УДК 338. 439. 02 (470)
doi.org/10.24412/2413-5518-2022-11-47-55

Процессно-стоимостной анализ результатов труда в организациях сахарного производства *Часть 1*

Р.В. НУЖДИН, *канд. экон. наук, доцент (e-mail: rv.voronezh@gmail.com)*[1]
Н.И. ПОНОМАРЁВА, *канд. экон. наук, доцент (e-mail: ponomareva220387@yandex)* [1]
Н.В. ЛЕОНОВА, *канд. экон. наук, доцент (e-mail: natalya-demcheva@yandex.ru)*[2]
М.М. ПУХОВА, *канд. экон. наук, доцент (e-mail: pumochka19@mail.ru)* [1]
О.О. ЛУКИНА, *канд. экон. наук, доцент (e-mail: oks.lukina@gmail.com)*[1]
[1]*Кафедра теории экономики и учётной политики ФГБОУ ВО «Воронежский государственный университет инженерных технологий»*
[2] *Кафедра экономики АПК ФГБОУ ВО «Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I»*

Введение

Развитие экономики в целом и перерабатывающих организаций АПК в частности сопряжено с необходимостью роста производительности труда. Данная позиция не вызывает сомнения и находит подтверждение во многих отечественных и зарубежных исследованиях, выполненных на макро- и микроуровнях с акцентом на различных сущностных характеристиках данного аспекта, в том числе факторах, определяющих её уровень и динамику [1, 3, 9]. В то же время проведённый нами контент-анализ позволил выявить определённые позиционные разногласия, которые обусловлены постулированием требования опережающего роста производительности труда по сравнению с оплатой труда [2, 5, 7, 8]. Как правило, принципиальная поддержка указанного соотношения выражается при допущении, что размер оплаты труда находится на достаточном уровне, обеспечивающем необходимую мотивацию персонала на высокопроизводительный труд и развитие трудовой составляющей.

Рассматривая производительность труда как синтетический параметр развития хозяйствующих субъектов и располагая по возрастанию возможности управленческих воздействий и снижения стоимости и времени их реализации, не умаляя результирующей значимости каждого, можно выделить три основных аспекта, определяющих уровень производительности организации в целом как системы. Во-первых, при оценке производительности перерабатывающих организаций АПК в единицу времени лимитирующим фактором является производственная мощность, которая определяет максимально возможный объём производства готовой продукции. Во-вторых, немаловажным при сравнении двух предприятий, обладающих сопоставимым уровнем производственной мощности и использующих одинаковые технологии, является организация производственных процессов. Неоптимальная организация производственных и результативность обеспечивающих процессов[1] ведёт к недоиспользованию производственной мощности. В-третьих, уровень квалификации персонала должен соответствовать уровню применяемых в производственной деятельности техники и технологий. Производительность труда персонала в натуральном выражении (выработка) рассчитывается как отношение произведённого объёма продукции к численности персонала либо к затратам труда (времени). В целях оценки вектора динамического соотношения допустимыми являются оба варианта, поскольку и объём производства, и заработная плата в обоих случаях берутся за одинаковый период, что обеспечивает единство полученных результатов. По нашему мнению, объективность данного подхода не вызывает сомнений и каких-либо трудностей при выполнении оценочных процедур и интерпретации итоговых результатов.

[1] Для перерабатывающих организаций АПК, особенно с сезонным характером производства, большое значение имеет обеспечение сырьём сельскохозяйственного происхождения.

Российской свеклосахарной отрасли – 220 лет!

