

УДК 338.515

ФОРМИРОВАНИЕ ВАЛОВОЙ ПРИБЫЛИ В СИСТЕМЕ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

канд. экон. наук, доц. И.В. ЩИТНИКОВА

(Белорусский государственный экономический университет, Минск)

Исследуются вопросы формирования валовой прибыли в системе показателей оценки финансовых результатов работы промышленных организаций. Предложен состав затрат, включаемых в себестоимость реализованных товаров, продукции, работ и услуг при формировании валовой прибыли. Обоснованы с научной и практической точки зрения слагаемые себестоимости по критерию участия затрат в процессе производства. При таком подходе к формированию производственной себестоимости реализованной продукции при исчислении валовой прибыли предложено понимание валовой прибыли как прибыли, сформированной только за счет производственных переменных затрат, определяемых по нормам в соответствии с технологией производства продукции. Предложена единая методика расчета показателя валовой прибыли при планировании и в учетно-аналитической практике.

Актуальность исследования обусловлена введением с 2008 года в систему показателей оценки эффективности работы организации нового дополнительного показателя – валовая прибыль. В течение 2-х последних лет этот показатель отражается в форме № 2 «Отчёт о прибылях и убытках» организаций Республики Беларусь. Определяется он расчетным путем непосредственно в названной форме отчётности путем вычитания из показателя выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг за минусом налогов и платежей, включаемых в выручку, себестоимости реализованных товаров, продукции, работ и услуг (*Валовая прибыль = Выручка без налогов и платежей – Себестоимость реализованных товаров, продукции, работ и услуг*). При формировании валовой прибыли отсутствует какой-либо нормативный документ по определению себестоимости реализованных товаров, продукции, работ и услуг (п. 4, гр. 1, табл. 1) как решающего фактора изменения величины валовой прибыли. Показатель валовой прибыли отсутствует в системе показателей оценки эффективности работы организаций, министерств и ведомств при бизнес-планировании [5]. По этой причине показатель валовой прибыли не нашёл отражения в Ежегодном статистическом сборнике [6, с. 352] и статистической форме отчётности организаций по финансовым результатам (табл. 2). Так, в статистическом ежегоднике Республики Беларусь предусмотрены для оценки эффективности работы промышленности и отдельных организаций такие основные показатели [6, с. 352]:

- объем продукции (в фактически действовавших ценах), млрд. руб.;
- прибыль от реализации товаров, продукции, работ, услуг (в фактически действовавших ценах), млрд. руб.;
- рентабельность реализованной продукции, работ, услуг, процентов;
- снижение (–), повышение (+) затрат на тысячу рублей продукции (в фактически действовавших ценах), а также в процентах к предыдущему году.

В соответствии с правилами разработки бизнес-планов [5] в качестве показателей эффективности проекта и основных показателей эффективности финансово-хозяйственной деятельности организации рекомендованы показатели:

- чистый дисконтированный доход;
- срок окупаемости проекта;
- норма доходности;
- рентабельность активов, продаж, реализованной продукции;
- обеспеченность финансовых обязательств активами;
- обеспеченность организации собственными оборотными средствами;
- коэффициент структуры капитала;
- показатели оборачиваемости дебиторской и кредиторской задолженности, собственного капитала готовой продукции;
- выручка от реализации;
- коэффициент текущей ликвидности.

Из этого следует, что как при оценке эффективности финансово-хозяйственной деятельности, так и при оценке эффективности инновационного проекта не используется показатель валовой прибыли.

Вместе с тем показатель валовой прибыли предусмотрен Международными стандартами по финансовой отчетности (МСФО), при оценке финансовых результатов работы организаций не только Республики Беларусь, но и других стран СНГ: Российской Федерации, Украины, Казахстана. Наличие этого показателя при оценке эффективности работы организации и порядок его расчёта приведён в таблице 1.

Основная часть. По данным проведенного исследования, удельный вес валовой прибыли в выручке от реализации продукции, работ и услуг на промышленных предприятиях Республики Беларусь в 2008 – 2009 годах в среднем составлял 9 – 17 %. Превышение валовой прибыли над прибылью от реализации продукции, работ, товаров и услуг за эти годы достигало на отдельных промышленных предприятиях 130 %.

Использование показателя валовой прибыли при оценке финансовых результатов как одного из обобщающих показателей эффективности работы организации требует раскрытия его экономической сущности с научной и практической точек зрения и методологических принципов его формирования.

