

ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ ВАЛОВОЙ ПРИБЫЛИ КАК ОБЪЕКТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

*В. О. Зарецкий, аспирант кафедры бухгалтерского учета,
анализа и аудита в промышленности, БГЭУ*

Введение

Актуальность темы исследования обусловлена тем, что в настоящее время отечественная система бухгалтерского учета постоянно изменяется: принимаются законодательные и нормативно-правовые акты, в Типовой план счетов вводятся счета и субсчета для учета новых объектов бухгалтерского учета, аналогов которым не существовало прежде. Одновременно в бухгалтерской отчетности Республики Беларусь также наблюдаются перманентные изменения: появляются новые показатели, меняется структура разделов форм бухгалтерской отчетности, содержание отдельных статей. Все это объясняется постепенным сближением белорусской системы бухгалтерского учета с Международными стандартами финансовой отчетности (далее – МСФО). Одним из примеров данного процесса является введение в 2008 году после принятия постановлением Министерства финансов от 14.02.2008 № 19 «Об утверждении форм бухгалтерской отчетности» [15] (далее – постановление № 19) нового показателя в «Отчет о прибылях и убытках» коммерческих организаций – валовая прибыль. Согласно постановлению № 19 данный показатель «рассчитывается как разница между показателем **«Выручка от реализации товаров, продукции, работ, услуг (за вычетом налогов и сборов, включаемых в выручку)»** ...за исключением суммы, полученной организацией государственной помощи на покрытие разницы в ценах и тарифах и показателем **«Себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг»** [15]. Валовая прибыль является первым показателем финансовых результатов, представленным в «Отчете о прибылях и убытках» промышленных организаций, поэтому от правильности его исчисления в «Отчете о прибылях и убытках» зависит достоверность других показателей финансовых результатов: прибыли (убытка) от реализации товаров, продукции, работ, услуг; прибыли (убытка) отчетного периода; прибыли (убытка) до налогообложения; чистой прибыли (убытка).

Основная часть

В нормативно-правовых актах, регламентирующих порядок ведения бухгалтерского учета в Республике Беларусь, отсутствует дефиниция понятия «валовая прибыль». Валовая прибыль упоминается только в постановлении № 19, в котором раскрывается только методика формирования данного показателя финансовых результатов расчетным путем непосредственно в «Отчете о прибылях и убытках». Отметим, что в соответствующих нормативных правовых документах по бухгалтерскому учету Российской Федерации, Украины, Молдовы, в международных стандартах финансовой отчетности также отсутствует определение показателя валовой прибыли, а приводится только порядок ее расчета в «Отчете о прибылях и убытках».

Методика расчета показателя валовой прибыли, приведенная в постановлении № 19, полностью противоречит той методике расчета валовой прибыли, предусмотренной налоговым законодательством. Так, показатель валовой прибыли отражен в Особенной части Налогового Кодекса Республики Беларусь (далее – НК), введенной в действие с 1 января 2010 года Законом Республики Беларусь от 29 декабря 2009 г. № 72-З (в редакции Закона Республики Беларусь от 10 января 2011 г. № 241-З). Согласно ст. 126 НК **валовой прибылью** в качестве объекта налогообложения налогом на прибыль признается «сумма прибыли от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и внереализационных доходов, уменьшенных на сумму внереализационных расходов» [12]. Налоговая база налога на прибыль – «это денежное выражение валовой прибыли, подлежащей налогообложению» [12].

Расчет валовой прибыли как налоговой базы налога на прибыль в белорусском законодательстве регламентирован Постановлением Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 31 декабря 2009 г. № 87 [16]. Схема расчета валовой прибыли приведена на рисунке 1.

Показатель валовой прибыли в качестве объекта налогообложения был введен с 1 января 2008 года Законом Республики Беларусь от 26 декабря 2007 г. № 302-З «О внесении дополнений и изменений в некоторые законы Республики Беларусь и признании утратившими силу некоторых законодательных актов Республики Беларусь и их отдельных положений по вопросам налогообложения» (дело – Закон № 302). Это было обусловлено тем, что до 1 января 2008 года определение объекта налогообложения налогом на прибыль отсутствовало. В законодательстве был приведен только порядок расчета облагаемой налогом прибыли, которая исчислялась «исходя из суммы прибыли от реализации товаров (работ, услуг), иных ценностей (включая основные средства, товарно-материальные ценности, нематериальные активы, ценные бумаги), имущественных прав и доходов от внереализационных операций, уменьшенных на сумму расходов по этим операциям» [9, с. 77]. Однако в ст. 28 Общей части НК отмечено, что каждый «налог, сбор (пошлина) имеет самостоятельный объект налогообложения» [11].