Определённая рассогласованность на методологическом уровне, требующая дополнительных разъяснений и устранения, возникает при использовании стоимостных показателей в процессе оценки как производительности, так и оплаты труда в пространстве и во времени [10]. В качестве стоимостных результатов труда, полученных одним работником или за единицу времени, при расчёте производительности традиционно используются: выручка (доходы за вычетом НДС), прибыль (валовая, от продажи, чистая) или добавленная стоимость. Общим недостатком стоимостного подхода является использование результатов реализации отчётного (текущего) периода, а не производства. В данном случае учитываются результаты производства, в том числе прошлых периодов, но не рассматриваются остатки готовой продукции, произведённой в текущем периоде. Следует отметить, что несовпадение периода производства и реализации продукции требует определённых методических корректировок при расчёте показателей, информационной базой для которых выступает «Отчёт о финансовых результатах» и сведения о производственных затратах (результатах производства). Абсолютные показатели «Отчёта о финансовых результатах», как мы считаем, должны быть скорректированы с учётом структуры отгруженной продукции (доли остатков прошлого года и доли продукции отчётного периода). Игнорирование данного условия может привести к некорректным результатам оценки и выработке неверных управленческих решений впоследствии.

Использование выручки, несмотря на простоту расчётов и рекомендации некоторых авторов, является наиболее некорректным с экономической точки зрения. Во-первых, выручка структурно представляет собой результат труда персонала не только организации – производителя продукции, но и организаций-поставщиков, выраженный в себестоимости сырья, материалов, работ и услуг. В материалоёмких производствах, к которым относится производство свекловичного сахара, доля покупных ресурсов в производственной себестоимости может превышать 80 %. Во-вторых, выручка характеризует результат только основной (обычной) деятельности. Недоучёт доходов по прочим видам деятельности при оценке производительности труда в масштабах всей организации может оказать существенное влияние на уровень полученных результатов и их аналитическую пригодность.

Использование показателя прибыли при расчёте производительности труда также следует признать некорректным по многим причинам, в числе которых получение отрицательных финансовых результатов.

Наиболее обоснованным, на наш взгляд, является осуществление расчёта производительности труда на основе показателя добавленной стоимости. Данный подход применён во многих научных практических работах [3, 4, 6]. В международной практике различают валовую добавленную стоимость (gross value added (GVA)) и чистую добавленную стоимость (net value added (NVA)). При расчёте NVA совокупные доходы уменьшаются на сумму начисленной амортизации, при расчёте GVA подобная корректировка не осуществляется.

Приказом Минэкономразвития России от 28 декабря 2018 г. № 748 утверждена Методика расчёта показателей производительности труда предприятий, отрасли и субъекта РФ. Согласно данной методике для организаций, не осуществляющих формирование консолидированной отчётности в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчётности, добавленная стоимость определяется как «сумма прибыли, расходов на оплату труда, страховых выплат, налогов и сборов (за исключением налога на прибыль) и амортизации основных средств и нематериальных активов». Аналогичный подход к расчёту добавленной стоимости (GVA) на уровне государства используется при определении ВВП. Однако его применение в масштабе хозяйствующего субъекта при определении производительности труда, по нашему мнению, является весьма спорным. Во-первых, амортизационные отчисления представляют собой часть первоначальной стоимости объектов, списанную в данном периоде на себестоимость продукции (т. е. являются платой организации за использование основных средств и нематериальных активов). Стоимость приобретённых объектов (в полном объёме) должна учитываться только организациями, которые их произвели, в противном случае происходит повторный учёт ранее созданной добавленной стоимости. Даже если объекты были созданы организацией самостоятельно, то расходы на оплату труда, страховые выплаты, налоги и сборы были учтены в составе добавленной стоимости в тех периодах, в которых они были созданы. Во-вторых, если организация не покупает основное средство и, как следствие, не начисляет амортизацию (в сумме 100 тыс. р.), а арендует объект (за 100 тыс. р.), то в соответствии с рекомендуемой методикой добавленная стоимость и производительность при прочих равных условиях в этом случае будут ниже. С точки зрения оценки производительности труда способ поступления внеоборотных активов в организацию не является принципиальным и не оказывает разновеликого влияния на результаты труда.

Российской свеклосахарной отрасли – 220 лет!

В данных условиях повышается значимость методологических аспектов, определяющих содержание и порядок реализации оценочных процедур, возрастает также необходимость их развития и адаптации к конкретным задачам менеджмента, прежде всего на уровне хозяйствующих субъектов.

Основная часть

Процессно-стоимостной анализ предполагает реализацию оценочных процедур на каждом этапе добавления стоимости, которая рассматривается как основной источник достижения интересов персонала, собственников и государства. Особую актуальность с позиций оценки результатов труда приобретают масса добавленной стоимости, представляющая собой синтетический результирующий показатель всех этапов (заготовления, производства, реализации), и пропорции её распределения между ключевыми стейкхолдерами, обеспечивающие паритет интересов.

Для нейтрализации влияния временного фактора при расчёте массы добавленной стоимости в целях оценки производительности труда нами предлагается следующий алгоритм:

1) установить баланс производства готовой продукции, определить долю готовой продукции отчётного и прошлых периодов в объёме реализации отчётного периода;

2) определить сумму доходов по основным и прочим видам деятельности за отчётный период (по данным «Отчёта о финансовых результатах»);

3) определить сумму материальных затрат, приходящихся на реализованную в отчётном периоде продукцию;

4) определить сумму амортизационных отчислений, приходящихся на реализованную в отчётном периоде продукцию;

5) из суммы совокупных доходов отчётного периода (п. 1) вычесть:

– совокупную сумму прочих расходов (по данным «Отчёта о финансовых результатах»);
– скорректированную сумму материальных затрат (п. 3);
– скорректированную сумму амортизационных отчислений (п. 4).

Аналитические расчёты в соответствии с предложенным алгоритмом выполнены по данным восьми организаций сахарного производства Воронежской области за 2012–2021 гг. (табл. 1, 2). Все выбранные организации входят в состав одной группы компаний, что обеспечивает единообразие используемых учётно-аналитических инструментов и сопоставимость данных.

Данные табл. 1 свидетельствуют о сонаправленном (по каждой организации в большинстве случаев), но разновеликом воздействии (по сравниваемым организациям) факторов внешней, сопряжённой и внутренней среды на результаты экономической деятельности организаций С1 – С8. Характерной для всех обследуемых организаций является тенденция увеличения остатков готовой продукции на конец года (см. табл. 1). С одной стороны, это обусловлено спецификой сезонного производства, ростом объёма производства, с другой – креативными решениями менеджмента управляющей компании, направленными в том числе на обеспечение наибольшего объёма реализации при установлении максимальных оптово-отпускных цен на сахар. Например, по итогам 2018 г. в целом по группе организаций было реализовано лишь 11,92 % произведённой в отчётном периоде готовой продукции. Интересны, на наш взгляд, отрицательные структурные соотношения, полученные в 2018 г. организациями С5, С7 и С8, которые свидетельствуют о том, что эти предприятия в течение года не смогли реализовать в полном объёме остатки готовой продукции прошлых лет.

Данные табл. 2 для целей оценки производительности труда являются промежуточными, но уже на этом этапе позволяют сделать вывод о существенности результатов от прочих видов деятельности и необходимости их учёта для достижения поставленных целей.

Поскольку соотношение роста производительности труда и его оплаты затрагивает интересы различных стейкхолдеров, возникает потребность применения аналитических процедур, оценивающих добавленную стоимость, а также выполнения оценки возможностей позитивных изменений уровня её структурных элементов и обеспечения положительного вектора их динамики (параметрический анализ).

Решение этой управленческой задачи обеспечивает применение инструментов процессно-стоимостного бизнес-анализа. Методическое обеспечение бизнес-анализа развития экономической деятельности перерабатывающих организаций АПК, в том числе сахарного производства, ориентированного на процессы добавления стоимости бизнеса, включает в себя оценку показателей, индикаторов и параметров, учитывающих интересы государства, организации и персонала. Иначе говоря, добавление стоимости бизнеса не только повышает его синергетическую эффективность [11], но и может увеличивать налоговое бремя по НДС. Поэтому, принимая за основу процессно-стоимостного бизнес-анализа дедуктивный подход, целесообразно выявить причины и следствия формирования массы добавленной стоимости

Российской свеклосахарной отрасли – 220 лет!