Несмотря на наличие показателя валовой прибыли в форме 2 «Отчет о прибылях и убытках» организаций многих стран мира, а также в Международных стандартах по финансовой отчетности (МСФО), он до настоящего времени не используется в системе обобщающих показателей эффективности работы организации. Это обусловлено тем, что отсутствуют какие-либо не только методологические принципы, но и методические указания по формированию показателя валовой прибыли в нормативных документах, используемых как при планировании, так и при составлении отчетности по финансовым результатам. Как следствие, в статистических сборниках стран СНГ, включая и Республику Беларусь, данный показатель отсутствует. В основном это относится к формированию себестоимости реализованных товаров, продукции, работ и услуг, которая занимает в структуре выручки без налогов и платежей на промышленных предприятиях 60 – 70 %. Вместе с тем в Инструкции по заполнению формы № 2 «Отчет о прибылях и убытках» не приведены указания по расчету слагаемых затрат, включаемых в себестоимость реализованных товаров, работ, услуг, учитываемых при расчете валовой прибыли. В статистическом отчете по финансовым результатам форма № 12 (прибыль) «Отчет о финансовых результатах» (утв. постановлением Минстата от 29.08.2008 № 142 (в ред. постановления Белстата от 12.05.2009 № 41)) показатель валовой прибыли и вовсе отсутствует (табл. 2).

Таблица 2

Показатели прибыли от реализации продукции, товаров, работ и услуг организаций Республики Беларусь в 2008 – 2009 гг.

Правила по разработке бизнес-планов инвестиционных проектов (в ред. постановления Минэкономики от 07.12.2007 № 214)	Форма № 2 «Отчет о прибылях и убытках» организаций Республики Беларусь, 2009 г. (утв. постановлением Минфина 14.02.2008 № 19)	Форма № 12 (прибыль) «Отчет о финансовых результатах» организаций Республики Беларусь (утв. постановлением Минстата от 29.08.2008 № 142 (в ред. постановления Белстата от 12.05.2009 № 41))
1. Выручка от реализации продукции	1. Выручка от реализации товаров, продукции, работ, услуг 2. Налоги и сборы, включаемые в выручку от реализации товаров, продукции, работ, услуг 3. Выручка от реализации товаров, продукции, работ, услуг за вычетом налогов и сборов из выручки (п. 1 – п. 2), в том числе: бюджетные субсидии на покрытие разницы в ценах и тарифах 4. Себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг 5. <u>Валовая прибыль (п. 3 – п. 4)</u> 6. Управленческие расходы 7. Расходы на реализацию 8. Прибыль (убыток) от реализации товаров, продукции, работ, услуг (п. 3 – п. 4 – п. 6 – п. 7)	Валовая прибыль отсутствует
2. Налоги, сборы, платежи, включаемые в выручку от реализации продукции	2. Прибыль от реализации товаров, продукции, работ, услуг (расчет в табл. 1, 2)	
3. Выручка от реализации продукции (за минусом НДС, акцизов и иных обязательных платежей) (стр. 1 – стр. 2)		
4. Условно-переменные издержки (стр. 2.1 табл. 4 – 9)		
5. Маржинальная (переменная) прибыль (стр. 3 – стр. 4)		
6. Условно-постоянные издержки (стр. 2.2 табл. 4 – 9)		
7. Прибыль (убыток) от реализации (стр. 3 – стр. 4 – стр. 6)		

Как видно из приведенных в таблице показателей, валовой прибыли последняя при планировании переименована в переменную прибыль. При этом методика расчета переменной прибыли идентична методике расчета валовой прибыли. В основу расчета положено изменение так называемой переменной прибыли от условно-переменных затрат (табл. 2). Последние предусмотрены Правилами по разработке бизнес-планов инвестиционных проектов при расчете прибыли от реализации [5, с. 43 – 44] и расчетом затрат на производство и реализацию продукции [5, с. 34 – 35]. Это соответствует формированию показателя валовой прибыли по международным стандартам финансовой отчетности при составлении отчета о прибылях и убытках в соответствии с методом определения затрат по функциональному назначению (т.е. по функциональной роли каждого вида затрат при формировании себестоимости произведенных и реализованных товаров, продукции, работ, услуг). Так, затраты по сырью, материалам, топливу, полуфабрикатам и др. переносят стоимость на конкретно изготовленную продукцию прямо пропорционально ее количеству. В соответствии с этим критерием производится и оплата труда производственным рабочим. Управленческие расходы и расходы на реализацию по своей функциональной роли отнесены в отдельную группу затрат по организации производственного процесса. Поэтому в Международных стандартах по финансовой отчетности в организациях стран СНГ (см. табл. 1) выделяется себестоимость реализованной продукции по прямым затратам отдельно от расходов на управление и расходов на реализацию. Последние не включаются в себестоимость продаж.

