

## Оценка влияния факторов повышения производительности труда и ускорения оборачиваемости оборотных средств на налогооблагаемую прибыль

**В. Б. Дубкова,**  
кандидат экономических наук,  
доцент, Ростовский  
государственный университет  
путей сообщения,  
pako@bk.ru

**О**ценка величины нормы прибыли и рентабельности капитала указывает на то, что существует два основных показателя эффективности, от уровня которых они зависят.

Это производительность труда, самым тесным образом связанная с показателем фондовооруженности труда, и время оборота переменной части авансированного капитала.

На каждом конкретном предприятии авансированный капитал определенного органического строения приводит в движение определенную массу труда, выражаемую рабочей силой с определенным уровнем производительности труда.

Уровень производительности труда на конкретном предприятии формирует его индивидуальные издержки при производстве каждого товара, а также определяет индивидуальную норму прибавочной стоимости и индивидуальный уровень нормы прибыли.

Основное направление стимулирования роста производительности труда — это изменение величины авансированного переменного капитала.

Если она выражается в численности работающих, которая снижается, то будет увеличиваться величина постоянного капитала (повышаться его органическое строение). При этом будет увеличиваться масса произведенной прибавочной стоимости как часть вновь созданной стоимости.

Заработная плата также может увеличиваться, но темпы ее роста ( $I^{ЗП}$ ) должны быть ниже темпов роста производительности труда ( $I^B$ ), т. е.  $I^{ЗП} < I^B$ .

Если величина авансированного капитала выражается через оплату труда, которая увеличивается, а численность работающих при этом не меняется, то уменьшается масса производимой прибавочной стоимости. Уровень производительности труда при этом остается прежним, но и величина авансированного постоянного капитала не должна расти.

Таким образом, если изменение величины переменного капитала, выражаемой в численности привлеченных работников, требует изменения величины постоянного капитала, то производительность труда может остаться на неизменном уровне. При необходимости изменения уровня производительности труда потребуется изменение и величины авансированного постоянного капитала. При этом будет необходим контроль за уровнем фондовооруженности труда, а также за темпами роста производительности ( $I^B$ ) и фондовооруженности труда ( $I^{ФВ}$ ), когда  $I^B > I^{ФВ}$ .

Эффективность хозяйственной деятельности предприятий, очевидно, должна индигироваться рынком, скорее всего через главный ее признак — получение эффекта в виде прибыли. Стимулирующее влияние налогообложения на повышение уровня эффективности производства должно использоваться, на наш взгляд, следующими путями:

— через коэффициент соотношения фактического и среднеотраслевого (эталонного) уровня показателей эффективности производства (производительности труда, оборачиваемости средств), который в виде поправочного коэффициента мог бы применяться к уровню ставки налога на прибыль;

– через определение доли прибыли, полученной за счет увеличения производительности труда и ускорение оборачиваемости средств, которая должна облагаться в особом стимулирующем рост производительности труда порядке, например, по пониженной ставке при условии ее реинвестирования на развитие производства;

– при отсутствии функциональной связи между показателями эффективности использовать корреляционный, регрессионный анализ с определением тесноты связи между ростом производительности труда и изменением уровней нормы прибавочной стоимости и нормы прибыли, который в виде поправочного коэффициента мог бы применяться к уровню ставки налога на прибыль.

В целях определения доли прибыли, полученной за счет увеличения производительности труда, обратимся к факторному экономическому анализу. В качестве интегрального показателя, вбирающего в себя все качественные характеристики эффективности использования факторов производства, связанных с величиной авансированного капитала, предлагаем использовать рентабельность капитала, исчисляемую по следующей формуле:

$$P_k = \frac{ПР}{РП} 100 \% \cdot 1 : 1 : K + 1 : \Phi + 1 : \Phi_n,$$

где  $\frac{ПР}{РП} 100 \%$  – показатель рентабельности реализованной продукции;  $K$  – коэффициент оборачиваемости оборотных средств предприятия, включая средства на выплату заработной платы;  $\Phi$  – фондоотдача основных средств, характеризующая также оборачиваемость основного капитала;  $\Phi_n$  – фондоотдача нематериальных активов.

