуть бути прямими для одного підрозділу (місця витрат, центру відповідальності) і непрямими – для іншого (місця витрат, центру

відповідальності); одні й ті самі витрати можуть бути одночасно прямими і непрямими щодо різних об'єктів витрат [1, с.16]. Отже, віднесення витрат до прямих або непрямих залежить насамперед від того, що виступає об'єктом витрат.

Прямі витрати включаються до собівартості продукції (робіт, послуг), непрямі витрати для включення до собівартості необхідно попередньо розподілити між об'єктами обліку.

Розподіл виробничих витрат на прямі та непрямі іноді має схожість із розподілом на основні та накладні. Тому на практиці замість двох видів класифікацій застосовується одна загальна класифікація витрат із розподілом всіх витрат на прямі та непрямі. Але, як відомо, дана класифікація в сільському господарстві застосовується відносно до окремого об'єкту виробництва. Це обумовлено складністю сільськогосподарського виробництва. Не можна повністю погодитися з думкою вчених, які пропонують застосовувати дане групування витрат на прямі та непрямі лише відносно до окремого продукту [7, с.395]. Якщо, враховувати той факт, що в процесі виробництва продукції рослинництва отримується декілька видів продукції одночасно (основна, супутня, побічна), то при виробництві продукції даних сільськогосподарських культур прямих витрат може зовсім не бути. В даному випадку прямі витрати відносно об'єкту виробництва, як правило, будуть непрямими відносно окремого продукту. Слід також відмітити, що ототожнення на практиці основних витрат з прямими та накладних – з непрямими пов'язано із розподілом витрат відносно технологічного процесу виробництва на основні та накладні, що не зовсім точно характеризують їх цільовий характер. Тому, на нашу думку, за ознакою відношення витрат до виробничого (технологічного) процесу, доцільно розділяти витрати на основні (технологічні) та на організаційно-управлінські. Така назва буде більш повно відображати їх характер та призначення.

Основні (технологічні) – це витрати безпосередньо пов'язані з технологічним процесом виробництва продукції за конкретних умов, місця й

часу.

Організаційно-управлінські – це витрати, що пов'язані з обслуговуванням та управлінням діяльності підрозділу (бригади, цеху), галузі чи підприємства в цілому.

При розподілі витрат на прямі та непрямі слід також враховувати тривалість та наслідок дії окремих витрат в процесі виробництва як основу життєвого циклу біологічних активів. Так, наприклад, витрати на внесення добрив під багаторічні трави повинні бути розподілені за роками, тобто ці витрати відносно багаторічних трав, як окремого об'єкту виробництва будуть прямими, а відносно до часу або періоду віднесення їх на собівартість – непрямыми. Якщо добрива внесені під зернову культуру з підсівом трав, то віднесення всієї вартості витрачених добрив на собівартість продукції даної культури (як це робиться в даний час) є необґрунтованим, так як дія та післядія добрив у ґрунті триваліша за часом, ніж процес виробництва зернових культур. В даному випадку відносно зернових культур витрати на добрива будуть непрямыми.

Тобто, витрати на виробництво в залежності від особливостей сільського господарства, можуть бути прямими відносно одних об'єктів та непрямыми – інших. В даній ситуації слід погодитися з думкою вченого І.А. Ламикіна, що обсяг та номенклатура прямих та непрямих витрат залежить від спеціалізації господарства, характеру та різноманітності виготовляємої продукції, організаційної структури підприємства [16, с.13]. Отже, правильний розподіл витрат на прямі та непрямі має велике значення для об'єктивної оцінки виробництва та його результатів.

Взаємозв'язок деяких витрат наведено на рис. 2.

З метою достовірного віднесення витрат на об'єкт обліку доцільно враховувати інтенсифікацію виробництва. Необхідно постійно спостерігати та оцінювати фактори та заходи, що впливають на доходи та продуктивність.

Важливим питанням в теорії виробництва є закон зниження витрат на одиницю продукції. Наприклад, застосування співвідношення якісного та

кількісного складу мінеральних та органічних добрив для окремого об'єкту обліку витрат (виду (групи) сільськогосподарської культури) призведе до зниження рівня витрат в розрахунку на одиницю продукції.

