

Вадим ЗАРЕЦКИЙ,
магистр экономических наук, аспирант БГЭУ

ВАЛОВАЯ ПРИБЫЛЬ ПРИ ОЦЕНКЕ ФИНАНСОВОГО СОСТОЯНИЯ

В ПРЕДЫДУЩИХ статьях рубрики за рамками анализа оказалась такая форма бухгалтерской отчетности, как «Отчет о прибылях и убытках» (форма 2) и содержащиеся в ней показатели. Эта форма раскрывает, с одной стороны, результат использования имеющихся у организации средств, отражаемых в бухгалтерском балансе, с другой – наличие прибыли или убытка. Состав и сущность включаемых в форму показателей заметно влияют на оценку финансового состояния и платежеспособность субъектов хозяйствования.

После введения в действие постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 14.02.2008 г. № 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» (далее – Инструкция № 19) в «Отчете о прибылях и убытках» отражаются следующие виды прибыли: валовая прибыль; прибыль от реализации товаров, продукции, работ, услуг; прибыль от операционных доходов и расходов; прибыль от вне-

реализационных доходов и расходов; прибыль отчетного периода; прибыль до налогообложения; чистая прибыль [6].

Показатель «валовая прибыль» является новым в учетно-аналитической практике нашей страны. Он введен в соответствии с Инструкцией № 19. Согласно ей валовая прибыль рассчитывается как разница между показателем «Выручка от реализации товаров, продукции, работ, услуг (за вычетом налогов и сборов, включаемых в выручку)» за исключением суммы полученной государственной помощи на покрытие разницы в ценах и тарифах, и показателем «Себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг» [6].

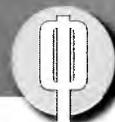
АНАЛИЗ формирования валовой прибыли в «Отчете о прибылях и убытках» в Беларуси и аналогичных операций в отчетах о прибылях и убытках в Российской Федерации, Украине, Казахстане, Молдове и в МСФО свидетельствует об идентичности ее расчетов и может быть представлен формулой:

$$\text{Валовая прибыль} = \text{Выручка от реализации продукции (за вычетом косвенных налогов)} - \text{Себестоимость реализованной продукции}$$

С показателем выручки от реализации продукции (за вычетом косвенных налогов) при расчете валовой прибыли проблем не возникает. Во всех перечисленных странах и в МСФО предусмотрен только один вариант признания выручки – по методу начисления [1, 3, 4, 10, 11]. Исключение составляют Беларусь (в случае признания выручки «по оплате») [8] и Российская Федерация (в случае признания выручки «по оплате» субъектами малого предпринимательства) [9].

Показатель себестоимости реализованной продукции, участвующий в расчете валовой прибыли, напротив, связан с широким кругом проблем, требующих научного и практического исследования.

Согласно Инструкции № 19 по статье «Себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг» (строка 030) приводятся: организацией, занятой производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг, – расходы, относящиеся к реализованной продукции, товарам, работам, услугам, выручка по которым показана по ста-



тье «Выручка от реализации товаров, продукции, работ, услуг» (строка 010)» [6]. Из данного определения следует, что в состав себестоимости реализованной продукции включаются те расходы, которые имеют связь только с производством продукции. Однако в Инструкции № 19 не указано, какие именно расходы должны включаться в состав себестоимости реализованной продукции. В то же время согласно постановлению Министерства финансов Республики Беларусь от 26 декабря 2003 г. №182 «Расходы организации» (далее – Инструкция № 182) себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг «включает в себя: в организациях, занимающихся производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг, – стоимость потребленных в процессе хозяйственной деятельности материальных ресурсов, затрат на оплату труда, отчислений на социальные нужды, амортизации основных средств и нематериальных активов и прочих затрат в соответствии с законодательством Республики Беларусь» [7]. Определение, данное в Инструкции № 182, хоть и раскрывает перечень затрат, включаемых в себестоимость реализованной продукции, но не уточняет, связаны ли эти затраты только с производством продукции или же с осуществлением всей финансово-хозяйственной деятельности организации.

Таким образом, в отчетственной учетной практике отсутствует единое научно обоснованное определение себестоимости реализованной продукции, раскрывающее не только сущность данного понятия, но и содержащее перечень расходов, из которых должна состоять

себестоимость при расчете валовой прибыли.