Учитывая единство методики формирования переменной прибыли в системе планирования с методикой расчета валовой прибыли в финансовой отчетности организаций стран СНГ и Международных стандартах по финансовой отчетности, целесообразно и в системе планирования, и в финансовой отчетности использовать единое понятие «валовая прибыль», или «переменная прибыль», или «маржинальная прибыль». Если исходить из общепринятого определения понятия «маржинальный доход» как превышение выручки от продаж над совокупными издержками, относящимися к определенному уровню продаж, то вряд ли это соответствует понятию «переменная прибыль». Поэтому нецелесообразно использовать это понятие как идентичное понятиям «валовая прибыль» или «переменная прибыль». Более правильно связывать это понятие с переменными и условно-постоянными затратами при формировании себестоимости произведенной и реализованной продукции, так как расчетный показатель валовая прибыль играет важную роль не только при оценке финансового состояния организации, но в первую очередь используется для управления затратами. В случае признания управленческих расходов на производство и реализацию продукции в себестоимости проданных товаров, продукции, работ и услуг в качестве затрат, последние включаются в себестоимость произведенной и реализованной продукции независимо от функциональной роли в процессе производства и принимают участие в формировании полных затрат. Новым моментом является не включение в состав этой статьи не только общехозяйственных, но и общепроизводственных расходов. Последние отражаются по статье «Управленческие расходы». Отдельно отражаются и расходы на реализацию.

Учитывая необходимость разграничения затрат при формировании себестоимости по критерию их участия в процессе производства продукции, товаров, работ и услуг Основными положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции [7], затраты классифицируются на две группы:

1-я группа затрат: затраты, непосредственно связанные с производством продукции (работ, услуг), обусловленные технологией и организацией производства, включая материальные затраты и затраты на оплату труда работников, занятых производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг, затраты по контролю производственных процессов и качества выпускаемой продукции, сопровождению и гарантийному обслуживанию продукции и устранению недостатков, выявленных в процессе эксплуатации;

2-я группа затрат, включаемых в себестоимость, – это затраты, связанные с управлением производством, в том числе: содержание работников аппарата управления организации и его структурных подразделений, материально-техническое и транспортное обслуживание их деятельности, включая затраты на содержание служебного легкового автотранспорта и компенсации в соответствии с законодательством за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей, приобретение проездных билетов на транспорт общего пользования для работников, работа которых носит разъездной и подвижной характер, если эти работники на время выполнения служебных обязанностей не обеспечиваются транспортом и др.

Таким образом, исходя из утвержденной классификации и в соответствии с Основными положениями по их составу затрат, включаемых в себестоимость продукции, представляется возможным формировать как при планировании себестоимости, так и в форме № 2 «Отчета о прибылях и убытках» показатель себестоимости реализованных товаров, работ, услуг по прямым переменным затратам. Слагаемые этих затрат предусмотрены в первой группе Основных положений. Правилами по разработке бизнес-планов инвестиционных проектов условно-переменные затраты по сырью, материалам, комплектующим,

полуфабрикатам, топливно-энергетическим затратам рассчитываются исходя из норм расхода на выпуск продукции за вычетом возвратных отходов с добавлением НДС.

При определении условно-переменных трудовых затрат в себестоимости произведенной и реализованной продукции учитывается основная и дополнительная заработная плата производственных рабочих и отчисления на социальные нужды. Поэтому при расчете валовой прибыли, так называемой переменной, целесообразно использовать не понятие «себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг», а понятие производственная себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг как затраты, включаемые в себестоимость по нормам прямых переменных, материальных и трудовых затрат, предусмотренных технологией производства, и выделяемые при планировании затрат. Это повысит уровень управления затратами на производство и реализацию продукции и обеспечит единый подход к формированию затрат по статье себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг как в форме 2 «Отчет о прибылях и убытках», так и в системе планирования затрат на производство. При таком подходе к формированию производственной себестоимости реализованной продукции при исчислении валовой прибыли понятие «валовая прибыль» себя оправдывает, так как это прибыль, сформированная только за счет производственных переменных затрат, определяемых по нормам в соответствии с технологией производства продукции.

ЛИТЕРАТУРА

1. Большая экономическая энциклопедия. – М.: Эксмо, 2007. – 816 с.
2. Международные стандарты финансовой отчетности: учеб. для студентов, обучающихся по спец. «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Налоги и налогообложение», «Финансы и кредит» / М.А. Вахрушина, Л.А. Мельникова; под ред. М.А. Вахрушиной. – М.: Изд-во «Омега-Л», 2009. – 571 с.
3. Райзберг, Б.А. Современный экономический словарь / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. – М.: ИНФРА-М, 1997. – 496 с.
4. Румянцева, Е.Е. Новая экономическая энциклопедия / Е.Е. Румянцева. – М.: ИНФРА-М, 2005. – VI, 724 с.
5. Правила при разработке бизнес-планов инвестиционных проектов (в ред. Постановления Минэкономики от 07.12.2007 № 214) // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] // ООО «Юрспектр». – Минск, 2009.
6. Статистический ежегодник Республики Беларусь / УП «Минстат Респ. Беларусь»; «Информационно-вычислительный центр». – Минск, 2008. – 598 с.
7. Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг). – Постановление М-ва экономики Респ. Беларусь, М-ва финансов Респ. Беларусь, М-ва труда и социальной защиты Респ. Беларусь от 30 окт. 2008 г. № 210/161/151.

Поступила 15.10.2009