



Анализ и оценка налогообложения прибыли в цене единицы продукции

В. Б. Дубкова,
кандидат экономических наук,
доцент кафедры экономики
и менеджмента Ростовского
государственного университета
путей сообщения,
pako@bk.ru

Решая проблему совершенствования налогообложения прибыли предприятий и возможностей дополнительного методологического применения неоклассической маржиналистской теории цены в целях использования мирового опыта в данном вопросе, отметим, что корпоративный налог в ней в основном рассматривается не как таковой в целом, а через налогообложение единицы товара.

Чтобы обосновать экономическую правомерность выводов анализа положений маржиналистской теории цены по влиянию спроса и предложения на структуру цены товара в части прибыли в условиях изменения уровня ее налогообложения, рассматриваемых в трудах А. Маршалла и Дж. Стиглица, и распространить их на решение проблемы совершенствования налогообложения прибыли предприятий в целом, предлагаем систему расчетных формул доли налога на прибыль в цене единицы продукции и в прибыли от выпуска и реализации рубля продукции.

Основной вид деятельности любого предприятия — это выпуск продукции (работ, услуг). От ее реализации предприятие получает прибыль. Однако налогооблагаемая прибыль включает результаты внереализационной деятельности и результаты от прочей реализации. Данные виды деятельности предприятие осуществляет как вспомогательные благодаря тому, что занимается основной деятельностью. Поэтому, на наш взгляд, как допущение, для отраслей, доля прибыли которых от вспомогательной

деятельности невелика, можно всю налогооблагаемую прибыль отнести на счет выпуска и реализации продукции с тем, чтобы определить долю налога на прибыль в цене продукции и в прибыли от выпуска и реализации единицы (рубля) продукции.

По нашему мнению, в качестве допущения, также можно из налогооблагаемой прибыли выделить долю прибыли от реализации продукции и отнести на ее счет долю налога на прибыль с тем, чтобы таким образом определить долю налога на прибыль в цене и в прибыли от выпуска и реализации единицы (рубля) продукции.

Изучая вопрос распространения налогового бремени, один из основоположников неоклассики А. Маршалл в труде «Принципы экономической науки» рассмотрел пример с камнями, когда они изнашиваются столь быстро и столь быстро воспроизводятся с почти одинаковыми издержками, что колебания в настоящей потребности и объеме их возможного применения очень быстро отражают изменение их наличных запасов, в результате чего полученная с их помощью продукция не может обеспечивать намного больший или намного меньший по сравнению с нормальным процент на денежные затраты, связанные с приобретением новых камней.

В этом случае бизнесмен, производя оценку издержек предприятия, применяющего камни, может предусмотреть процент (или, когда он учитывает и собственный труд, прибыль) на тот период, когда исполь-

зуются камни (включая и амортизацию) в качестве составной части основных, специальных издержек своего предприятия. Налог на камни ляжет в этих условиях целиком на всякого, кто даже вскоре после вступления закона об этом налоге в силу заключит контракт на поставку продукции, в производстве которой применяются камни.

Отметим, что у неоклассиков того времени под процентом на издержки подразумевалась прибыль от реализации продукции, а категория прибыли по определению включала процент на издержки и управленческий доход в виде зарплаты управленцев.

Таким образом, при включении процента на издержки, связанные с использованием камней при производстве продукции предприятия, или прибыли в состав издержек по производству продукции в отраслях, где они применяются как оборотные активы, а не как основные, налог на камни ляжет своим бременем на того, кто покупает их продукцию, так как он входит в основные издержки, поскольку, являясь оборотными средствами, при калькулировании себестоимости единицы продукции они входят в прямые затраты и прибыль от их применения в качестве процента на эти издержки в оптовой цене единицы продукции поступит ее производителю.

Данный пример подчеркивает, с одной стороны, возможность подсчета прибыли и налога на нее при калькулировании себестоимости продукции, производимой предприятием с учетом отраслевых особенностей, а с другой — необходимость такого расчета с целью контроля за ее рентабельностью и связанного с ее производством и потреблением налогового бремени.

Однако в современной действительности, как в теории, так и в практике отечественного налогообложения прибыли предприятий данный подход распространения не имеет. И, как мы думаем, напрасно. На наш

взгляд, это может позволить обеспечить контроль за налоговым бременем и его переложением на потребителей продукции, а также проводить предприятию определенную ассортиментную политику с целью компенсации потерь, связанных с налогообложением прибыли, чему будет способствовать предоставленная таким образом возможность давать оценку действия факторов, связанных с налогообложением прибыли предприятия, влияющих на ее формирование на уровне единицы (рубля) продукции, и осуществлять поиск резервов ее роста и снижения ущерба от налогообложения.

На наш взгляд, решению данных задач будет способствовать применение приведенной ниже системы формул.

В целом налог на прибыль (НП) предприятия определяется путем умножения величины налогооблагаемой (валовой) прибыли (ПР) на ставку налога (Т). Ставка налога на прибыль обычно выражается в процентах. Для упрощения расчетов по формуле, чтобы не делить произведение на 100 %, можно использовать величину ставки, переведенную в десятичные или обыкновенные дроби.

$$\text{НП} = \text{ПР} \cdot \text{Т}.$$

Величина чистой прибыли предприятия (ЧП) определяется путем вычитания из величины налогооблагаемой (валовой) прибыли предприятия (ПР) суммы налога на прибыль (НП): $\text{ЧП} = \text{ПР} - \text{НП}$.

Производными от величины валовой налогооблагаемой (валовой, балансовой) прибыли (ПР) и прибыли от реализации продукции (ПР_{рп}) являются показатели рентабельности:

Рентабельность продукции (международное обозначение *ROS*) $R_{\text{пр}} = (\text{ПР}_{\text{рп}} : \text{РП}) \cdot 100 \%$, где РП — выручка от реализации продукции (работ, услуг);

$$\begin{aligned} \text{Рентабельность единицы продукции } r &= \\ &= p : s \cdot 100 \% \text{ или } r = p : z \cdot 100 \%, \end{aligned}$$

где p – прибыль от реализации единицы продукции
 $p = z - s$; s – себестоимость единицы реализованной
 продукции; z – оптовая цена единицы продукции.

Отношение прибыли к затратам или
 оптовой цене продукции обычно выражается
 в процентах и имеет определение показате-
 лей рентабельности. Для решения задач,
 связанных с налогообложением прибыли,
 на наш взгляд, больше подойдет определе-
 ние денежных показателей, характеризую-
 щих величину прибыли на рубль затрат
 $(p : s)$ или на рубль оптовой цены продукции
 $(p : z)$, т. е. для единицы ее i – вида это бу-
 дут следующие формулы:

$$P_{руб\ i} = p_i : s_i; P_{руб\ i} = p_i : z_i.$$

В целом для выпуска и реализации про-
 дукции расчет прибыли на рубль продукции
 можно производить по формуле:

$$P_{руб} = PR : RP,$$

которую можно преобразовать следующим
 образом:

$$P_{руб} = PR : RP = (RP - Z) : RP = 1 - Z : RP,$$

где Z – себестоимость всей реализованной продук-
 ции предприятия; RP – выручка от реализации про-
 дукции.

Также можно преобразовать формулы
 для показателей единицы i – вида продукции:

$$P_{руб\ i} = p_i : s_i = (z_i - s_i) : s_i = z_i : s_i - 1;$$

$$P_{руб\ i} = p_i : z_i = (z_i - s_i) : z_i = 1 - s_i : z_i;$$

где $(z_i : s_i)$ – выпуск продукции с 1 руб. затрат;
 $(s_i : z_i)$ – затраты на 1 руб. продукции i – вида.

Приведенный ряд формул позволяет пе-
 рейти к дальнейшей детализации структуры

их элементов в целях факторного анализа
 изменения уровня прибыльности (рента-
 бельности) выпуска и реализации единицы
 продукции какого-либо ее вида и конкретно-
 го налогового бремени на нее.