ОСНОВЫВАЯСЬ на порядке формирования показателя себестоимости реализованной продукции, участвующего в расчете валовой прибыли в Украине, Казахстане, Молдове и в МСФО, можно сделать вывод, что он состоит из прямых затрат (материальные затраты, затраты на оплату труда) и косвенных производственных затрат. Последние, в свою очередь, включают переменные и постоянные затраты. Переменные распределяют на каждую единицу продукции на основе фактического использования производственных мощностей, а постоянные – на основе нормальной (в Молдове – нормативной) мощности производственного оборудования, то есть ожидаемого объема производства, рассчитываемого на основе средних показателей за несколько периодов или сезонов работы при нормальном ходе дел, с учетом потери мощности в результате планового технического обслуживания [11].

В Беларуси и Российской Федерации практикуются два варианта определения показателя себестоимости реализованной продукции. Один из них одинаков. Суть его 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 [2, 5, 7, 8]. Этот метод имеет несколько существенных недостатков. Во-первых, общепроизводственные и общехозяйственные расходы в

части условно-постоянных расходов капитализируются в остатках незавершенного производства и готовой продукции. Это приводит к необоснованному завышению активов организации в бухгалтерском балансе. При падении спроса активы организации в части незавершенного производства и остатков готовой продукции будут расти. Однако при этом финансовое положение и платежеспособность организации, оцененные по Инструкции по анализу и контролю за финансовым состоянием и платежеспособностью субъектов предпринимательской деятельности [12] по коэффициентам текущей ликвидности и обеспеченности собственными оборотными средствами, будут удовлетворительными в связи с завышенными оборотными активами. Во-вторых, в случае снижения объема производства и реализации продукции будут завышаться не только остатки незавершенного производства и готовой продукции, но и прибыль от реализации по сравнению с прибылью от реализации, исчисленной путем выделения условно-постоянных расходов из себестоимости готовой продукции и их списания в конце месяца по дебету счета 90 «Реализация». Данную ситуацию поясним на примере.

Предположим, организация в течение первого месяца произвела 1500 единиц продукции. Переменные затраты на производство единицы продукции составляют 50000 руб. Общая сумма постоянных затрат – 3000000 руб. Объем реализации – 1200 единиц продукции по цене 65000 руб. за единицу, коммерческие расходы составили 1000000 руб. На начало первого месяца запасы

незавершенного производства и готовой продукции отсутствовали.

В течение второго месяца организация произвела 1200 единиц продукции. Переменные затраты на производство единицы продукции составляют 50000 руб. Общая сумма постоянных затрат – 3000000 руб. Объем реализации – 900 единиц продукции по цене 65000 руб. за единицу, коммерческие расходы составили 1000000 руб. На начало периода запасы готовой продукции составили 300 единиц. Расчет себестоимости представлен в таблице 1.

Таким образом, на основании данных таблицы 1 видно, каким образом растут запасы готовой продукции и завышается прибыль от

реализации при включении в себестоимость продукции всех условно-постоянных расходов.

В-третьих, при использовании первого метода расчета себестоимости реализованной продукции, участвующей в расчете валовой прибыли, показатель валовой прибыли теряет свое экономическое содержание. Ведь валовая прибыль – это показатель, характеризующий результативность работы производственных подразделений. Однако путем включения в себестоимость реализованной продукции всех общепроизводственных и общехозяйственных расходов валовая прибыль характеризует уже результативность деятельности всей организации, за исключением сбытовой.

Второй метод расчета показателя себестоимости реализованной продукции в Беларуси и Российской Федерации значимо различается. В Российской Федерации при его использовании в себестоимость реализованной продукции не включаются общехозяйственные расходы. Общепроизводственные расходы не делятся на переменные и постоянные, а распределяются общей суммой согласно утвержденной в учетной политике базе распределения [2, 5].

В Беларуси при применении второго метода расчета себестоимости реализованной продукции общепроизводственные расходы делятся на переменные и условно-постоянные. Если Инструкцией № 182 только

Таблица 1

Сравнение методов расчета себестоимости реализованной продукции, участвующей в расчете валовой прибыли, тыс. руб.

Показатели	Метод	Условно-постоянные расходы не включаются в себестоимость		Условно-постоянные расходы включаются в себестоимость	
		Расчет	Сумма	Расчет	Сумма
Первый месяц					
Выручка от реализации		1200 x 65	78000	1200 x 65	78000
Себестоимость единицы продукции		–	50	50 + 3000 / 1500	52
Себестоимость реализованной продукции		1200 x 50	60000	1200 x 52	62400
Валовая прибыль		78000 – 60000	18000	78000 – 62400	15600
Условно-постоянные расходы		–	3000	–	–
Коммерческие расходы		–	1000	–	1000
Прибыль от реализации		18000 – 3000 – 1000	14000	15600 – 1000	14600
Остаток готовой продукции на конец первого месяца		(1500 – 1200) x 50	15000	(1500 – 1200) x 52	15600
Второй месяц					
Выручка от реализации		900 x 65	58500	900 x 65	58500
Себестоимость единицы продукции		–	50	50 + 3000 / 1200	52,5
Себестоимость реализованной продукции		300 x 50 + 600 x 50	45000	300 x 52 + 600 x 52,5	47100
Валовая прибыль		58500 – 45000	13500	58500 – 47100	11400
Условно-постоянные расходы		–	3000	–	–
Коммерческие расходы		–	1000	–	1000
Прибыль от реализации		13500 – 3000 – 1000	9500	–	11400
Остаток готовой продукции на конец второго месяца		(1200 + 300 – 900) x 50	30000	(1200 + 300 – 900) x 52,5	31500