Показатель фондоотдачи:

$$\Phi = \frac{РП (ТП)}{ОПФ},$$

где РП (ТП) – реализованная или товарная продукция, ОПФ – среднегодовая стоимость основных производственных фондов (основного капитала) также можно преобразовать, применив способ расширения факторной системы, разделив и числитель, и знаменатель формулы на среднегодовую численность рабочих.

$$\Phi = \frac{РП (ТП) : Ч}{ОПФ : Ч} = В : ФВ,$$

где  $В$  – производительность труда,  $ФВ$  – фондовооруженность труда,  $Ч$  – среднегодовая численность рабочих.

Оборачиваемость оборотных средств предприятия  $K$  можно представить как сумму частных показателей оборачиваемости, включая оборачиваемость средств, авансированных в производственные запасы  $K_{ПЗ}$ , оборачиваемость средств, авансированных в незавершенное производство  $K_{НЗП}$ , в готовую продукцию  $K_{ГП}$ , в товары отгруженные  $K_{отгр}$ , в средства на счетах  $K_{ДС}$  и в расчетах  $K_{ДЗ}$ .

Коэффициент оборачиваемости дебиторской задолженности предприятия  $K_{ДЗ}$  можно детализировать коэффициентом оборачиваемости средств на оплату труда  $K_{ОТ}$ .

На наш взгляд,  $K_{ОТ}$  будет соответствовать показателю числа оборотов переменного капитала за год, если брать в расчет 360 дней и в сумме дебиторской задолженности выделить сумму, равную кредиторской задолженности предприятия по расчетам с персоналом.

По нашему мнению, такой подход правомерен, поскольку в качестве источника покрытия кредиторской задолженности рассматривают дебиторскую задолженность, поэтому при анализе всегда составляют их баланс с определением их активного или пассивного сальдо. А сумма кредиторской задолженности по расчетам с персоналом  $KЗ_{ОТ}$  определяется по данным остатков бухгалтерских счетов по расчетам с работающими категориями персонала по заработной плате по состоянию на отчетную дату. При нормальном финансовом положении она должна будет соответствовать сумме оборотных средств, авансированной на оплату труда работников за месяц  $K_{ДЗ ОТ} = РП : KЗ_{ОТ}$ . Такую сумму можно определить также размером устойчивых пассивов в части задолженности по заработной плате, отчислениям на страхование и резервам предстоящих расходов и платежей в части выплат по очередным отпускам.

Для баланса суммы частных показателей оборачиваемости в расчет следует включить также оборачиваемость остальной суммы дебиторской задолженности

$K_{ДЗ\text{ др}} = РП : ДЗ_{др}$ . Иными словами, оборачиваемость дебиторской задолженности предприятия  $K_{ДЗ}$  можно представить в виде следующей формулы:

$$K_{ДЗ} = K_{ДЗ\text{ от}} + K_{ДЗ\text{ др}}$$

а в целом оборачиваемость оборотных средств  $K_{ОСi}$  формулой:

$$K_{ОСi} = K_{ПЗ} + K_{НЗП} + K_{ГП} + K_{отгр} + K_{ДС} + K_{ДЗ\text{ от}} + K_{ДЗ\text{ др}} = K_{ДЗ\text{ от}} + K_{др}$$

где  $K_{ПЗ}$  – оборачиваемость оборотных средств, авансированных в производственные запасы;  $K_{НЗП}$  – коэффициент оборачиваемости средств, авансированных в незавершенное производство;  $K_{ГП}$ ,  $K_{отгр}$ ,  $K_{ДС}$  – коэффициент оборачиваемости оборотных средств, авансированных соответственно в готовую продукцию, товары отгруженные, денежные средства;  $K_{др}$  – коэффициент оборачиваемости оборотных средств, за исключением средств на оплату труда.