Общую величину валовой (балансовой,
 налогооблагаемой) прибыли можно опреде-
 лить также по следующей формуле:

$$PR = RP \cdot P_{руб}.$$

Прибыль на единицу продукции i – вида
 (p_i) можно определить также следующим
 образом:

$$P_i = z_i \cdot P_{руб\ i}.$$

С учетом детализации слагаемых данных
 показатель можно представить формулой:

$$p_i = НП_i + ЧП_i,$$

где $НП_i$ – налог на прибыль, приходящийся на еди-
 ницу продукции; $ЧП_i$ – чистая прибыль на единицу
 продукции i – вида.

Прибыль на рубль цены продукции i –
 вида $(P_{руб\ i})$ можно рассчитать по формуле:

$$P_{руб\ i} = НП_i + ЧП_i,$$

где $ЧП_i$, $НП_i$ – чистая прибыль и налог на прибыль
 на один рубль цены единицы i – вида продукции:
 $НП_i = T \cdot P_{руб\ i}$; $ЧП_i = P_{руб\ i} - НП_i$.

Налог на прибыль, приходящийся на еди-
 ницу продукции ($НП_i$), т. е. долю налога на
 прибыль в цене единицы товара конкретного
 i – вида, можно определить по следующим
 формулам:

$$НП_i = T \cdot p_i; НП_i = НП_i \cdot z_i,$$

Налог на прибыль, приходящийся на
 весь выпуск продукции i – вида, рассчитать
 можно так:

$$\text{НПП}_i = T \cdot \text{ПР}_i;$$

$\text{НПП}_i = \text{НП}_i \cdot q_i = \text{НР}_i \cdot z_i \cdot q_i = \text{НР}_i \cdot \text{РП}_i$,
где q_i – количество изделий i – вида, РП_i – выручка от реализации всей продукции i – вида, ПР_i – прибыль от всего объема реализованной продукции конкретного вида.

Чистую прибыль на единицу продукции i – вида (ЧП_i), т. е. долю чистой прибыли в цене единицы товара конкретного i – вида, рассчитаем следующим образом:

$$\text{ЧП}_i = p_i - \text{НП}_i; \text{ЧП}_i = \text{ЧР}_i \cdot z_i.$$

Таким образом, прибыль от выпуска и реализации единицы конкретного вида продукции (p_i) детализировано определяется по формуле:

$$p_i = \text{ЧП}_i + \text{НП}_i = (\text{ЧР}_i \cdot z_i) + (\text{НР}_i \cdot z_i) = z_i (\text{ЧР}_i + \text{НР}_i) = z_i \cdot p_{\text{руб}_i}$$

Прибыль от всего выпуска и реализации конкретного вида продукции (ПР_i) детализировано рассчитывается следующим образом:

$$\begin{aligned} \text{ПР}_i &= p_i \cdot q_i = z_i \cdot p_{\text{руб}_i} \cdot q_i = (\text{ЧП}_i + \text{НП}_i) \cdot q_i = \\ &= [(\text{ЧР}_i \cdot z_i) + (\text{НР}_i \cdot z_i)] \cdot q_i = \\ &= z_i \cdot q_i \cdot (\text{ЧР}_i + \text{НР}_i) = \\ &= \text{РП}_i (\text{ЧР}_i + \text{НР}_i) = \text{РП}_i \cdot p_{\text{руб}_i} \end{aligned}$$

Прибыль от реализации продукции ($\text{ПР}_{\text{рп}}$) может быть определена как разница между выручкой от реализации продукции и себестоимостью реализованной продукции (Z). Если выручку от реализации продукции представить суммой произведений количества каждого i – вида продукции (q_i) на ее оптовую цену (z_i), а себестоимость реализованной продукции как сумму произведений количества i – вида продукции на себестоимость единицы каждого i – вида (s_i), то данный показатель может быть определен как сумма произведений количества i – вида и

прибыли от реализации единицы каждого ее вида:

$$\begin{aligned} \text{ПР}_{\text{рп}} &= \text{РП} - Z = \\ &= \sum q_i z_i - \sum q_i s_i = \sum q_i (z_i - s_i) = \sum q_i p_i. \end{aligned}$$

Ранее мы уже говорили о возможном применении для анализа в качестве допущения налога на прибыль как налога на основную ее часть – прибыль от реализации продукции (работ, услуг). Поэтому формализованное обозначение прибыли ПР примем для последней формулы, т. е. $\text{ПР} = \sum q_i p_i$.

