

TO THE QUESTION OF THE PROPER USE OF THE TERM «GROSS PROFIT» IN DOMESTIC PRACTICE

The problem of parallel use in domestic practice, the term «gross profit» in tax systems and accounting and reporting. Attention is drawn to the fact that the same name of the indicator gross profit in each accounting system has its own content. Expressed the author's judgment on the inadmissibility of such incorrectness identified negative practical consequences and ways of elimination.

Keywords: gross profit; tax accounting; accounting and reporting; harmonization of names and contents of the record; gross profit; profit margin; efficiency of financial management.

<http://edoc.bseu.by>

Т. Е. Бондарь
кандидат экономических наук, доцент
БГЭУ (Минск)

К ВОПРОСУ КОРРЕКТНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ТЕРМИНА «ВАЛОВАЯ ПРИБЫЛЬ» В ОТЕЧЕСТВЕННОЙ ПРАКТИКЕ

Рассмотрена проблема параллельного использования в отечественной практике термина «валовая прибыль» в системах налогового и бухгалтерского учета и отчетности. Обращено внимание на тот факт, что при одинаковом названии показатель валовой прибыли в каждой из систем учета имеет свое содержание. Высказано авторское суждение о недопустимости такой некорректности, обозначены ее негативные практические последствия и предложены пути устранения.

Ключевые слова: валовая прибыль; налоговый учет; бухгалтерский учет и отчетность; гармонизация названия и содержания показателя; валовая прибыль; маржинальный доход; эффективность финансового менеджмента.

В последние годы в Республике Беларусь был принят ряд базовых нормативно-правовых актов, регламентирующих установление нового типового плана счетов бухгалтерского учета [1], бухгалтерский учет доходов и расходов [2], порядок составления бухгалтерской отчетности [3] и т.п. В них приведены обновленные трактовки видов деятельности коммерческих организаций, состав денежных расходов и доходов по каждому ее виду, алгоритмы определения себестоимости реализованной продукции, прибылей (убытков) и т.п. Эти нововведения внесли позитивные перемены в качество важнейших финансовых расчетов, в процесс управления денежными доходами и расходами коммерческих организаций и существенно продвинули отечественный документооборот к международным стандартам финансовой отчетности.

На волне этих информационных новаций в Республике Беларусь был разработан Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность», утвержденный постановлением Министерства финансов 12 декабря 2016 г. № 104 [4]. Наличие и фундаментальность этого документа создали предпосылки для более глубокого понимания сущности экономических показателей, гармонизации их названий и содержания, корректного их использования, для дальнейшего совершенствования архитектуры форм бухгалтерской отчетности.

Данная статья является нашим вкладом в эту важную работу. Мы обращаем внимание делового сообщества на необходимость упорядочения использования в отечественной практике термина «валовая прибыль».

Термин «валовая прибыль» одновременно используется в отечественном налоговом и бухгалтерском учете и отчетности. В налоговом учете он задействован в качестве налоговой базы для расчета налога на прибыль: «валовая прибыль для целей налогообложения — это сумма прибыли от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и внереализационных доходов, уменьшенных на сумму внереализационных расходов» [5].

В Отчете о прибылях и убытках под валовой прибылью (строка 030) понимается разница между выручкой от реализации продукции, товаров, работ, услуг (строка 010) и себестоимостью реализованной продукции, товаров, работ, услуг (строка 020) [3].

Уже факт использования на практике одинаковых по названию, но различных по своему содержанию показателей создает определенную терминологическую проблему. В своих предыдущих работах мы неоднократно поднимали вопрос о недопустимости любой теоретической неопределенности (в том числе и терминологической), доказывая, что это всегда сопровождается негативными практическими последствиями [6, 7]. В данном случае неопределенность содержания показателя «валовая прибыль» ставит под сомнение качество финансовых расчетов, выполняемых с его использованием.

Решение обозначенной терминологической проблемы путем унификации содержания показателей валовой прибыли не представляется возможным. Этому мешает их различная концепция: в налоговом учете валовая прибыль — это сумма показателей; в бухгалтерской отчетности валовая прибыль — это разность показателей.