В итоге, с 2008 года данный пробел в законодательстве был устранен. При этом в 2008 году показатель валовой прибыли, как было отмечено выше, был введен в «Отчет о прибылях и убытках» и порядок его формирования иной. В итоге, в бухгалтерском и налоговом учете с 2008 года одновременно используется один и тот же показатель валовой прибыли с различным порядком его расчета и экономическим содержанием.

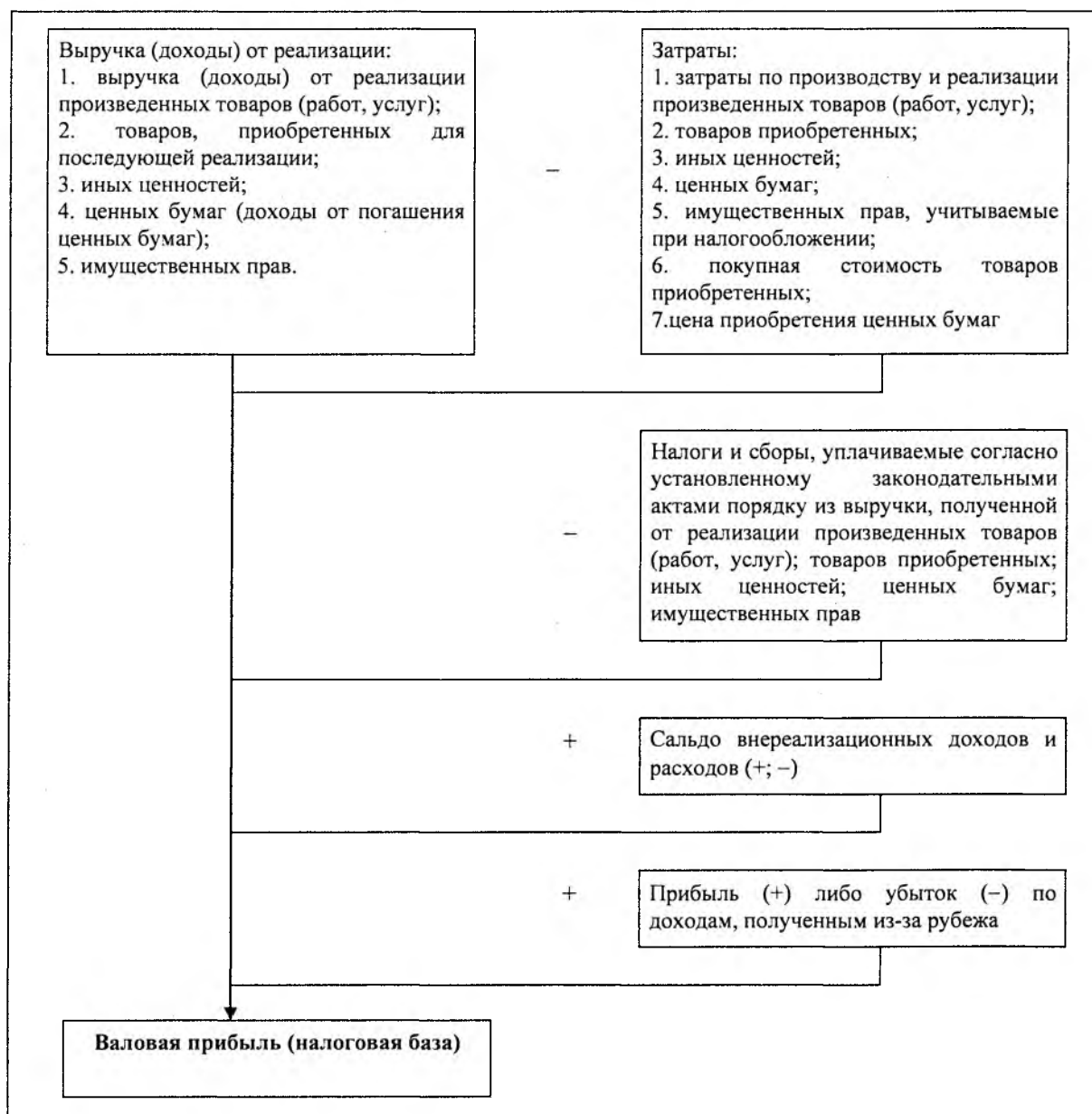


Рис. 1. Порядок формирования показателя валовая прибыль как объекта налогообложения налогом на прибыль

В практике российского законодательства во избежание подобной коллизии показатель валовой прибыли как объекта налогообложения налогом на прибыль с 2001 года был исключен. Связано это было с тем, что с 1 января 2000 года в «Отчет о прибылях и убытках» коммерческих организаций Российской Федерации был введен показатель валовой прибыли.