Налог на прибыль с учетом его детализации до налога на прибыль единицы продукции i – вида будет определяться следующим образом:

$$\text{НП} = T \cdot \text{ПР} = T \cdot \sum q_i p_i = \sum q_i \cdot T p_i.$$

Чистая прибыль может быть определена следующим образом:

$$\begin{aligned} \text{ЧП} &= \text{ПР} - \text{НП} = \\ &= \sum q_i p_i - \sum q_i \cdot T p_i = \sum q_i (p_i - T p_i). \end{aligned}$$

Себестоимость реализованной продукции (Z) может быть определена как произведение выручки от реализации продукции (РП) на величину затрат, приходящихся на один ее рубль (z_i):

$$\begin{aligned} z_i &= Z : \text{РП} = \sum q_i s_i : \sum q_i z_i; \\ Z &= \text{РП} \cdot z_i = \text{РП} (\sum q_i s_i : \sum q_i z_i). \end{aligned}$$

Итак, сумма налога на прибыль определяется как произведение суммы налогооблагаемой (валовой, балансовой) прибыли на ставку налога:

$$\begin{aligned} \text{НП} &= T \cdot \text{ПР} = T \cdot \text{РП} \cdot p_{\text{руб}} = \\ &= T \cdot \text{РП} (1 - \sum q_i s_i : \sum q_i z_i), \end{aligned}$$

где указанная дробь представляет показатель затрат на рубль продукции, как мы уже ранее отмечали, а

выражение в скобках — показатель прибыли на рубль продукции ($p_{руб}$), который в целом можно определить как средневзвешенную величину от суммы произведенных количества продукции i — вида на показатель прибыли на рубль цены продукции i — вида.

$$p_{руб} = 1 - \frac{\sum q_i s_i}{\sum q_i z_i} = \frac{\sum q_i (1 - s_i z_i)}{\sum q_i} = \left(\frac{\sum q_i \cdot p_{руб i}}{\sum q_i} \right)$$

В целях детализации показателя налога на прибыль продолжим преобразования его формулы:

$$НП = Т \cdot РП \left[\frac{\sum q_i (1 - s_i z_i)}{\sum q_i} \right] = Т \cdot РП \left(\frac{\sum q_i \cdot p_{руб i}}{\sum q_i} \right)$$

Исходя из общей данной формулы можно определить алгоритм расчета налога на прибыль с учетом его детализации до налога на прибыль, приходящегося на один рубль единицы продукции i — вида ($НП_i$) и на его основе дать количественную оценку действия на изменение данного показателя факторов, используя метод цепных подстановок и его широко применяемую в аналитической практике разновидность — способ абсолютных разниц:

$$НП = РП \frac{\sum q_i [T(1 - s_i z_i)]}{\sum q_i} = РП \frac{\sum q_i \cdot T \cdot p_{руб i}}{\sum q_i}$$

Например, изменение налога на прибыль под влиянием изменения ключевого показателя — фактора уровня затрат на рубль реализации продукции i — вида можно рассчитать по формуле:

$$\Delta НП (s_i : z_i) = РП_1 \frac{\sum q_{i1} [T_1(1 - \Delta s_i : \Delta z_i)]}{\sum q_{i1}}$$

где единицей здесь и далее обозначен фактический уровень данных показателей.

Для определения количественной оценки влияния на изменение налога на прибыль изменения прибыли с рубля выпуска и реализации продукции ($\Delta p_{руб i}$) следует использовать формулу:

$$\Delta НП_{p_{руб i}} = РП_1 \frac{\sum q_{i1} \cdot T_1 \cdot \Delta p_{руб i}}{\sum q_{i1}}$$

Факторный анализ изменения показателя налога на прибыль единицы продукции i — вида с определением количественной оценки действия каждого фактора можно провести с использованием следующей расчетной формулы:

$$НП_i = Т \cdot p_i = Т \cdot z_i \cdot p_{руб i} = Т \cdot z_i \cdot (1 - s_i : z_i)$$

Например, изменение налога на прибыль единицы продукции i — вида под влиянием изменения ключевого показателя — фактора уровня затрат на рубль реализации продукции можно определить следующим образом:

$$\Delta НП_i (s_i : z_i) = T_1 \cdot z_{i1} \cdot (1 - \Delta s_i : \Delta z_i)$$

Для определения количественной оценки влияния на изменение налога на прибыль единицы продукции i — вида изменения прибыли с рубля выпуска и реализации продукции ($p_{руб i}$) следует использовать следующую формулу:

$$\Delta НП_i p_{руб i} = T_1 \cdot z_{i1} \cdot \Delta p_{руб i}$$

Количественную оценку влияния на изменение налога на прибыль единицы продукции i — вида изменения прибыли от выпуска и реализации продукции (p_i) можно определить, используя формулу:

$$\Delta НП_i p_i = T_1 \cdot \Delta p_i$$

Исходя из формулы обобщающего показателя налога на прибыль единицы продукции i – вида (НПи) с дальнейшей его детализацией структуры оптовой цены $z_i = (k_i + Np_i k_i)$, где k_i – издержки производства единицы продукции i – вида, Np_i – норматив прибыли в цене, $Np_i k_i$ – прибыль в оптовой цене продукции, в целях факторного анализа можно получить следующую его формулу:

$$\begin{aligned} \text{НПи} &= T \cdot z_i \cdot p_{\text{руб}i} = T (k_i + Np_i k_i) \cdot p_{\text{руб}i} = \\ &= T [k_i (1 + Np_i)] \cdot p_{\text{руб}i} \end{aligned}$$

Чистая рентабельность единицы продукции i – вида ($r_{\text{чи}i}$), как показатель, влияющий на дивидендную политику в акционерных обществах через влияние на уровень рентабельности собственного капитала, а значит, и на уровень дивидендов в соответствии с широко известной в финансовом менеджменте формулой Дюпона, также важна для контроля налогового бремени и его влияния на уровень дивидендов предприятия.

Если рентабельность единицы продукции (r_i) представить детализировано, применив способ удлинения факторной системы через детализацию показателя прибыли единицы продукции (p_i), состоящего из двух слагаемых: чистой прибыли (ЧПи) и налога на прибыль (НПи), приходящихся на единицу продукции, то показатель чистой рентабельности единицы продукции i – вида уточнится с учетом влияния на него уровня налогообложения прибыли, оценку которому можно дать по формулам:

$$\begin{aligned} r_i &= (p_i : s_i) \cdot 100 \% = \\ &= (\text{ЧПи} + \text{НПи}) : s_i \cdot 100 \% = \\ &= (\text{ЧПи} : s_i) \cdot 100 \% + (\text{НПи} : s_i) = r_{\text{чи}i} + \text{НП}i, \end{aligned}$$

$r_{\text{чи}i} = (\text{ЧПи} : s_i) \cdot 100 \%$; $r_{\text{чи}i} = r_i - \text{НП}i$, где $\text{НП}i$ – налог на прибыль, приходящийся на рубль затрат при выпуске и реализации продукции i – вида.

$$\begin{aligned} r_i &= (p_i : z_i) \cdot 100 \% = \\ &= (\text{ЧПи} + \text{НПи}) : z_i \cdot 100 \% = \\ &= (\text{ЧПи} : z_i) \cdot 100 \% + (\text{НПи} : z_i) = r_{\text{чи}i} + \text{НП}i, \end{aligned}$$

$$r_{\text{чи}i} = (\text{ЧПи} : z_i) \cdot 100 \%; r_{\text{чи}i} = r_i - \text{НП}i,$$

Исходя из приведенных формул при факторном анализе и оценке уровня налогообложения прибыли от выпуска и реализации продукции основными, определяющими его факторами, оказываются:

- прибыль от выпуска и реализации единицы продукции (p_i);
- прибыль с рубля выпуска и реализации продукции ($p_{\text{руб}i}$);
- оптовая цена единицы продукции (z_i);
- норматив прибыли в оптовой цене (Np_i);
- себестоимость выпуска и реализации единицы продукции (s_i);
- затраты на выпуск и реализацию рубля продукции ($s_i : z_i$);
- выпуск и реализация продукции с рубля затрат ($z_i : s_i$);
- выручка от реализации продукции (РП);
- объем (количество) реализации продукции (q_i);
- уровень ставки налога на прибыль (T).