В поисках выхода из сложившейся ситуации мы изучили смысловую характеристику слова «вал». В толковом словаре термин «вал», «валовой (-ая, -ое)» определяется как «общий (суммарный) объем денежных средств, продукции; весь целиком, без вычетов и расходов». Следует особо отметить, что такое «суммирующее» понимание термина «валовая прибыль» годами закреплялось в отечественной практике, деловой лексике, учебниках, энциклопедиях. У любого практического работника первая, интуитивная реакция на этот термин будет «суммирующей». В русле такого понимания этот термин и должен был бы находить применение в отечественном налоговом учете и бухгалтерской отчетности.

Однако в ходе анализа установлено, что «суммирующая» сущность показателя валовой прибыли полностью соблюдена, а его название соответствует его содержанию только в системе налогового учета. В Отчете о прибылях и убытках показатель «валовая прибыль» используется в отрыве от общепринятой транскрипции термина «вал». Содержание этого показателя (разница между показателями) вступает в противоречие с «суммирующей» логикой его названия. Этим самым нарушается главное правило построения экономических показателей: содержание любого показателя должно читаться уже в его названии, а заложенный в него смысл должен быть изначально понятен пользователям.

Следовательно, у нас есть все основания полагать, что в Отчете о прибылях и убытках показатель «валовая прибыль» не выполняет возлагаемых на него функций. По нашему мнению, его использование здесь по меньшей мере некорректно. Для большей аргументации такого вывода нами изучено качество методического сопровождения использования этого показателя в Отчете о прибылях и убытках. Приведем результаты этой работы.

1. Экономическая сущность показателя «валовая прибыль» для целей Отчета о прибылях и убытках не раскрыта ни в одном из документов, регламентирующих его составление. Такое явление было бы допустимо при абсолютной теоретической определенности этого показателя в экономической литературе. Но даже краткий обзор литературы выявил отсутствие единства взглядов ученых и практиков в этом вопросе. Значительная часть авторов откровенно склоняется к «суммирующей» концепции этого показателя. Остальные авторы под валовой прибылью понимают разницу между: 1) выручкой, прямыми и постоянными расходами [8, с. 199]; 2) выручкой и переменными затратами [9, с. 126]; 3) выручкой и себестоимостью реализованной продукции [10, с. 83]. Такое

разночтение важнейшего параметра Отчета о прибылях и убытках, задействованного в расчете прибыли (убытка) от реализации продукции (товаров, работ, услуг), нельзя признать конструктивным.

2. Алгоритм расчета показателя «валовая прибыль» не содержится ни в Национальном стандарте бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность», ни в приложении 2 к нему. Указание на то, что валовая прибыль является разницей между выручкой и себестоимостью реализованной продукции зафиксировано только в форме Отчета о прибылях и убытках (в редакции постановления Министерства финансов «Об установлении форм бухгалтерской отчетности, инструкции о порядке составления бухгалтерской отчетности») [3]. Там приведен комментарий к заполнению отдельных строк Отчета, с использованием их нумерации. Так, в строке 030 Отчета содержится такая схематичная запись: «валовая прибыль (010-020)», что означает: валовая прибыль — это разница между выручкой от реализации продукции, товаров, работ, услуг (строка 010) и себестоимостью реализованной продукции (строка 020). Однако постановление № 111 уже утратило свою силу, а в форме отчета, рекомендуемой к использованию Национальным стандартом бухгалтерского учета и отчетности, не содержится даже таких схематичных указаний к расчету валовой прибыли. К слову сказать, схематичное сопровождение алгоритма расчета узловых показателей Отчета, с использованием нумерации строк, необходимо вернуть в практический обиход. Оно очень хорошо поддерживает, комментирует и доступно иллюстрирует логику выполняемых расчетов.