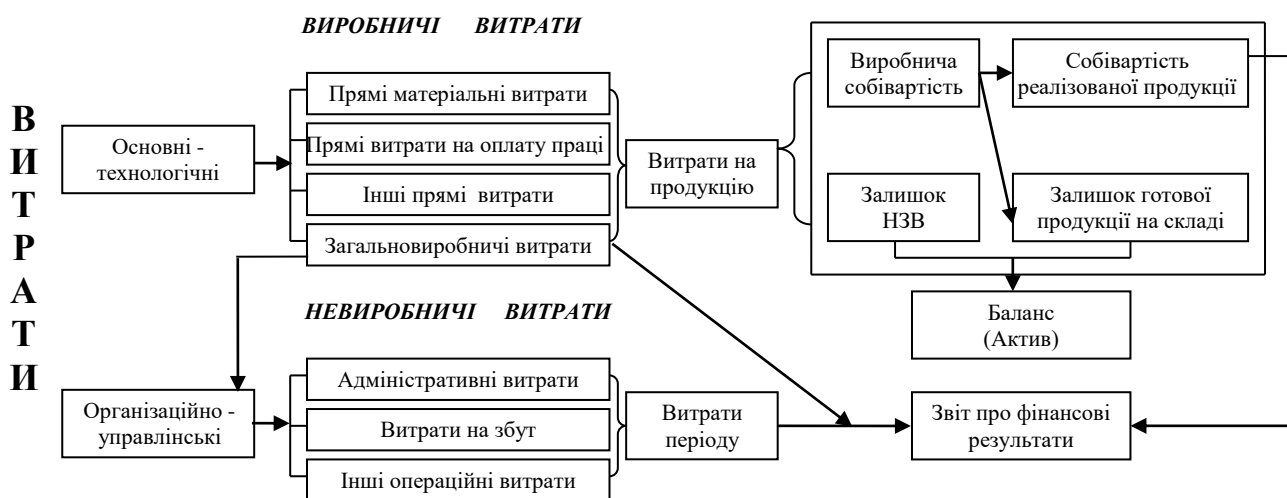


Рис. 2. Взаємозв'язок різних видів витрат та відображення їх в обліку та звітності (авторська розробка)

Тому з метою поліпшення інформаційного забезпечення обліку та контролю витрат, їх аналізу та управління ними матеріальні витрати в галузі рослинництва (наприклад, добрива), в плануванні (нормуванні) доцільно відокремлювати на технологічно-підтримуючі (затрати на протязі життєвого циклу одиниці продукції, що включаються до собівартості продукції та не призводять до отримання доходу) та технологічно-продуктивні витрати (витрати на протязі життєвого циклу одиниці продукції, що включаються до собівартості продукції та сприяють отриманню доходу).

За складом та ступенем однорідності витрати необхідно групувати на прості (елементні) та складні (комплексні) статті. Така база для класифікації витрат в галузі рослинництва необхідна з метою побудови номенклатури статей витрат, що врахує особливості виробничого процесу. Так, наприклад, при польовому кормовиробництві частина витрат має тривалий характер дії (витрати на покращення природних угідь, створення культурних сінокосів та пасовищ, витрати по залуженню сінокосів та пасовищ, витрати на вирощування багаторічних трав), що характерно для групування витрат у складні (комплексні) статті; інші витрати відшкодовуються в звітному періоді

виробництва (витрати на посів однорічних культур, догляд за посівами тощо) і формують прості (елементні) статті. Тобто після здійснення витрат першої групи, підприємство може отримувати продукцію на протязі багатьох років.

З метою отримання об'єктивної та точної інформації про витрати в розрізі окремих об'єктів обліку слід проводити групування витрат за статтями, а не за економічними елементами, а це є предметом вивчення управлінського обліку (на рівні підприємства). Групування витрат за калькуляційними статтями проводиться у відповідності із Методичними рекомендаціями № 132 [17], в якому передбачено виділення 11 статей у рослинництві. В основі класифікації витрат за статтями лежить складний комбінований критерій характеру та призначення витрат.