В статистике показатель валовой прибыли является балансирующей статьей счета образования доходов в Системе национальных счетов (далее – СНС), трактуется как «...часть добавленной стоимости, которая остается у производителей после вычета расходов, связанных с оплатой труда работников и уплатой налогов на производство и импорт» [20, с. 280] и рассчитывается сальдовым путем, т.е. из валовой добавленной стоимости вычитается оплата труда наемных рабочих и чистые налоги на производство и импорт. Схема формирования валовой прибыли в СНС приведена на рисунке 2.

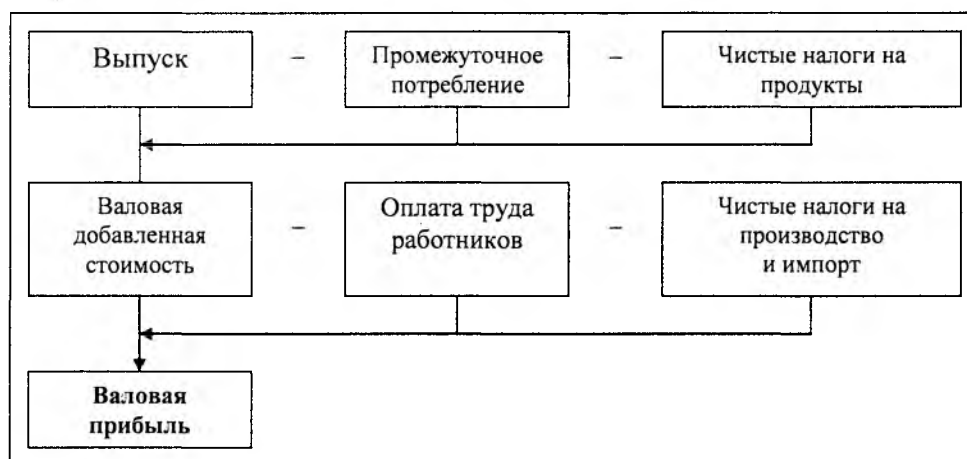


Рис. 2. Порядок формирования показателя валовая прибыль в Системе национальных счетов

Таким образом, в нормативных правовых актах Республики Беларусь наблюдается несколько трактовок показателя валовой прибыли: 1. в бухгалтерском учете – как расчетной величины, отражаемой в «Отчете о прибылях и убытках»; 2. в налоговом учете – как объект налогообложения и налоговая база налога на прибыль; 3. в статистике – как часть добавленной стоимости, которая остается у производителей после вычета расходов, связанных с оплатой труда работников и уплатой налогов на производство и импорт. По экономическому содержанию три величины валовой прибыли являются различными, что ведет к неоднозначной интерпретации искомого показателя.

В специальной экономической литературе встречаются различные, зачастую противоречивые, определения валовой прибыли, что не позволяет однозначно идентифицировать сущность и значение данного показателя в учетно-аналитической практике субъектов хозяйствования. По результатам исследования специальной экономической литературы можно выделить восемь различных подходов к определению показателя валовой прибыли, представленных в таблице 1.

Таблица 1

Подходы к определению показателя валовой прибыли

№ п/п	Автор	Расчет валовой (маржинальной) прибыли
1	Г.В. Савицкая; В.Г. Гавриленко	Валовая прибыль = выручка минус переменные затраты
2	А.Н. Азрилян; В.К. Скляренко; А.М. Румянцев; В.Н. Шимов; Л.Ш. Лазовский; М.Г. Лапуста; А.М. Прохоров; И.М. Лемешевский; С.В. Большаков; В.Г. Золотоголов; Т.П. Елисеева; В.Э. Керимов	Валовая прибыль = общая прибыль
3	Е.Е. Румянцева; Дж. Сигел; И.А. Бланк; Дж. Сломан; Т.П. Варламова	Валовая прибыль = прибыль от реализации
4	А.Г. Грязнова; А.Д. Шеремет; А.С. Бакаев; Л. Бернштейн; В.В. Ковалев; Л.С. Васильева; В.Ф. Палий; Д.А. Панков; С.И. Ожегов; М.И. Куттер; О.Д. Каверина; Ч. Хорнгрен; Р.Г. Каспина; Б. Нидлз	Валовая прибыль = выручка минус производственная себестоимость реализованной продукции
5	А.В. Шестаков	Валовая прибыль = выручка минус прямые издержки
6	Дж. Блэк	Валовая прибыль = прибыль до вычета амортизации и налогов, но после уплаты процентов
7	Л.Ш. Лазовский	Валовая прибыль = валовой прибыли в Системе национальных счетов
8	Л.Л. Ермолович; И.В. Щитникова	Валовая прибыль = выручка (нетто) от реализации продукции – прямые переменные производственные затраты

Как видно из таблицы 1, общим для всех обозначенных подходов является то, что валовая прибыль является расчетным показателем. При этом, большая часть авторов, давая определение валовой прибыли, ограничивается самой методикой ее расчета, не раскрывая экономическую сущность данного показателя. В то же время можно выделить ряд авторов, которые при определении валовой прибыли раскрывают, помимо методики расчета, ее экономическую сущность.

Шеремет А.Д. [23, с. 174], Банк В.Р. [2, с. 146] и Васильева Л.С. [3, с. 209] трактуют валовую прибыль как показатель эффективности производственных подразделений организации. Однако такой подход весьма сомнителен, так как прибыль в промышленной организации формируется только в момент реализации произведенной продукции и последующего сопоставления полученной выручки от реализации и соответствующей ей себестоимости реализованной продукции. Цель же производственных подразделений заключается в непосредственном производстве продукции надлежащего качества при рациональном использовании производственных ресурсов, а также в обслуживании производственного процесса (вспомогательные производства). Помимо этого, в промышленных организациях с большой цеховой структурой вовсе невозможно проанализировать эффективность производственных подразделений, так как в данных организациях готовая продукция одного цеха служит сырьем (полуфабрикатом) для других цехов, а эффективность произведенных полуфабрикатов можно оценить только в случае их реализации на сторону, что носит в промышленных организациях нерегулярный характер. Показатель валовой прибыли, отраженный в «Отчете о прибылях и убытках», формируется в целом по организации и в целом по реализованной продукции, поэтому определение валовой прибыли, как показателя эффективности производственных подразделений организации, считаем необоснованным.

Ефимова О.В. раскрывает экономическую сущность валовой прибыли как показателя, характеризующего «величину вклада в общую прибыль отдельных сегментов бизнеса» [4, с. 159]. Под сегментом бизнеса автор подразумевает направления основной деятельности субъекта хозяйствования (производство собственной продукции; продажа товаров; оказание работ; предоставление услуг). При расчете валовой прибыли из выручки от реализации вычитается производственная себестоимость продукции, работ, услуг, т.е. без управленческих и коммерческих расходов [4, с. 160]. В связи с такой методикой расчета, считаем неуместным детерминировать валовую прибыль как вклад отдельных сегментов в общую прибыль, служащего основой для оценки эффективности выделенных сегментов бизнеса. Ведь данная оценка в конечном итоге будет являться некорректной по причине невключения в себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг коммерческих расходов, характерных для отдельных сегментов. В настоящее время на многих промышленных организациях величина коммерческих расходов для отдельных видов товаров, продукции, работ, услуг (транспортировка, упаковка, реклама и т.д.) весьма велика. В связи с этим более целесообразным видится подход для оценки эффективности сегмента бизнеса, когда из выручки от реализации товаров, продукции, работ, услуг вычитается себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг, включающая помимо производственных затрат коммерческие расходы. Однако в таком случае возникают сомнения в целесообразности трактовать полученный финансовый результат, характеризующего вклад в общую прибыль отдельных сегментов бизнеса, как валовую прибыль.

В специальной экономической литературе ряд авторов (Савицкая Г.В. [18, с. 258], Ковалев В.В. [8, с. 345], Ермолович Л.Л. [1, с. 152], Щитникова И.В. [24, с. 65]) отождествляют показатели валовая прибыль и маржинальная прибыль. Однако при расчете валовой (маржинальной) прибыли в состав себестоимости авторами включаются различные затраты (таблица 2).

Отметим, что в авторской методике профессора Г.В. Савицкой из выручки вычитаются все переменные затраты, как производственные, так и коммерческие расходы. Полученный показатель валовой (маржинальной) прибыли профессор Г.В. Савицкая использует для анализа безубыточности объема продаж. В свою очередь, профессор В.В. Ковалев для проведения анализа безубыточности рекомендует из выручки от реализации вычитать только переменные производственные расходы. Аналогичного подхода придерживается В.Э. Керимов [7, с. 483], однако он рассматривает валовую и маржинальную прибыль как отдельные показатели финансовых результатов.

