

Малей Е.Б., Казимирова А.Г.

Полоцкий государственный университет, Беларусь

**Экономическая сущность понятия «валовая прибыль»
как объекта учета и особенности его отражение
в отчете о прибылях и убытках**

На современном этапе развития экономики Республики Беларусь все более возрастает ответственность каждой организации в достоверности исчисления ею финансовых результатов, поскольку основной целью хозяйственной деятельности является получение прибыли. В этой связи исследование вопросов определения экономической сущности новой для учетно-аналитической практики отечественных организаций категории «валовая прибыль» как объекта учета и особенностей ее отражения в отчете о прибылях и убытках имеет актуальное значение.

Так, с 2008 г. сначала в налоговом, а затем в бухгалтерском учете организаций республики было введено понятие «валовая прибыль». При этом Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 14.02.2008г. № 19 «Об утверждении форм бухгалтерской отчетности, Инструкции о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности и признании утратившими силу некоторых нормативных правовых актов Министерства финансов Республики Беларусь» валовая прибыль определяется как разница между выручкой от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей) и себестоимостью проданных товаров, продукции, работ, услуг.

В свою очередь в налоговом законодательстве согласно Закону «О налогах на доходы и прибыль» от 26.12.2007 г. № 302-3 и Налоговому кодексу, облагаемая налогом прибыль получила название валовой прибыли, под которой понимается «...сумма прибыли от реализации товаров (работ, услуг), иных ценностей (включая основные средства), ценных бумаг,

имущественных прав и доходов от внереализационных операций, уменьшенных на сумму расходов по этим операциям» [1, с. 15].

Помимо этого, в статистике также используется понятие «валовая прибыль», под которой в свою очередь понимается часть добавленной стоимости, остающаяся у производителей после вычета расходов, связанных с оплатой труда работников и уплатой налогов на производство и импорт [2, с. 22]. Предложенное Государственным национальным комитетом по статистике определение валовой прибыли отражает еще одну, отличную от вышеназванных, официальную точку зрения в понимании экономической сущности исследуемого понятия.

В настоящее время в экономической литературе наряду с понятием «валовая прибыль» используется большое количество схожих терминов: «маржинальный доход», «маржа покрытия», «сумма покрытия», «валовая маржа». На основании проведенного исследования мнений различных авторов к определению указанных категорий, было выявлено, что среди экономистов отсутствует единство мнений в определении их сущности. При этом можно выделить два основных подхода к трактовке понятия «валовая прибыль»:

Первый: валовая прибыль – это сумма прибылей предприятий до вычетов и отчислений (авторы Ильин С.С., Васильева Т.И., Кураков Л.П., Кураков В.Л и др.);

Второй: валовая прибыль – это разность между выручкой (нетто) и расходами (авторы Морозова О.А., Шайков Л., Ходанович Г.В., Савицкая Г.В., Качалин В.В., Шестакова А.В., Тоффлер Б.Э., Имбер Дж., Антони Р.Н., Хонгрэн Ч., Фостер Дж.).

Авторов, которые придерживаются **второго** подхода, так же можно разделить на три группы согласно составу расходов, участвующих в расчете валовой прибыли.

Первая группа авторов в качестве таких расходов называет **переменные затраты** (Морозова О.А., Шайков Л., Ходанович Г.В., Савицкая Г.В. и др.);

вторая – **прямые расходы** (Качалин В.В., Шестакова А.В., Тоффлер Б.Э., Имбер Дж. И др.). Третья группа авторов предполагает, что из выручки необходимо вычитать **себестоимость реализованной продукции** (Антони Р.Н., Хонгрэн Ч., Фостер Дж. и др.), при этом ими не указывается подход, положенный в основу расчета себестоимости. Этот вопрос решен только в МСФО, где, исходя из структуры отчета о прибылях и убытках, очевидно, что под понятием «себестоимость» понимается непосредственно усеченная себестоимость, т.е. рассчитанная на основе переменных расходов.