Перелік статей витрат, наведений у Методичних рекомендаціях № 132 [17], в основному є достатнім і узгодженим з елементами витрат, проте носить рекомендаційний характер і підприємства самостійно мають право вносити зміни до типової номенклатури статей витрат. Це дуже вагомо для сезонних галузей аграрного виробництва, а саме для галузі рослинництва. Але, за умов необхідності суб'єктами господарювання складати регламентовану звітність, групування витрат за статтями повинно мати єдину науково-обґрунтовану та уніфіковану структуру, що характерно групуванню витрат за економічними елементами. Виділяючи окремі витрати в самостійні статті витрат або об'єднуючи їх, необхідно врахувати доцільність таких дій. Безперечно, що збільшення частки прямих витрат через розмежування комплексних витрат підвищує точність визначення собівартості продукції й відіграє важливу роль в процесі прийняття управлінських рішень.

Висновки. Розглянуто особливості класифікації витрат виробництва, яка орієнтована на галузеві особливості вирощування продукції рослинництва. Запропоновано удосконалити класифікацію витрат виробництва у рослинництві, зокрема, увівши до складу ознаки «Оцінка запасів та визначення фінансових результатів» уточнені-нові: за відношенням до виробничого (технологічного) процесу (основні (технологічні), організаційно-управлінські); за відношенням до

потреб функціонування біологічних активів та їх продуктивності (технологічно-підтримуючі, технологічно-продуктивні). Дана класифікація витрат дозволить визначати більш достовірні економічні показники діяльності підприємства за кожним технологічним циклом вирощування продукції рослинництва та в цілому по підприємству, задовольнить інформаційні потреби системи управління.

Список літератури

1. Бутинець Ф. Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління / Ф. Ф. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – Вип. 1 (22). – 2012. – С. 11 – 18.
2. Моссаковский В.Б. Классификация и обоснование состава расходов на производство/ В.Б. Моссаковский// Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 1993. – №4. – С.12-15 **93**
3. Грицак Н.Ю. Еволюція витрат як економічної категорії та необхідність її класифікації [Електронний ресурс] / Н.Ю. Грицак - Режим доступу: iee.org.ua/files/alushta/75-grizak-evolutciya_vytrat.pdf.
4. Скрипник М.І. Облік витрат на промислових підприємствах у розрізі їх класифікації [Електронний ресурс] / М.І. Скрипник - Режим доступу: [http://irbisnbnv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbnv/cgiirbis_64.exe?c21com=2&i21dbn=ujrn&p21dbn=ujrn&image_file_download=1&image_file_name=pdf/ecnof_2010_7\(3\)_28.pdf](http://irbisnbnv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbnv/cgiirbis_64.exe?c21com=2&i21dbn=ujrn&p21dbn=ujrn&image_file_download=1&image_file_name=pdf/ecnof_2010_7(3)_28.pdf)
5. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет / К. Друри; пер. с англ.; под ред. С.А. Табалиной. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 560 с. **44**
6. Каверина О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры / О.Д. Каверина. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 352 с. **59**
7. Хоружий Л.И. Проблемы теории, методологии, методики и организации управленческого учета в сельском хозяйстве / Л.И. Хоружий. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 496 с. **167**
8. Ягмур К.А. Класифікація витрат в будівельних організаціях / К.А. Ягмур// Економіка: проблеми теорії та практики: Зб. наук. праць. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2005. – Вип. 209: В 4 т. Том IV. – С. 75–82
9. Косинська О. Значення класифікації витрат в системі управління витратами підприємства / О. Косинська// Вісник Львівського університету. Серія економічна. 2012. Випуск 48 С. 119-123
10. Атамас П.І. Управлінський облік: навчальний посібник / П.І. Атамас. – Д. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 440с. **3**
11. Нападівська Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці: монографія / Л.В. Нападівська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 224 с. **101**
12. Панасюк В.М. Витрати виробництва: управлінський аспект / В.М. Панасюк. – Тернопіль: Астон, 2005. – 288 с. **114**
13. Индукаев В.П. Организация оперативного учета и контроля издержек производства / В.П. Индукаев. – М.: Финансы и статистика, 1986. – 143 с. **54**
14. Ларионов А.Д. Проблемы распределения затрат в сельском хозяйстве / А.Д. Ларионов. – Л.: ЛГУ, 1976. – 125с. **85**
15. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999р. № 318 // Галицькі контракти. – 2000. – № 5. – С.-82-87. **122**
16. Ламыкин И.А. Учет затрат и калькуляция сельскохозяйственной продукции / И.А. Ламыкин. – М.: Статистика, 1980. – 168 с. **83**
17. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств [Електронний ресурс]: наказ Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. № 132. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc> **90**

References (<http://www.apastyle.org>).

1
...
10