Таблица 2

Методика расчета валовой (маржинальной) прибыли различными авторами

Автор	Расчет валовой (маржинальной) прибыли
Г.В. Савицкая	Валовая (маржинальная) прибыль = выручка (нетто) от реализации продукции – переменные расходы, приходящиеся на реализованную продукцию
В.В. Ковалев	Валовая (маржинальная) прибыль = выручка (нетто) от реализации продукции – переменные производственные расходы – амортизационные отчисления производственного назначения
Л.Л. Ермолович, И.В. Щитникова	Валовая (маржинальная) прибыль = выручка (нетто) от реализации продукции – прямые переменные производственные затраты

Следует отметить, что профессор В.Ф. Палий рассматривает показатель валовой прибыли как сумму покрытия постоянных эксплуатационных расходов и как возможность *безубыточности операции по продажам* [18]. При этом автором не упоминается показатель маржинальной прибыли.

Таким образом, неоднозначность в определении состава затрат, входящих в себестоимость реализованной продукции, при определении валовой (маржинальной) прибыли и ее использование при анализе безубыточности продаж свидетельствует об отсутствии единства в научном определении экономической сущности как валовой, так и маржинальной прибыли.

По мнению зарубежных Ч. Хорнгрена, Дж. Фостера, Ш. Датора [22, с. 120–121, 371] и российских ученых О.Д. Кавериной [6, с. 153] и Т.В. Шишковой [23, с. 43] по управленческому учету между показателями валовой прибыли и маржинальной прибыли существует значительная разница. А именно, при расчете валовой прибыли из выручки от реализации вычитаются производственные затраты, а при расчете маржинальной прибыли из выручки вычитаются переменные затраты, как производственные, так и непроизводственные. Аналогичный подход при формировании маржинальной прибыли предусмотрен в постановлении Министерства экономики Республики Беларусь от 31 августа 2005 г. № 158 «Об утверждении правил по разработке бизнес-планов инвестиционных проектов» (далее – постановление № 158) при проведении анализа безубыточности инвестиционного проекта. При определении прибыли от реализации продукции, методика формирования которой приведена в таблице 3, из выручки от реализации вычитаются *условно-переменные расходы* и в итоге *определяется маржинальная (переменная) прибыль* [13]. Далее после вычитания из маржинальной прибыли условно-постоянных расходов определяется прибыль (убыток) от реализации. В данном расчете не выделяются отдельными строками управленческие и коммерческие расходы.

Таблица 3

Расчет прибыли от реализации, регламентированный постановлением № 158

№ п/п	Наименование показателей	Базовый период (год)	По периодам (годам) реализации проекта			
			1	2	...	t
1	Выручка от реализации продукции					
2	Налоги, сборы, платежи, включаемые в выручку от реализации продукции					
3	Выручка от реализации продукции (за минусом НДС, акцизов и иных обязательных платежей) (стр. 1 – стр. 2)					
3.1	Справочно: бюджетные субсидии на покрытие разницы в ценах и тарифах					
4	Условно-переменные издержки					
5	Маржинальная (переменная) прибыль (стр. 3 – стр. 4)					
6	Условно-постоянные издержки					
7	Прибыль (убыток) от реализации (стр. 3 – стр. 4 – стр. 6)					

Порядок формирования показателя валовой прибыли в Республике Беларусь иной. Согласно Типовому плану счетов бухгалтерского учета Республики Беларусь [14] и постановлению Министерства финансов Республики Беларусь от 26 декабря 2003 г. № 182 «Расходы организаций» (далее – постановление № 182) [5] для формирования показателя себестоимости реализованной продукции предусмотрено два метода.

Суть первого метода заключается в том, что *общепроизводственные и общехозяйственные расходы без разделения на переменные и постоянные списываются на себестоимость единицы продукции в конце отчетного периода на основе утвержденной в учетной политике базы распределения*.

При применении второго метода *общепроизводственные расходы делятся на переменные и условно-постоянные*. Если постановлением № 182 предусмотрено выделение из общепроизводственных расходов части условно-постоянных расходов [5], то в Типовом плане счетов уточняется, что в качестве условно-постоянных расходов могут быть признаны расходы, учтенные на субсчете 25-2 «Общехозяйственные расходы» [14]. Условно-постоянные общепроизводственные расходы не распределяются на себестоимость единицы продукции, а списываются вместе с общехозяйственными расходами, учтенными в течение месяца на счете 26 «Общехозяйственные расходы», в конце месяца в дебет счета 90 «Реализация» и в «Отчете о прибылях и убытках» показываются общей суммой по строке «Управленческие расходы».

Типовым планом счетов бухгалтерского учета предусмотрена декапитализация отклонений фактической себестоимости произведенной продукции от нормативной (плановой) при использовании в учетной практике счета 40 «Выпуск продукции, работ, услуг». Это приводит к тому, что если в отчетном периоде не будет полностью реализована произведенная продукция, то в бухгалтерском балансе остатки готовой продукции будут оценены по нормативной производственной себестоимости. А в Отчете по строке «Себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг» будут отражены:

- часть реализованной продукции по нормативной производственной себестоимости, остатки которой были на складе на начало отчетного периода;
- часть реализованной продукции по фактической производственной себестоимости, которая была произведена в отчетном месяце;
- величина отклонений фактической себестоимости от плановой (нормативной), относящихся к нерелизованной продукции, произведенной в отчетном периоде.

В этой связи становится невозможным определить объективную величину валовой прибыли от реализации произведенной продукции. Так как с величиной выручки от реализации продукции, работ, услуг будет сопоставляться (помимо производственной себестоимости реализованной продукции, работ, услуг) величина отклонений фактической себестоимости от плановой (нормативной), которая к полученной выручке от реализации продукции, работ, услуг не имеет отношения.

Таким образом, отсутствие научно обоснованного определения, раскрывающего экономическое содержание валовой прибыли, приводит к тому, что данный экономический показатель является единственным показателем финансовых результатов:

во-первых, не находящего своего отражения в системе счетов бухгалтерского учета;

во-вторых, не имеющего единой научно обоснованной бухгалтерской процедуры своего формирования в учетно-аналитической практике.

В результате, не представляется возможным организовать систему бухгалтерского учета производственных затрат, направленную на достоверное исчисление финансовых результатов в целях принятия рациональных управленческих решений.

В целях повышения достоверности определения финансовых результатов и в частности однозначной трактовки показателя валовой прибыли предлагаем в состав себестоимости реализованной продукции включать только **прямые переменные производственные затраты** (прямые материальные и трудовые затраты).

Прямые переменные производственные затраты – это затраты прямо относимые на производимую продукцию и составляющие ее материально-вещественную форму, а также находящиеся в функциональной зависимости от величины объема производства продукции. Величина прямых переменных затрат подтверждается документально. Прямые переменные материальные затраты оформляются лимитно-заборными картами, накладными-требованиями, раскройными листами и т.д. Прямые переменные затраты на оплату труда (заработная плата производственных рабочих с начислениями) – рапортами о выработке, маршрутными листами, нарядами на сдельные работы, лицевыми счетами и т.д. Прямые постоянные и все косвенные производственные затраты считаем целесообразным в конце отчетного периода относить на финансовый результат. Так как данные затраты, прежде всего, вменены самим производственным процессом, зависящим от технологии и организации производства.

Величину себестоимости, состоящую из прямых переменных производственных затрат, считаем целесообразным определять как **усеченная себестоимость продукции**. Это является терминологически оправданным, ведь понятие «усеченный (-ая, -ое)» согласно Толковому словарю русского языка С.И. Ожегова применяется в математике при характеристике таких геометрических тел, у которых «вершинная часть отделена, отсечена плоскостью, параллельной основанию» [17, с. 838]. По отношению к себестоимости продукции понятие «усеченный (-ая, -ое)» будет означать отделение, отсечение прямых постоянных и косвенных производственных затрат от общей суммы производственных затрат на основании критериев экономически обоснованного включения на производимую продукцию и функциональной зависимости от величины объема производства продукции.

Таким образом, **усеченная себестоимость реализованной продукции представляет собой сумму прямых переменных производственных затрат на количество реализованной продукции, включающих потребленные в процессе производства продукции материальные ресурсы, непосредственно составляющие ее вещественную форму, и трудовые затраты, выступающие в виде основной и дополнительной заработной платы производственных рабочих с начислениями**. По прямым переменным производственным затратам также будут оцениваться незавершенное производство и готовая продукция на различных стадиях ее кругооборота.

В целях повышения рационального использования ресурсов считаем целесообразным формировать себестоимость реализованной продукции на основании предварительно разработанных и утвержденных норм прямых переменных производственных затрат. Данный подход по отношению к прямым переменным производственным затратам предусмотрен в Методических рекомендациях по прогнозированию, учету и калькули-

рованию себестоимости продукции (товаров, работ, услуг) в промышленных организациях Министерства промышленности Республики Беларусь, утвержденной приказом Министерства промышленности Республики Беларусь от 31.12.2010 № 881 [10], а также в постановлении Министерства экономики Республики Беларусь от 31 августа 2005 г. № 158 «Об утверждении правил по разработке бизнес-планов инвестиционных проектов» [13]. В случае выявления отклонений фактической себестоимости, состоящей из прямых переменных производственных затрат, от нормативной (плановой), их целесообразно распределять между величиной незавершенного производства, остатками готовой продукции и реализованной готовой продукции. В итоге вне зависимости от экономического содержания отклонений фактической себестоимости от нормативной (перерасход или экономия) выпускаемая продукция будет оцениваться по фактической себестоимости, состоящей из прямых переменных производственных затрат.

Определение понятия «усеченная себестоимость реализованной продукции» позволило раскрыть экономическое содержание понятия «валовая прибыль». Так, валовая прибыль представляет собой разность между выручкой от реализации и усеченной себестоимостью реализованной продукции и позволяет оценить результативность осуществления деятельности по производству продукции.

Реализация предложенного подхода при формировании себестоимости реализованной продукции позволяет: во-первых, формировать достоверный финансовый результат в конце каждого отчетного периода и получать объективную оценку финансового состояния и платежеспособности по бухгалтерскому балансу, во-вторых, однозначно идентифицировать экономическое содержание показателя валовой прибыли; в-третьих, обеспечить обоснованную взаимосвязь систем планирования, учета, анализа и контроля производственных затрат в составе усеченной себестоимости реализованной продукции при формировании валовой прибыли.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ:

1. Анализ хозяйственной деятельности в промышленности: учебное пособие / Л.Л. Ермолович [и др.]; под общ. ред. Л.Л. Ермолович. – Минск: Современная школа, 2010. – 800 с.
2. Банк, В.Р. Финансовый анализ: учебное пособие / В.Р. Банк, С.В. Банк, А.В. Тараскина. – Москва: ТК Велби, Проспект, 2006. – 344 с.
3. Васильева, Л.С. Финансовый анализ: учебник / Л.С. Васильева, М.В. Петровская. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва: КНОРУС, 2007. – 816 с.
4. Ефимова, О.В. Финансовый анализ: современный инструментарий для принятия экономических решений: учебник / О.В. Ефимова. – Москва: Издательство «Омега-Л», 2009. – 350 с.
5. Инструкция по бухгалтерскому учету «Расходы организации»: постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 26 дек. 2003 г., № 182 // Официальный сайт Министерства финансов Республики Беларусь [Электронный ресурс]. – 2010. – Режим доступа: http://www.minfin.gov.by/data/metodolog/postmf261203_182.zip. – Дата доступа: 06.11.2010.
6. Каверина, О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры. – Москва: Финансы и статистика, 2003. – 352 с.
7. Керимов, В.Э. Бухгалтерский учет на производственных предприятиях: учебник / В.Э. Керимов. – 2-е изд. – Москва: Дашков и К°, 2002. – 368 с.
8. Ковалев, В.В. Учет, анализ и финансовый менеджмент: учебно-методическое пособие / В.В. Ковалев, Вит.В. Ковалев. – Москва: Финансы и статистика, 2006. – 688 с.
9. Кульпина, А. Нужна ли налогу на прибыль валовая прибыль? / А. Кульпина // Главный бухгалтер. – 2007. – № 41. – с. 77–79.
10. Методические рекомендации по прогнозированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (товаров, работ, услуг) в промышленных организациях Министерства промышленности Республики Беларусь: утв. приказом Министерства промышленности Республики Беларусь от 31 декабря 2010 г. № 881 – Минск: Ризондис, 2011. – 148 с.
11. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть): принят Палатой представителей 15 нояб. 2002 г.: одобр. Советом Респ. 2 дек. 2002 г.: текст Кодекса по состоянию на 14 фев. 2011 г. // Национальный Интернет-портал Республики Беларусь [Электронный ресурс]. – 2011. – Режим доступа: – Дата доступа: 14.02.2011.
12. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть): принят Палатой представителей 11 дек. 2009 г.: одобр. Советом Респ. 18 дек. 2009 г.: текст Кодекса по состоянию на 14 фев. 2011 г. // Национальный Интернет-портал Республики Беларусь [Электронный ресурс]. – 2011. – Режим доступа: – Дата доступа: 14.02.2011.
13. Об утверждении правил по разработке бизнес-планов инвестиционных проектов: постановление М-ва экономики Респ. Беларусь, 31 авг. 2005 г., № 158: с изм. и доп.: текст по состоянию на 11 янв. 2011 г. // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 4000.00.32 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.
14. Об утверждении Типового плана счетов бухгалтерского учета и инструкции по применению типового плана счетов бухгалтерского учета: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 мая 2003 г., № 89: с изм. и доп.: текст по состоянию на 1 окт. 2010 г. // Официальный сайт Министерства финансов Республики Беларусь [Электронный ресурс]. – 2010. – Режим доступа: http://www.minfin.gov.by/rmenu/business-accounting/plans/30_05_03_N89/. – Дата доступа: 01.10.2010.
15. 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: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 14 фев. 2008 г., № 19: с изм. и доп.: текст по состоянию на 11 окт. 2010 г. // Официальный сайт Министерства финансов Республики Беларусь [Электронный ресурс]. – 2010. – Режим доступа: http://www.minfin.gov.by/data/metodolog/postmf140208_19.zip. – Дата доступа: 11.10.2010.
16. Об утверждении форм налоговых деклараций (расчетов), расчета об исчисленных суммах отчислений в инновационный фонд, книги покупок, инструкции о порядке заполнения налоговых деклараций (расчетов) по налогам (сборам),

- расчета об исчисленных суммах отчислений в инновационный фонд, книги покупок и о признании утратившими силу некоторых нормативных правовых актов Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь и их отдельных положений: постановление М-ва по налогам и сборам Респ. Беларусь, 31 дек. 2009 г., № 87: с изм. и доп.: текст по состоянию на 16. окт. 2010 г. // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 4000.00.32 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2010.
17. Ожегов, С.И. Толковый словарь русского языка: 80 000 слов и фразеологических выражений / С.И. Ожегов, Н.Ю. Шведова. – Москва: Азбуковник, 1999. – 944 с.
 18. Палий, В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета) / В.Ф. Палий. – Москва: ИНФРА-М, 2009. – 279 с.
 19. Савицкая, Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: учебник / Г.В. Савицкая. – Москва: ИНФРА-М, 2009. – 536 с.
 20. Статистический сборник «Статистический ежегодник Республики Беларусь, 2010» / Официальный сайт национального статистического комитета Республики Беларусь [Электронный ресурс] – 2011. – Режим доступа: http://belstat.gov.by/homep/ru/publications/yearbook/2010/Year_2010.rar – Дата доступа: 19.01.2011.
 21. Управленческий учет: учебник / А.Д. Шеремет, О.Е. Николаева, С.И. Полякова [и др.]; под ред. А.Д. Шеремета. – 4-е изд., перераб. и доп. – Москва: ИНФРА-М, 2009. – 429 с.
 22. Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датор Ш. Управленческий учет, 10-е изд. / Пер. с англ. – СПб.: Питер, 2008. – 1008 с.
 23. Шеремет, А.Д. Комплексный анализ хозяйственной деятельности: учебник для вузов / А.Д. Шеремет. – Испр. и доп. – Москва: ИНФРА-М, 2008. – 416 с.
 24. Щитникова, И.В. Показатели прибыли от реализации продукции в оценке стоимости промышленных предприятий / И.В. Щитникова // Вестник БГЭУ. – 2010. – № 1. – с. 61–67.

СОСТАВ И КЛАССИФИКАЦИЯ ЭКОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ КАК ОБЪЕКТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Л. В. Масько, соискатель кафедры БУАА в АПК и транспорте, БГЭУ»

Аннотация

Исследованы подходы авторов к составу экологических активов в специальной литературе. На основании признаков, выявленных при раскрытии их экономической сущности, предложены авторский вариант состава и классификации экологических активов как объекта бухгалтерского учета.

COMPOSITION AND CLASSIFICATION OF ENVIRONMENTAL ASSETS AS AN OBJECT OF ACCOUNTING

Approaches of different authors to the composition of environmental assets in the literature are investigated. Based on the characteristics identified in the disclosure of their economic nature, the author's version of the composition and classification of environmental assets as an object of accounting are offered.

Введение

Важным процессом в организации бухгалтерского учета экологических активов является установление их состава. Правильная классификация данных объектов должна способствовать более рациональной организации аналитического учета, возможности осуществления контроля за их движением и эффективным использованием.

Вместе с тем, в нормативно – правовых актах, специальной экономической литературе отсутствует целостный подход к установлению состава и разработке классификации экологических активов как объектов бухгалтерского учета.

Как отмечает российский ученый Ю.Н. Лачинов: «Классификация объектов является первейшим признаком науки – от элементарной физики, от биологии и до астрономии. Можно сказать, что классификация придает самую основную определенность наблюдаемым объектам, дает возможность различать их множество по разным признакам и группировать схожие между собой в некоторые общности» [1, с. 32].

Основная часть

Относительно определения состава экологических активов необходимо отметить, что в экономической литературе присутствуют только единичные исследования авторов по данному аспекту.

Так, Э.К. Муруева, в состав экологических активов как объектов бухгалтерского учета относит: «... комплексы очистных сооружений (заводы по очистке сточных вод), прессовщики отходов, контейнеры для сбора отходов,