Исходя из данных преобразований детализированная формула рентабельности капитала определяется следующим образом:

$$P_K = \frac{ПР}{РП} 100\% \cdot 1:1:K_{ОСi} + ФВ : В + 1 : ФН.$$

Применив приемы элиминирования, такие как метод цепных подстановок, его разновидности – способы абсолютных и относительных разниц и метод долевого участия, можно определить величину и долю рентабельности, сформированную за счет каждого из факторов эффективности, включая оборачиваемость средств и производительность труда, умножив которую на величину авансированного в производство капитала предприятия, рассчитаем величину прибыли, сформированную за счет каждого из факторов. Такую прибыль следует облагать в особом, стимулирующем повышении эффективности производства порядке.

Количественная оценка влияния изменения производительности труда  $\Delta P_{КВ}$  на изменение уровня рентабельности капитала способом абсолютных разниц определяется по формуле:

$$\Delta P_{КВ} = \frac{ПР_1}{РП_1} 100\% \cdot 1:1:K_{ОСi1} + ФВ_1 : В_1 - В_0 + 1 : ФН_0,$$

где индексы 1, 0 указывают соответственно на фактическое и базовое значение данных показателей.

Количественная оценка влияния изменения оборачиваемости капитала, авансированного на выплату заработной платы  $\Delta P_{КДЗ\text{ от}}$  на изменение уровня рентабельности капитала способом абсолютных разниц определяется по формуле:

$$\Delta P_{КДЗ\text{ от}} = \frac{ПР_1}{РП_1} 100\% \cdot 1:1:(K_{ДЗ\text{ от}1} - K_{ДЗ\text{ от}0}) + K_{др0} + ФВ_0 : В_0 + 1 : ФН_0.$$

Изменение прибыли под влиянием изменения рентабельности капитала в связи с изменением производительности труда  $\Delta ПР_{РКВ}$  определяется по следующей формуле:

$$\Delta ПР_{РКВ} = \Delta P_{КВ} \cdot K_{АВ1},$$

где  $K_{АВ1}$  – фактическое значение авансированного в производство капитала предприятия.

Изменение прибыли под влиянием изменения рентабельности капитала в связи с изменением оборачиваемости средств, авансированных на выплату заработной платы, определяется по формуле:

$$\Delta ПР_{РКДЗ\text{ от}} = \Delta P_{КДЗ\text{ от}} \cdot K_{АВ1}.$$

Полученная за счет повышения производительности труда и ускорения оборачиваемости средств, авансированных на выплату заработной платы, прибыль должна, на наш взгляд, облагаться налогом в льготном порядке, например, с учетом понижающего поправочного коэффициента к ставке налога, стимулирующего повышение эффективности производства и выравнивание уровней нормы прибавочной стоимости, нормы прибыли и органического строения капитала отраслевых предприятий в целом по экономике.

Кроме того, можно предложить другой вариант оценки нормы прибыли, подтверждающий значение эффективности производства для регулирования ее

уровня. Для реальной экономики расчетная формула нормы прибыли принимает следующий вид:

$$P' = m' \frac{V}{K} = \frac{m'}{V} \cdot \frac{V}{C+V} = \frac{P}{\text{ФОТ}} \cdot \frac{\text{ФОТ}}{\text{ОФ} + \text{ОС} + \text{ФОТ}},$$

где  $P'$  – норма прибыли;  $m'$  – норма прибавочной стоимости;  $V$  – переменная часть авансированного капитала, направляемая на оплату труда;  $C$  – постоянная часть авансированного капитала, направляемая на формирование основных производственных фондов и оборотных средств в части, исключая оплату труда;  $K$  – общая величина всего авансированного капитала;  $\text{ФОТ}$  – фонд оплаты труда, соответствующий одному обороту переменного капитала;  $\text{ОФ}$  – среднегодовая стоимость основных производственных фондов;  $\text{ОС}$  – среднегодовая стоимость оборотных средств.