Среди исследованной совокупности мнений 12,9% экономистов придерживаются той точки зрения, что валовая прибыль – это совокупность прибылей предприятия до вычетов и отчислений; 38,7% считают, что валовая прибыль представляет собой разницу между выручкой предприятия и переменными затратами; 6,5% определяют валовую прибыль как разность между выручкой и прямыми издержками производства и 22,6% экономистов считают, что валовая прибыль – это выручка минус себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг. Также следует отметить, что 19,4% изученной совокупности мнений – это экономисты, имеющие свое индивидуальное определение изучаемого понятия, которое не разделено кем-либо еще (Райзберг Б.А., Лазовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. и др.).

Опираясь на все вышесказанное, нами предлагается следующие определение валовой прибыли как объекта бухгалтерского учета:

Валовая прибыль – это разность между выручкой от реализации продукции, товаров, работ, услуг (за минусом косвенных налогов и платежей) и переменными расходами на их изготовление.

При этом применение термина «валовая прибыль» в налоговом учете в том же контексте, что и в настоящее время, является неприемлемым. В связи с этим предлагаем заменить в Налоговом кодексе РБ и подзаконных ему актах указанный термин перечнем видов прибыли: от реализации продукции (работ, услуг), иных ценностей (включая основные средства), ценных бумаг, имущественных прав и доходов от

внереализационных операций, уменьшенных на сумму расходов по этим операциям, представляющих собой в совокупности налоговую базу для исчисления налога на прибыль.

Отсутствие единого подхода к определению экономической сущности понятия «валовая прибыль» обусловило существование в учетно-аналитической практике организаций Республики Беларусь двух кардинально отличающихся друг от друга методов ее исчисления. Это ведет к искажению данных отчета о прибылях и убытках, и как следствие, не позволяет пользователям составить достоверное мнение о результатах деятельности субъектов хозяйствования.

Так, согласно инструкции по применению Типового плана счетов, при учете себестоимости готовой продукции используется два метода списания управленческих расходов. **Первый метод** (и наиболее распространенный) предполагает списание общехозяйственных и общепроизводственных расходов в дебет счета 20 «Основное производство» и распределение их между различными видами выпущенной продукции, выполненными работами и оказанными услугами в порядке, установленном отраслевыми инструкциями по учету затрат и калькулированию себестоимости продукции. При **втором методе** условно-постоянная часть общепроизводственных и общехозяйственных расходов, учтенных на счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы», списывается с кредита указанных счетов при определении финансовых результатов непосредственно в дебет счета 90 «Реализация» [3].

При применении первого метода (списание общепроизводственных и общехозяйственных расходов в дебет счета 20 «Основное производство») происходит занижение показателя «валовая прибыль». Это искажение происходит в связи с тем, что при определении показателя «валовая прибыль» из себестоимости продукции не исключаются управленческие расходы, что противоречит экономической сущности понятия «валовая прибыль».

Указанный негативный эффект исключается при втором методе списания расходов, так как в данном случае управленческие расходы не переносятся на стоимость остатков готовой продукции, а отражаются непосредственно в себестоимости реализации.

С целью адаптации системы отечественного учета с МСФО, а также во избежание занижения показателя «валовая прибыль» в отчете о прибылях и убытках при использовании метода списания общепроизводственных и общехозяйственных расходов в дебет счета 20 «Основное производство», нами разработана **методика извлечения управленческих расходов из себестоимости реализованных товаров, продукции, работ, услуг.**

Согласно предлагаемой методике сумма управленческих расходов в составе полной себестоимости реализованной продукции (работ, услуг) рассчитывается умножением удельного веса величины управленческих расходов общей сумме затрат нарастающим итогом с начала отчетного года на полную себестоимость реализованной продукции (работ, услуг) за тот же период.

Применение рекомендованной методики извлечения управленческих расходов из общей суммы себестоимости реализованной продукции, для составления отчета о прибылях и убытках, позволит исчислять показатель «валовая прибыль» согласно его экономической сущности и соблюсти принцип сопоставимости учетной информации различных субъектов хозяйствования, а также приблизить показатели бухгалтерской отчетности организаций Республики Беларусь к международным стандартам финансовой отчетности.

Литература:

1. Побед Т. Объект налогообложения // Налоги и бухгалтерский учет. – 2008. – № 3. – с. 15.
2. Медведева И.В. Статистический сборник «Национальные счета Республики Беларусь». – Мн.: Минстат Республики Беларусь, 2005. – 156 с.

3. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 30 мая 2003 г. № 89 Об утверждении Типового плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета.