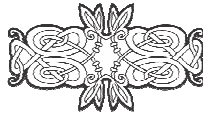


КОНТРОЛЬ ТА ЕКОНОМІЧНИЙ
АНАЛІЗ



CONTROL AND ECONOMIC
ANALYSIS

УДК 658.5

JEL Classification M21

Зорина Ирина

к.э.н., доцент, доцент кафедры экономики промышленных предприятий,
УО «Белорусский государственный экономический университет», г. Минск, Республика
Беларусь

E-mail: kepp@bseu.by

ФОРМИРОВАНИЕ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ПРИБЫЛИ ПРИ ОЦЕНКЕ ЭФФЕКТИВНОСТИ РАБОТЫ ПРЕДПРИЯТИЙ

Zorina Irina

PhD (Econ), Associate Professor, Department of Economy of Industrial Enterprises,
EE "Belarus State Economic University", Minsk, Belarus

E-mail: kepp@bseu.by

FORMATION OF INDICATORS PROFITS IN EVALUATING THE EFFECTIVENESS OF COMPANIES

Аннотация

Актуальность. В настоящее время в учетно-аналитической практике Республики Беларусь и других государств СНГ, а также стран с развитой рыночной экономикой отсутствует научно обоснованное определение понятия «валовая прибыль», не разработаны методические основы формирования себестоимости реализованной продукции, участвующей в расчете данного показателя финансовых результатов в системе бухгалтерского учета. Этим обуславливается актуальность представленной в статье проблемы исследования.

Цель. Исследования показателей прибыльности в бизнес-планировании, при обосновании инвестиционных проектов в направлении гармонизации показателей прибыли в соответствии с МСФО 1 «Финансовая отчетность».

Методы. Используются диалектический метод познания, системный и комплексный подход к познанию и формирования показателей прибыли при оценке эффективности работы предприятий.

Результаты. В статье исследуются вопросы формирования показателей прибыли в бизнес-планировании, при обосновании инвестиционных проектов, МСФО 1 «Финансовая отчетность». По результатам исследования обоснованы рекомендации по гармонизации показателей прибыли в соответствии с МСФО 1.

Перспективы. Внедрение названных рекомендаций, обеспечивает единый подход к формированию показателя «валовая прибыль» и сопоставимость данных, представленных

отчетности различных организаций.

Ключевые слова: валовая прибыль, прибыль от реализации, себестоимость реализованной продукции, прямые переменные и условно-постоянные расходы.

Abstract

Introduction. Currently, the accounting and analytical practice of the Republic of Belarus and other CIS states as well as countries with developed market economies, there is no scientifically based definition of "gross income" without methodical principles of cost of sales involved in calculating this indicator of financial results in the system accounting. This is caused by the relevance of the research presented in the article the problem.

Purpose. Research profitability in business planning, the justification of investment projects in the direction of harmonization of indicators of profit in accordance with IFRS 1, "Financial Statements".

Methods. We used the dialectical method of knowledge, systematic and integrated approach to the knowledge and development of indicators in assessing the profit performance of the enterprises.

Results. The article examines the issues of formation of profit indicators in the business plan, the justification of investment projects, IAS 1 "Financial Statements". The study substantiated recommendations on the harmonization of the profit figures in accordance with IFRS 1.

Discussion. Implementation of these recommendations will provide a unified approach to the formation of the indicator "gross profit" and comparability of data submitted by various organizations reporting.

Keywords: gross margin, profit from sales, cost of goods sold, direct variable and fixed costs.

Актуальность. На современном этапе развития экономики Республики Беларусь все более возрастает ответственность каждой организации за достоверность показателей, представленных в ее бухгалтерской отчетности. Одной из важнейших форм отчетности при этом является Отчет о прибылях и убытках, поскольку основной целью хозяйственной деятельности коммерческих организаций является получение прибыли. Первым показателем, который рассчитывается в отчете о прибылях и убытках, является «валовая прибыль». От правильности ее расчета зависит достоверность всего отчета, т.к. все дальнейшие расчеты основываются на данном показателе. В связи с этим исследование вопросов определения экономической сущности категории «валовая прибыль» как объекта учета и особенностей ее отражения в отчете о прибылях и убытках имеет актуальное значение.

Анализ последних исследований и публикаций. В настоящее время в экономической литературе существует множество подходов к определению «валовая прибыль», помимо этого, ситуация усугубляется тем, что, наряду с данным понятием также используется большое количество схожих терминов: «маржинальный доход», «маржа покрытия», «сумма покрытия», «валовая маржа».

Ряд авторов (В.В. Ковалев, Л.Л. Ермолович) отождествляют показатели «валовая прибыль» и «маржинальная прибыль», включая при этом в состав себестоимости, используемой при расчете валовой (маржинальной) прибыли различный состав затрат. По мнению других авторов (А. Апчерча, Ч. Хорнгрена, Дж. Фостера, Ш. Датора, О.Д.Кавериной, Т.В. Шишковой) между показателями валовой и маржинальной прибыли существует существенная разница. Так, при расчете валовой прибыли из выручки от реализации вычитается себестоимость реализованной продукции, состоящей из производственных затрат, а при расчете маржинальной прибыли из выручки вычитаются переменные затраты как производственные, так и непроизводственные.

Именно такой порядок формирования маржинальной прибыли предусмотрен в постановлении Министерства экономики РБ № 158 «Об утверждении правил по разработке бизнес-планов инвестиционных проектов», в действующей редакции.

После специфичности экономического содержания показателя «валовая прибыль», предлагаем перейти к рассмотрению определения его понятия.

На основании проведенного исследования мнений различных авторов к определению «валовая прибыль», было выявлено, что среди экономистов отсутствует единство мнений, что не позволяет однозначно идентифицировать сущность и значение данного показателя. По результатам исследований Малей Е.Б. и Казимировой А.Г. примерно 12,9% экономистов придерживается мнения, что 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.); примерно 67,8% экономистов считают, что валовая прибыль – это разность между выручкой (нетто) и расходами (авторы Морозова О.А., Шайков Л., Ходанович Г.В., Качалин В.В., Шестакова А.В., Тоффлер Б.Э., Имбер Дж., Антони Р.Н., Хонгрэн Ч., Фостер Дж., Шеремет А.Д., Палий В.Ф., Ермолович Л.Л.); а остальные 19,3% 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.).

То есть можно говорить о двух основных подходах. В свою очередь, второй подход можно разделить на три группы согласно составу расходов, участвующих в расчете валовой прибыли.

Первая группа авторов (примерно 38,7%) в качестве таких расходов называет переменные затраты (Морозова О.А., Шайков Л., Ходанович Г.В., и др.); вторая (примерно 6,5%) – прямые расходы (Качалин В.В., Шестаков А.В., Тоффлер Б.Э., Имбер Дж., Ермолович Л.Л. и др.). Третья группа авторов (примерно 22,6%) предполагает, что из выручки необходимо вычитать себестоимость реализованной продукции (Антони Р.Н., Хонгрэн Ч., Фостер Дж., Шеремет А.Д., Палий В.Ф. 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. При этом следует отметить, что согласно международным стандартам, а именно МСФО (IAS) I «Представление финансовой отчетности» Отчет о прибылях и убытках может быть сформирован двумя методами: «по функциональному назначению затрат (метод себестоимости продаж)» и «по видам затрат». И лишь при применении первого метода в Отчете о прибылях и убытках будет присутствовать статья «валовая прибыль».

Цель. Исследования показателей прибыльности в бизнес-планировании, при обосновании инвестиционных проектов в направлении гармонизации показателей прибыли в соответствии с МСФО 1 «Финансовая отчетность»

Методы. В процессе исследования использованы диалектический метод познания, системный и комплексный подход к познанию и формированию показателей прибыли при оценке эффективности работы предприятий.

Результаты. Возникновение термина «валовая прибыль» в Республике Беларусь

можно отнести к 1992 году, когда вступил в силу Закон Республики Беларусь от 22.12.1991 № 1330-XII «О налогах на доходы и прибыль», где он принимается в качестве объекта налогообложения налогом на прибыль и трактуется как «...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».

Появление данной категории в бухгалтерском учете связано с введением нового показателя в Отчет о прибылях и убытках на основе принятого постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 14.02.2008г. № 19 «Об утверждении форм бухгалтерской отчетности», где 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.

До 2012 года «валовая прибыль» согласно нормам постановления №19 формировалась расчетным путем непосредственно в Отчете о прибылях и убытках. После введения с 1 января 2012 г. Инструкции о порядке составления бухгалтерской отчетности, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 31.10.2011 г. № 111 (далее постановление № 111), обозначенная проблема не только не была решена, но наоборот усугубилась. Так, в противоположность рекомендациям постановления № 19 по определению валовой прибыли расчетным путем в Отчете о прибылях и убытках с 2012 г. в постановлении № 111 даже эти рекомендации отсутствуют. Методика формирования данного показателя в системе синтетического и аналитического учета отсутствовала как до 2012 г., так и после этого, о чем свидетельствуют положения введенного с 1 января 2012 г. нового Типового плана счетов, утвержденного постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 г. № 50.

Как показало исследование, порядок расчета валовой прибыли предприятий в финансовой отчетности стран СНГ идентичен расчету, предусмотренному МСФО №1 «Представление финансовой отчетности» по функциям затрат (табл. 1), которая определяется путем вычитания из выручки от реализации без налогов и платежей себестоимости реализованной продукции (продаж) без условно-постоянных расходов.

Отличие состоит в том, что при определении прибыли от реализации продукции (товаров, работ, услуг), последняя формируется путем вычитания из валовой прибыли условно-постоянных расходов.

Новый методологический подход к формированию валовой прибыли состоит в том, что так называемые условно-постоянные расходы не включаются в состав себестоимости реализованных товаров, продукции, работ, услуг, а выделяются отдельными статьями затрат на производство и реализацию продукции, как условно-постоянные расходы. Такой подход требует научного обоснования нескольких принципов:

- во-первых, требуется единый подход к формированию понятия «валовая прибыль» в системе показателей финансовых результатов как при планировании, так и в учетно-аналитической практике;

Таблица 1

**Формирование показателей прибыли промышленных предприятий
Республики Беларусь, Российской Федерации, Украины, Республики Казахстан
и в соответствии с МСФО 1**

Республика Беларусь Форма №2 утверждена Приказом Минфина РБ от 31.10.2011 г. № 111	Российская Федерация Форма №2 утверждена Приказом Минфина РФ от 06.04.2015 г. № 57н	Республика Украина Форма №2 утверждена Приказом Минфина Украины от 28.03.2013 г. № 433	Республика Казахстан Форма №2 утверждена Приказом Минфина РК от 20 августа 2010 года № 422	МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» Отчет о прибыли или убытке в ред. от 26.08.2015 г.
<p>1. Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг 2. Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг 3. Валовая прибыль (стр. 1 - 2) 4. Управленческие расходы 5. Расходы на реализацию 6. Прибыль (убыток) от реализации продукции, товаров, работ, услуг (стр. 3 -4-5) 7. Прочие доходы по текущей деятельности 8. Прочие расходы по текущей деятельности 9. Прибыль (убыток) от текущей деятельности (стр.6 +7-8) 10. Доходы по инвестиционной деятельности В т.ч.: доходы от выбытия основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов доходы от участия в уставном капитале других организаций проценты к получению прочие доходы по инвестиционной деятельности 11. Расходы по инвестиционной деятельности В т.ч.: расходы от выбытия основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов прочие расходы по инвестиционной деятельности</p>	<p>1. Выручка (за вычетом НДС, акцизов) 2. Себестоимость продаж 3. Валовая прибыль (убыток) (стр. 1-2) 4. Коммерческие расходы 5. Управленческие расходы 6. Прибыль (убыток) от продаж (стр. 3-4-5) 7. Доходы от участия в других организациях 8. Проценты к получению 9. Проценты к уплате 10. Прочие доходы 11. Прочие расходы 12. Прибыль (убыток) до налогообложения (стр.6+7+8-9+10-11) Текущий налог на прибыль, т.ч.: Постоянные налоговые обязательства (активы) 13. Изменение отложенных налоговых обязательств 14. Изменение отложенных налоговых активов 15. Прочее 16. Чистая прибыль (убыток) (стр.12 -13-14+15-</p>	<p>1 <i>Финансовые результаты</i> 1. Чистый доход от реализации продукции (товаров, работ услуг) 2. Себестоимость реализованной продукции (товаров, работ, услуг) 3. Валовая прибыль (убыток) (стр. 1-2) 4. Иные операционные доходы 5. Административные расходы 6. Расходы на сбыт 7. Иные операционные расходы 8. Финансовый результат от операционной деятельности: (стр.3 +4-5-6-7) прибыль убыток 9. Доход от участия в капитале 10. Иной финансовый доход 11. Иные доходы 12. Финансовые расходы 13. Потери от участия в капитале 14. Иные расходы 15. Финансовый результат до налогообложения (стр. 8 +9+10+11-12-13-14) Прибыль убыток 16. Расходы (доходы) по налогу на прибыль 17. Чистый финансовый результат (стр.15-16) Прибыль убыток 2. <i>Элементы операционных расходов:</i> 1. Материальные затраты 2. Расходы на оплату труда</p>	<p>1. Выручка 2. Себестоимость реализованных товаров и услуг 3. Валовая прибыль (стр. 1 – 2) 4. Расходы по реализации 5. Административные расходы 6. Прочие расходы 7. Прочие доходы 8. Итого операционная прибыль (убыток) (+/- строки с 3 по 7) 9. Доходы по финансированию 10. Расходы по финансированию 11. Доля организации в прибыли (убытке) ассоциированных организаций и совместной деятельности, учитываемых по методу долевого участия 12. Прочие неоперационные доходы 13. Прочие неоперационные расходы 14. Прибыль (убыток) до налогообложения (+/- строки с 8 по 13) 15. Расходы по подоходному налогу 16. Прибыль (убыток) после 17. Налогообложения от продолжающейся деятельности (строка 14 – строка 15) 18. Прибыль (убыток) после 19. Прибыль за год (строка 16 + строка 17) относимая на: собственников материнской организации долю неконтролирующих собственников</p>	<p>Информация, подлежащая представлению в отчете о прибыли или убытке: 1. По характеру затрат: 1) Выручка 2) Прочий доход 3) Расходы: 3.1) Изменения в запасах готовой продукции и незавершенного производства 3.2) Исползованное сырье и расходные материалы 3.3) Расходы на вознаграждения работникам 3.4) Расходы на амортизацию 3.5) Прочие расходы 4) Прибыль до налогов 2. По функции затрат (себестоимости продаж) 1) Выручка 2) Себестоимость продаж 3) Валовая прибыль 4) Прочий доход 5) Затраты на сбыт 6) Административ-ные расходы 7) Прочие расходы 8) Прибыль до налогов</p>

Продолжение табл. 1

<p>12. Доходы по финансовой деятельности В т.ч.: курсовые разницы от пересчета активов и обязательств прочие доходы по финансовой деятельности</p>		<p>3. Отчисления на социальные нужды 4. Амортизация 5. Иные операционные расходы Сумма</p>		
<p>1. Расходы по финансовой деятельности В т.ч.: проценты к уплате курсовые разницы от пересчета активов и обязательств прочие расходы по финансовой деятельности 2. Прибыль (убыток) от инвестиционной и финансовой деятельности (стр. 10-11+12-13) 3. Прибыль (убыток) до налогообложения (стр. 9+14) 4. Налог на прибыль 5. Изменение отложенных налоговых активов 6. Изменение отложенных налоговых обязательств 7. Прочие налоги и сборы, исчисляемые из прибыли (дохода) 8. Прочие платежи, исчисляемые из прибыли (дохода) 9. Чистая прибыль (убыток) (стр. 15-16+17+18-19-20)</p>				

- во-вторых, для использования первого принципа необходимо обеспечить единство слагаемых затрат, включаемых в себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг по прямым переменным затратам и по условно-постоянным расходам при определении валовой прибыли. Именно от формирования названных двух видов затрат и будет зависеть величина прибыли от реализации.

При таком подходе прибыль от реализации определяется как разница между валовой прибылью и условно-постоянными расходами. До настоящего времени не решены вопросы: что включать в состав себестоимости реализованной продукции, товаров, работ, услуг в форме «Отчет о прибылях и убытках»; правомерно ли приравнивать себестоимость реализованной продукции к прямым переменным затратам.

В системе бизнес планирования вместо себестоимости реализованной продукции, товаров, работ, услуг предусмотрены условно-переменные затраты, что позволяет определять показатель «маржинальная (переменная) прибыль». Так, для

промышленных предприятий Республики Беларусь в правилах по разработке бизнес-планов инвестиционных проектов предусмотрены расчеты по следующим показателям прибыли (Правила по разработке бизнес-планов инвестиционных проектов в редакции от 02.07.2015 г., №40).

Как видно из таблицы 2 при обосновании инвестиционных проектов четко выделяются условно-постоянные и условно-переменные издержки. Определяется достаточно ли будет валовой прибыли для покрытия условно-постоянных статей затрат.

Таблица 2

Расчет прибыли от реализации при разработке бизнес-планов инвестиционных проектов

(валюта расчета)

N 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)					
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)					
8	Прочие доходы и расходы	x	x	x	x	x
8.1	Прочие доходы по текущей деятельности					
8.2	Прочие расходы по текущей деятельности					
8.3	Прибыль (убыток) от текущей деятельности (стр. 7 + стр. 8.1 - стр. 8.2)					

В рекомендации по разработке бизнес-планов развития коммерческих организаций Республики Беларусь на год (в ред. постановлений Минэкономики от 18.07.2014 №54) предусмотрены показатели прибыли от реализации и чистой прибыли. При этом, валовая прибыль в качестве показателя оценки эффективности работы предприятий не предусмотрена (табл. 3).

Таблиця 3

**Показатели прибыли промышленной организации Республики Беларусь
в годовых бизнес-планах**

1	Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг без налогов и платежей из выручки	млн. рублей							
2	Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг	млн. рублей							
3	Прибыль, убыток (-) от реализации продукции, товаров, работ, услуг (стр.1-стр.2)	млн. рублей							
4	Чистая прибыль, убыток (-)	млн. рублей							

В соответствии с рекомендацией по разработке прогнозов развития коммерческих организаций на пять лет (в ред. постановлений минэкономики от 28.06.2013 № 46) в основных показателях эффективности работы коммерческих организаций на пять лет отсутствуют показатели прибыли.

В настоящее время, в нормативных правовых актах Республики Беларусь наблюдается несколько трактовок показателя «валовая прибыль»: 1) в бухгалтерском учете – как расчетная величина, отражаемая 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 рассматриваемого показателя.

Данная ситуация объясняется тем, что появление показателя «валовая прибыль» в бухгалтерском учете РБ является ярким примером того, как заимствования из МСФО происходит без предварительного критического анализа и научного обоснования. Следует также отметить тот факт, что в учетно-аналитической практике высокоразвитых стран и государств СНГ наблюдается аналогичная ситуация: валовая прибыль представлена в Отчете о прибылях и убытках коммерческих организаций, но ее экономическое содержание в соответствующих нормативных актах не прописано.

Выводы и перспективы. Опираясь на все вышесказанное, можно сделать следующие выводы:

– во-первых, для обеспечения единообразной интерпретации показателя «валовая прибыль», необходимо ввести в тексты нормативно-правовых актов его определение как объекта бухгалтерского учета. На наш взгляд наиболее целесообразно использование

следующей дефиниции:

Валовая прибыль – это разность между выручкой от реализации продукции, товаров, работ, услуг (за минусом косвенных налогов и платежей) и производственной себестоимостью реализованной продукции, товаров, работ, услуг, включаемая переменные расходы на их изготовление;

– во-вторых, применение термина «валовая прибыль» в налоговом учете в том же контексте, что и в настоящее время, является неприемлемым. В связи с этим указанный термин предлагается заменить в Налоговом кодексе РБ и подзаконных ему актах перечнем видов прибыли, представляющих собой в совокупности налоговую базу для исчисления налога на прибыль.

Например, в практике российского законодательства показатель валовой прибыли как объекта налогообложения налогом на прибыль с 2001 г. был исключен в связи с введением этого показателя в Отчете о прибылях и убытках с 1 января 2000 г;

– в-третьих, предлагается вернуть в тексты нормативно-правовых актов рекомендации по определению валовой прибыли в Отчете о прибылях и убытках, что позволит облегчить понимание данной бухгалтерской отчетности различными группами пользователей. С этой же целью предлагается уточнить составляющие компоненты себестоимости.

Помимо вышесказанного в условиях происходящей глобализации и интегрирования экономики стран СНГ в международное экономическое пространство и, в первую очередь, в экономику стран Европейского Союза, целесообразно соблюдать единый подход к формированию показателей прибыли в годовых и пятилетних планах предприятий, финансовой и статистической отчетности, инвестиционных проектах, используя рекомендации стандарта МСФО 1 по формированию показателей прибыли по функциям. Целесообразно в пункте 2.2 МСФО 1 уточнить показатель «себестоимость продаж» путем добавления термина «по прямым переменным затратам».

Внедрение названных рекомендаций, обеспечит единый подход к формированию показателя «валовая прибыль» и сопоставимость данных, представленных отчетностью различных организаций.