3. В «Порядке составления Отчета о прибылях и убытках» (в редакции 2016 г.) отсутствуют любые инструкции к заполнению строки 030 — валовая прибыль. Это откровенное обезличивание особенно заметно при наличии подробнейшего комментария к расчету других показателей Отчета, участвующих в расчете валовой прибыли. Так, например, в инструкции по заполнению строки 010 четко указано: «По статье «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг» (строка 010) показывается выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг, учитываемая по кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 90-1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг»), за вычетом относящихся к этой выручке премий, бонусов, предоставленных покупателю (заказчику) к цене (стоимости), указанной в договоре, а также учитываемых по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчета 90-2 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг», 90-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг») налогов и сборов, исчисляемых из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг, показанной по статье «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг» (строка 010)» [4].

Такие же исчерпывающие инструкции даны по заполнению строки 020 Отчета о прибылях и убытках «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг». А далее, минуя инструкции к заполнению строки 030, идут разъяснения к заполнению строк 040, 050 и т.д. В «Порядке составления Отчета о прибылях и убытках» этот пробел нужно обязательно устранить. При отсутствии в самой форме отчета даже схематичного обозначения сути показателя валовой прибыли как разности между выручкой и себестоимостью разъяснительный комментарий к строке 030 необходим.

4. Ни одно из положений финансового законодательства не раскрывает практического предназначения показателя валовая прибыль для целей Отчета о прибылях и убытках, целей финансового менеджмента. Формулировка идеи этого показателя стала бы инструкцией к дальнейшему использованию его информационно-аналитического потенциала при выполнении соответствующих финансовых расчетов, принятии управленческих и финансовых решений. Без такого разъяснения в деловом пространстве Отчета о прибылях и убытках повисает вопрос: а для чего вообще мы эту разность между выручкой и себестоимостью определяем?

На некорректность использования на практике показателя валовая прибыль, на недостаточность методического сопровождения его использования внимание обращали и другие белорусские исследователи [11, 12].

Наши наблюдения и изучение работ других исследователей позволили нам сформулировать необходимость совершенствования процесса использования показателя валовой прибыли в отечественной практике. Это совершенствование может быть осуществлено двумя способами: 1) «косметическое совершенствование», которое будет направлено только на усиление методического сопровождения сложившегося формата использования показателя валовой прибыли в системе налогового и бухгалтерского учета и отчетности; 2) «радикальное совершенствование», которое будет сопровождаться отказом от использования этого показателя в одной из систем учета и в частности в Отчете о прибылях и убытках.

Склоняясь к радикальному совершенствованию, мы приводим три аргумента «за» отказ от применения показателя валовая прибыль в отечественном Отчете о прибылях и убытках:

1) нельзя более продолжать параллельное использование в двух системах учета одноименных показателей с различным содержанием;

2) надо признать факт «правильного» использования суммирующей концепции показателя валовой прибыли только в системе налогового учета. В системе бухгалтерского учета и отчетности она не работает;

3) недопустим такой большой объем теоретической и методической неопределенности показателя валовой прибыли для целей Отчета о прибылях и убытках, что ставит под сомнение саму его необходимость и важность для финансовых расчетов.

По нашему мнению, только отказ от использования показателя «валовая прибыль» в Отчете о прибылях и убытках позволит разрубить этот гордиев узел — ситуацию, при которой мы наблюдаем использование одноименных показателей с различным содержанием и не имеем возможности унифицировать, привести к необходимому единообразию их содержание.

При этом мы считаем, что вместо показателя «валовая прибыль» в Отчете о прибылях и убытках был бы более уместен известным практикам показатель «маржинальный доход». Этот показатель идеально подходит для целей Отчета о прибылях и убытках. Приведем обоснования нашего предложения.

Первое. В переводе с английского слово маржа (*margin*) обозначает «разница», а «маржинальный доход» — это разница между выручкой предприятия и суммой его переменных затрат. Именно такая разница и фигурирует в третьей строке Отчета о прибылях и убытках. Суть маржинального дохода сводится к тому, что сумма превышения доходами переменных издержек показывает, насколько организация способна покрывать свои постоянные затраты и получать прибыль. Применительно к нашей ситуации этот показатель сможет характеризовать качество производственной деятельности коммерческой организации, достаточность у нее средств для покрытия управленческих расходов и расходов на реализацию, не входящих в себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг.