Отметим, что основными факторами являются себестоимость (издержки) выпуска и реализации единицы продукции (s_i) и затраты на выпуск и реализацию рубля продукции ($s_i : z_i$), т. е. издержки производства продукции, причем в соответствии с теорией цены в их роли предельных, которые сами являются результатом взаимодействия экономических сил спроса и предложения, которые однако не поддаются количественной оценке с научной точки зрения и поэтому не могут быть формализованы, особенно силы спроса, в основе действия которых полезность товара. Остальные факторы – производные от них, или, говоря языком экономи-

ческого анализа, являются факторами второго порядка.

Следовательно, резервы снижения налогового бремени и компенсации налогообложения прибыли скрыты прежде всего в снижении затрат на выпуск и реализацию продукции. При этом любое снижение затрат будет увеличивать прибыль, а вместе с тем и сумму налога на прибыль, так как будет увеличиваться налогооблагаемая база. Однако это приведет к увеличению суммы чистой прибыли, оставляемой в распоряжении предприятия.

Кроме того, это вписывается в принцип эффективности по Парето, когда положение каждого улучшается в результате принятых мер. Следует иметь в виду, что при увеличении ставки налога на прибыль темпы снижения затрат на производство продукции в целях компенсации потерь от налогообложения их прибыли должны быть более высокими, чем темпы роста ставки.

По нашему мнению, решая задачу комплексной оценки эффективности налогообложения прибыли предприятий, можно обратиться к результатам факторного анализа и оценки уровня налогообложения прибыли от выпуска и реализации продукции. Основными определяющими его факторами, как мы установили, являются себестоимость (издержки) выпуска и реализации единицы продукции (s_i) и затраты на выпуск и реализацию рубля продукции ($si : zi$): уменьшение налогового бремени и компенсация налоговой нагрузки обеспечивается снижением уровня данных показателей — факторов. Если подходить к решению комплексной оценки с позиции увеличения выгоды каждого из субъектов, на которых распространяется действие налогообложения прибыли предприятий, т. е. производителя продукции, ее потребителя и государства, то для предприятия увеличение выгоды от производства — производительского излишка — со-

стоит в максимизации прибыли, получаемой от ее реализации, что, как цель, и провозглашается; для потребителей увеличение выгоды от потребления продукции — потребительского излишка — состоит в минимизации ее цены; для государства увеличение выгоды состоит в максимизации доходов, в том числе и от налога на прибыль, а, значит, и в увеличении налогооблагаемой базы и, что особенно важно, увеличение выгоды каждого субъекта может обеспечиваться только объективной, научно обоснованной ставкой налогообложения прибыли.

Дальнейшая детализация анализа в целях определения резервов увеличения выгоды каждого из указанных субъектов показывает, что в основе действия ключевого показателя — фактора снижения себестоимости (издержек) выпуска и реализации единицы продукции (s_i) и уменьшения затрат на выпуск и реализацию рубля продукции ($si : zi$) находится фактор роста производительной силы общественного труда — производительности труда.

Что касается комплексной оценки системы налогообложения прибыли предприятий, то из всего сказанного становится очевидным, что в качестве ее монокритериального показателя может быть принят показатель производительности общественного труда: если при данной системе налогообложения прибыли предприятий производительность труда растет достаточными темпами, следовательно, такая система налогообложения прибыли может быть признана эффективной ■

Литература.

1. Маршалл А. Принципы экономической науки в 3 т. Т.2. М.: Прогресс, 1993. 310 с.
2. Стиглиц Дж. Экономика государственного сектора. М.: Изд-во МГУ, ИНФРА — М, 1987. 740 с.
3. Смирницкий Е. К. Экономические показатели бизнеса М.: Экзамен, 2002. 512 с.
4. Стоянова Е. С. Финансовый менеджмент М.: Изд-во Перспектива, 2002. 656 с.
5. Дубкова В. Б. Оценка влияния факторов повышения производительности труда и ускорения оборачиваемости оборотных средств на налогооблагаемую прибыль // Бухгалтерский учет. 2013. № 10. С. 122–125.