Формула баланса отклонений нормы прибыли под влиянием факторов рентабельности живого труда  $\left(\frac{P}{\text{ФОТ}}\right)$ , трудоемкости использования (функционирования) капитала  $\left(\frac{\text{ФОТ}}{\text{ОФ} + \text{ОС} + \text{ФЗП}}\right)$ :

$$\Delta P' = \Delta P' \frac{P}{\text{ФОТ}} + \Delta P' \frac{\text{ФОТ}}{\text{ОФ} + \text{ОС} + \text{ФОТ}}.$$

Оценка влияния фактора рентабельности живого труда на изменение нормы прибыли:

$$\Delta P' \frac{P}{\text{ФОТ}} = \left( \frac{P_1}{\text{ФОТ}_1} - \frac{P_0}{\text{ФОТ}_0} \right) \cdot \frac{\text{ФОТ}_0}{\text{ОФ}_0 + \text{ОС}_0 + \text{ФОТ}_0}.$$

Оценка влияния фактора трудоемкости использования авансированного капитала:

$$\Delta P' \frac{\text{ФОТ}}{\text{ОФ} + \text{ОС} + \text{ФОТ}} = \frac{P_1}{\text{ФОТ}_1} \times \left( \frac{\text{ФОТ}_1}{\text{ОФ}_1 + \text{ОС}_1 + \text{ФОТ}_1} - \frac{\text{ФОТ}_0}{\text{ОФ}_0 + \text{ОС}_0 + \text{ФОТ}_0} \right).$$

Дальнейшая детализация анализа проводится способом долевого участия. Показатель трудоемкости использования авансированного капитала детализируется на составляющие его показатели-факторы:

$$\frac{\text{ФОТ}}{\text{ОФ} + \text{ОС} + \text{ФОТ}} = \frac{\text{ФОТ}}{\text{ОФ}} + \frac{\text{ФОТ}}{\text{ОС}} + \frac{\text{ФОТ}}{\text{ФОТ}},$$

где  $\frac{\text{ФОТ}}{\text{ОФ}}$  – показатель трудоемкости использования авансированного капитала в части основных средств, обратный показателю производительности труда как количества труда, приводящего в движение основные производственные фонды;  $\frac{\text{ФОТ}}{\text{ОС}}$  – показатель трудоемкости использования авансированного капитала в части оборотных средств на предметы труда, обратный показателю производительности труда как количества труда, приводящего в движение предметы труда;  $\frac{\text{ФОТ}}{\text{ФОТ}} = \frac{\text{ФОТ}}{\text{ФЗП}/n} = \frac{\text{ФОТ}}{\text{ФЗП}} \cdot \frac{1}{n}$  – в целях детализации факторно-

го анализа проведенное преобразование показателя  $\text{ФОТ}$  через отношение годового фонда зарплаты ( $\text{ФЗП}$ ) к числу оборотов средств, авансированных на оплату труда за год ( $n$ ), позволило выделить два фактора, влияющих на норму прибыли:  $\frac{\text{ФОТ}}{\text{ФЗП}}$  – коэффициент закрепления средств на

оплату труда в составе авансированного капитала для обеспечения всего фонда зарплаты,  $n$  – коэффициент оборачиваемости, показывающий число оборотов средств, выделенных на зарплату, в составе авансированного капитала за год. Оба коэффициента – это показатели оборачиваемости. Данное преобразование позволяет вычислить их количественную оценку. Но, поскольку это обратные друг другу показатели, значения их влияния взаимно сократятся, однако оценить каждое будет возможно.

Таким образом, норма прибыли подвергается воздействию показателей трудоемкости использования средств и предметов труда как обратных показателю производительности труда и показателю оборачиваемости средств на оплату труда ■

#### Литература

1. Крылов Э. И. Анализ эффективности производства, научно-технического прогресса и хозяйственного механизма. – М.: Финансы и статистика, 1991.
2. Муравьев А. И. Теория экономического анализа: проблемы и решения. – М.: Финансы и статистика, 1988.
3. Савичев П. И. Анализ рентабельности. – Л.: ЛФЭИ, 1972.
4. Смирницкий Е. К. Экономические показатели бизнеса. – М.: Экзамен, 2002.