В финансовом менеджменте методически разработаны и другие направления практического применения показателя маржинального дохода в финансовых расчетах: 1) определение нижней границы цены продукции или заказа; 2) сравнительный анализ прибыльности различных видов продукции; 3) определение оптимальной программы выпуска и реализации продукции; 4) выбор между собственным производством продукции или услуг и их закупкой на стороне; 5) определение запаса финансовой прочности предприятия и точки безубыточности и др. Показатель «валовая прибыль» такой методической разработанностью и такими информационными возможностями не обладает.

Второе. Разница между выручкой и частью затрат организации (переменные и условно-переменные затраты) не характеризует конечный финансовый результат и не мо-

жет содержать в своем названии слово «прибыль». При строгом прочтении показатель «валовая прибыль» в Отчете о прибылях и убытках прибылью не является: в нем содержатся управленческие расходы и расходы на реализацию. Информация о прибыли в Отчете появляется ниже: в строке 060 — когда мы определяем прибыль (убыток) от реализации продукции, в строке 090 — где фиксируется прибыль (убыток) от текущей деятельности и т.п.

У строки 030 другое предназначение — отразить промежуточный, оценочно-аналитический статус этой позиции отчета о прибылях и убытках. И этому предназначению как нельзя лучше соответствует показатель «маржинальный доход», который начинает работать до определения конечного финансового результата. Он заблаговременно «сигналит» о том, насколько успешна производственная деятельность организации, обеспечивает ли она покрытие собственных постоянных затрат, создает ли перспективы получения прибыли. Показатель маржинальный доход фокусирует внимание финансовой службы организации на главном направлении бизнеса: на производстве, на снижении производственных затрат, на создании других условий для роста прибыли.

С учетом всего изложенного мы и делаем вывод о том, что в строке 030 Отчета о прибылях и убытках предпочтительнее использование показателя «маржинальный доход» — с его конкретным названием, однозначной экономической сущностью, ясным предназначением, вместо показателя «валовая прибыль» — с неопределенностью его названия, сущности и предназначения.

Введение в деловой лексикон термина «маржинальный доход» устранил проблему некорректности параллельного использования на практике одноименных показателей с различным содержанием; будет приведено в гармонию название и содержание одного из важнейших показателей Отчета о прибылях и убытках. Все это повысит уровень доверия к отечественной финансовой отчетности и увеличит достоверность финансовых расчетов, выполняемых на ее основе.

Источники

1. Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учета : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 29 июня 2011 г., № 50 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2011. — № 8/24548.
2. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 сент. 2011 г., № 102 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2012. — № 8/24697.
3. Об утверждении Инструкции о порядке составления бухгалтерской отчетности : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 31 окт. 2011 г., № 111 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2012. — № 8/2467.
4. Об утверждении Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность» : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 12 дек. 2016 г., № 104 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2016. — № 8/31602.
5. Налоговый кодекс Республики Беларусь (особенная часть) [Электронный ресурс] : 29 дек. 2009 г., № 71-3 // Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь. — Режим доступа: <http://www.nalog.gov.by/ru/article126/>. — Дата доступа: 02.09.2017.
6. Бондарь, Т. Е. Теория финансов и необходимость ее развития / Т. Е. Бондарь // Науч. тр. / Белорус. гос. экон. ун-т. — Минск, 2016. — Вып. 9. — С. 35–42.
Bondar', T. E. Teoriya finansov i neobkhodimost' ee razvitiya / T. E. Bondar' // Nauch. tr. / Belorus. gos. ekon. un-t. — Minsk, 2016. — Vyp. 9. — S. 35–42.
7. Бондарь, Т. Е. О необходимости развития сущности финансовых ресурсов организации / Т. Е. Бондарь // Вестн. ПГУ. — 2017. — № 5. — С. 62–65.
Bondar', T. E. O neobkhodimosti razvitiya sushchnosti finansovykh resursov organizatsii / T. E. Bondar' // Vestn. PGU. — 2017. — № 5. — S. 62–65.
8. Трубочкина, М. И. Управление затратами предприятия : учеб. пособие / М. И. Трубочкина. — М. : ИНФРА-М, 2015. — С. 318.