Список использованных источников

1. Гинзбург, А.И. Прикладной экономический анализ [Текст]/ А.И. Гинзбург. Спб.: Питер, 2005. – 320 с.
2. Донцова, Л.А. Анализ финансовой отчетности [Текст]/ Л.А. Донцова, И.А. Никифорова. – М.: Издательство «Дело и сервис», 2008. – 368 с.
3. Ермолович, Л. Оценка финансового состояния организаций в Беларуси: методология и методика [Текст] / Л. Ермолович // Финансы, учет, аудит. – 2009. – № 1. – С. 14–18.
4. Инструкция о порядке составления бухгалтерской отчетности: утверждена постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 31.10.2011 г. № 111. – Минск: Консультант Плюс: Беларусь, ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь, 2015. [Электронный ресурс] – Режим доступа : <http://www.minfin.gov.by/ru/accounting/methodology/acts/df90ff240c4dcadf.html?version=print> Дата доступа: 10.06.2015.
5. Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов и признанию утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 сент. 2011, № 102: текст по состоянию на 28 фев. 2012 г. – Минск: Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 ООО

«ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь – 2015. [Электронный ресурс] – Режим доступа : <http://www.minfin.gov.by/ru/accounting/methodology/acts/df90ff240c4dcadf.html?version=print>. Дата доступа: 10.11.2015.

6. Ковалев, В.В. Финансовый анализ: методы и процедуры [Текст] / В.В. Ковалев. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 560 с.

7. Малей, Е.Б. Экономическая сущность понятия «валовая прибыль» как объекта учета и особенности его отражение в отчете о прибылях и убытках / Е.Б. Малей, А.Г. Казимилова. – 2015. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://elib.psu.by:8080/bitstream/123456789/2970/1/malej_2010.pdf. Дата доступа: 28.10.2015

8. Международные стандарты финансовой отчетности / М-во финансов Российской Федерации. – Электрон. дан. – Москва : Бухгалтерский учет, 2015. [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.minfin.ru/ru/performance/accounting/mej_standart_fo/legalframework/index.php. Дата доступа: 10.12.2015.

9. Правила по разработке бизнес-планов инвестиционных проектов в редакции постановления Министерства экономики Республики Беларусь от 07.12.2007 г. №214.– 66 с.

References

1. Ginzburg, A.I. (2005). *Prikladnoy ekonomicheskoy analiz* [Applied economic analysis]. Spb., Russia: Pyter.

2 . Dontsova, L.A. Nikiforova, I.A. *Analiz finansovoy otchetnosti* [Analysis of financial statements]. Moscow, Russia: Business and services.

3. Yermolovich, L. (2009). Otsenka finansovogo sostoyaniya organizatsiy v Belarusi: metodologiya i metodika [Assessment of the financial condition of companies in Belarus: methodology and techniques]. *Finance, accounting, auditing, 1*, 14–18.

4 . Instruction on preparation of financial statements: approved by Decree of the Ministry of Finance of the Republic of Belarus of 31.10.2011 № 111 Available at : <http://www.minfin.gov.by/ru/accounting/methodology/acts/df90ff240c4dcadf.html?version=print>

5. Instruction on accounting of income and expenses and abrogating certain decrees of the Ministry of Finance of the Republic of Belarus and their individual structural elements: approved. Resolution of the Ministry of Finance of the Republic of Belarus, 30 September. 2011, № 102: the text as of February 28. 2012. Available at: <http://www.minfin.gov.by/ru/accounting/methodology/acts/df90ff240c4dcadf.html?version=print>

6. Kovalev, V.V. (2006). *Finansovyy analiz: metody i protsedury* [Financial analysis: methods and procedures]. Moscow, Russia: Finance and Statistics, 560.

7. Maley, Ye.B., & Kazimirova, A.G. (2015). Ekonomicheskaya sushchnost' ponyatiya «valovaya pribyl'» kak ob'yekta ucheta i osobennosti yego otrazheniye v otchete o pribylyakh i ubytkakh [The economic essence of the concept of "gross income" as accounting object and features of its reflection in the profit and loss account]. . Available at :http://elib.psu.by:8080/bitstream/123456789/2970/1/malej_2010.pdf.

8. International Financial Reporting Standards / Ministry of Finance of the Russian Federation. Available at : http://www.minfin.ru/ru/performance/accounting/mej_standart_fo/legalframework/index.php

9. Pravila po razrabotke biznes-planov investitsionnykh proyektov v redaktsii postanovleniya Ministerstva ekonomiki Respubliki Belarus' ot 07.12.2007 g. [Rules for the development of business plans for investment projects in the wording of the decision of the Ministry of Economy of the Republic of Belarus from 07.12.2007 Mr.]. 214, 66.