предусмотрено выделение из общепроизводственных расходов части условно-постоянных расходов [7], то Типовым планом счетов уточняется, что в качестве условно-постоянных расходов могут быть признаны расходы, учтенные на субсчете 25-2 «Общехозяйственные расходы» [8]. При этом, в отличие от метода формирования себестоимости в Украине, Молдове, Казахстане и в МСФО, условно-постоянные общепроизводственные расходы не распределяются на себестоимость единицы продукции, а списываются в конце месяца в дебет счета 90 «Реализация» [8] и в отчете о прибылях и убытках показываются по строке «Управленческие расходы» [6]. Несмотря на то что Инструкцией №182 и Типовым планом счетов предусмотрено выделение из общей суммы общепроизводственных расходов части условно-постоянных расходов, в этих правовых документах не обоснован критерий, согласно которому именно общехозяйственные расходы являются условно-постоянными, а расходы по содержанию и эксплуатации производственного оборудования, учтенные на субсчете 25-1 «Содержание и эксплуатация оборудования», – переменными.

ОСНОВЫВАЯСЬ на исследовании отечественной и зарубежной учетной практики формирования себестоимости реализованной продукции, целесообразно включать в состав себестоимости реализованной продукции только прямые затраты (материальные и на оплату труда) и переменные общепроизводственные расходы. Так как именно эти расходы находятся в непо-

средственной зависимости от объемов производимой продукции за отчетный период. Общехозяйственные и постоянные общепроизводственные расходы целесообразно списывать ежемесячно как управленческие расходы. Ведь по данным расходам не будут в будущем получены соответствующие доходы или активы, поэтому согласно Инструкции №182 они должны быть признаны в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, в котором возникли [7] и отраже-

ны в «Отчете о прибылях и убытках» по строке «Управленческие расходы», а не капитализироваться в составе оборотных активов. Переход на такой метод формирования себестоимости реализованной продукции, участвующей в расчете валовой прибыли, позволит организациям формировать достоверный финансовый результат в конце каждого отчетного периода и получать объективную оценку финансового состояния и платежеспособности по бухгалтерскому балансу.

ЛИТЕРАТУРА

1. Национальный стандарт бухгалтерского учета Республики Молдова № 5 «Представление финансовых отчетов».
2. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н (с изменениями от 07.05.2003 № 38н, от 07.05.2003 № 38н, от 18.09.2006 № 115н).
3. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 1 «Общие требования к финансовой отчетности», утв. приказом Министерства финансов Украины от 31 марта 1999 г. № 87.
4. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н (с изменениями от 30.12.1999 № 107н, от 30.03.2001 № 27н, от 18.09.2006 № 116н, от 27.11.2006 № 156н).
5. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н (с изменениями от 30.12.1999 № 107н, от 30.03.2001 № 27н, от 18.09.2006 № 116н, от 27.11.2006 № 156н).
6. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 14 февраля 2008 г. №19 «Об утверждении форм бухгалтерской отчетности, Инструкции о порядке составления и представления форм бухгалтерской отчетности и признании утратившими силу некоторых нормативных правовых актов Министерства финансов Республики Беларусь».
7. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 26 декабря 2003 г. №182 «Расходы организации».
8. 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 (в ред. постановления Минфина от 13.11.2003 № 153).
9. Приказ Минфина Российской Федерации от 21 декабря 1998 г. № 64н «О Типовых рекомендациях по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства».
10. Стандарт бухгалтерского учета № 30 «Представление финансовой отчетности», утв. приказом Министра финансов Республики Казахстан от 17 января 2003 года № 14.
11. Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: Аскер-Асса, 2004. – 1100 с.
12. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства экономики Республики Беларусь и Министерства статистики и анализа Республики Беларусь от 08.05.2008 № 79/99/50 «О внесении изменений и дополнений в Инструкцию по анализу и контролю за финансовым состоянием и платежеспособностью субъектов предпринимательской деятельности».

Материалы подготовили Олег АНАНИЧ, Иван ЗНАТКЕВИЧ.