Trubochkina, M. I. Upravlenie zatratami predpriyatiya : ucheb. posobie / M. I. Trubochkina. — M. : INFRA-M, 2015. — S. 318.

9. Финансовый менеджмент : учебник / под ред. К. В. Екимовой. — М. : ИНФРА-М, 2013. — 184 с.

Finansovuyu menedzhment : ucheb. posobie / pod red. K. V. Ekimovoy. — M. : INFRA-M, 2013. — 184 s.

10. Финансы и финансовый менеджмент : учеб. пособие / под ред. М. Л. Зеленкевич. — Минск : ГИУСТ БГУ, 2014. — 224 с.

Finansy i finansovuyu menedzhment : ucheb. posobie / pod red. M. L. Zelenkevich. — Minsk : GIUST BGU, 2014. — 224 s.

11. *Малей, Е. В.* Экономическая сущность понятия «валовая прибыль» как объекта учета и особенности его отражения в отчете о прибылях и убытках / Е. В. Малей, А. Г. Казимирова // Материалы 6-й междунар. науч.-практ. конф., София, 17–25 февр. 2010 г. / редкол.: М. Т. Петков [и др.]. — София, 2010. — Т. 3. — С. 84–88.

Maley, E. V. Ekonomicheskaya sushchnost' ponyatiya «valovaya pribyl'» kak ob'ekta ucheta i osobennosti ego otrazheniya v otchete o pribylyakh i ubytkakh / E. V. Maley, A. G. Kazimirova // Materialy 6-y mezhhdunar. nauch.-prakt. konf., Sofiya, 17–25 fevr. 2010 g. / redkol.: M. T. Petkov [i dr.]. — Sofiya, 2010. — T. 3. — S. 84–88.

12. *Зарецкий, В. О.* Бухгалтерский учет производственных затрат в составе усеченной себестоимости реализованной продукции при формировании валовой прибыли: современное состояние и направления развития : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / В. О. Зарецкий ; Белорус. гос. экон. ун-т. — Минск, 2012. — 26 с.

Zaretskiy, V. O. Bukhgalterskiy uchets proizvodstvennykh zatrat v sostave usechennoy sebestoimosti realizovannoy produktsii pri formirovanii valovoy pribyli: sovremennoe sostoyanie i napravleniya razvitiya : avtoref. dis. ... kand. ekon. nauk : 08.00.12 / V. O. Zaretskiy ; Belorus. gos. ekon. un-t. — Minsk, 2012. — 26 s.

Статья поступила в редакцию 05.12.2017 г.

УДК 004.2

A. Boulova
BSEU (Minsk)

REGARDING THE DIGITAL ECONOMY IN THE COUNTRY OF PROGRAMMERS

The data regarding the development of information technologies, trends in global IT development. As an example of the successful establishment of IT is considered Finland. It also provides information on the current situation in this sector in Belarus. The example of EPAM Systems demonstrates the formation and development of the software company. The level of training of programmers in Belarus is shown. Based on the analysis carried out, it is concluded that it is necessary to increase the number of IT professionals in Belarus and, in particular, the need to prepare Project Managers.

Keywords: information technologies; information resources; software; digital economy; Finland; high technology Park; economic science; Project Manager; project management; encoder.

А. Д. Булова
кандидат технических наук, доцент
БГЭУ (Минск)

ОТНОСИТЕЛЬНО ЦИФРОВОЙ ЭКОНОМИКИ В СТРАНЕ ПРОГРАММИСТОВ

Приводятся данные о развитии информационных технологий, тенденции мирового развития ИТ. В качестве примера успешного становления ИТ рассматривается Финляндия. Также приводят-