***Таблица 1**. Баланс готовой и отгруженной продукции в организациях С1 – С8 Воронежской области (2012–2021 гг.)*

Показатель	Год	Код сахарного завода								По группе заводов
		С1	С2	С3	С4	С5	С6	С7	С8	
Остаток готовой продукции на начало года, т	2012	0	14 032	6	0	29 878	203	0	0	44 119
	2013	0	1 085	0	6 101	28 859	4 966	0	0	41 011
	2014	0	3 660	0	8 682	27 713	0	0	0	40 055
	2015	55 032	26 913	26 305	41 506	34 829	12 302	7 623	10365	214 875
	2016	90 238	32 580	36 503	74 565	40 933	13 785	29 683	25 103	343 390
	2017	130 219	37 329	63 527	96 426	45 015	14 801	29 976	26 015	443 308
	2018	112 782	35 530	58 628	81 389	60 031	14 307	36 773	45 023	444 463
	2019	125 254	26 700	82 712	82 195	98 080	16 629	80 546	62 587	574 703
	2020	87 538	31 811	91 696	111 252	61 284	–[2]	57 602	57 146	498 329
	2021	126 073	28 672	91 393	78 091	38 812	–	54 787	52 072	469 900
Произведено готовой продукции, т	2012	130 635	40 489	65 336	103 497	46 075	34 969	50 562	50 116	521 679
	2013	108 348	32 201	50 873	87 667	51 111	18 018	49 792	36 630	434 640
	2014	122 411	44 688	64 167	124 123	52 406	18 742	45 132	40 927	512 596
	2015	148 493	53 682	57 827	157 846	52 123	27 008	49 776	49 697	596 452
	2016	162 387	63 830	88 159	190 624	53 532	31 081	58 332	49 672	697 617
	2017	165 874	72 508	95 579	206 566	74 704	32 476	72 948	54 657	775 312
	2018	178 083	45 873	93 671	193 303	90 163	23 729	78 486	41 930	745 238
	2019	160 338	65 526	101 328	247 289	100 521	–[2]	66 616	59 102	800 720
	2020	159 283	49 724	109 600	192 060	99 376	–	82 448	54 270	746 761
	2021	138 420	50 705	133 234	272 394	76 340	–	44 367	438 07	759 267
Отгружено готовой продукции, т	2012	130 635	53 436	65 342	97 395	47 094	30 206	50 562	50 116	524 786
	2013	108 348	29 626	50 873	85 086	52 257	22 984	49 792	36 630	435 596
	2014	67 379	21 435	37 862	91 299	45 290	6 440	37 509	30 562	337 776
	2015	113 287	48 015	47 629	124 787	46 019	25 525	27 716	34 959	467 937
	2016	122 406	59 081	61 135	168 750	49 450	30 065	58 039	48 760	597 686
	2017	183 311	74 307	100 478	221 549	59 688	32 969	66 151	35 649	774 102
	2018	165 611	54 702	69 587	192 497	52 114	21 407	34 713	24 367	614 998
	2019	198 054	60 415	92 345	218 232	137 317	– [2]	89 560	64 543	860 466
	2020	120 748	52 863	109 903	225 220	121 848	–	85 263	59 344	775 189
	2021	156 061	45 570	212 465	260 929	73 909	–	71 463	65 029	885 426
Остаток готовой продукции на конец года, т	2012	0	1 085	0	6 101	28 859	4 966	0	0	41 011
	2013	0	3 660	0	8 682	27 713	0	0	0	40 055
	2014	55 032	26 913	26 305	41 506	34 829	12 302	7 623	10 365	214 875
	2015	90 238	32 580	36 503	74 565	40 933	13 785	29 683	25 103	343 390
	2016	130 219	37 329	63 527	96 426	45 015	14 801	29 976	26 015	443 308
	2017	112 782	35 530	58 628	81 389	60 031	14 307	36 773	45 023	444 463
	2018	125 254	26 700	82 712	82 195	98 080	16 629	80 546	62 587	574 703
	2019	87 538	31 811	91 696	111 252	61 284	– [2]	57 602	57 146	498 329
	2020	126 073	28 672	91 393	78 091	38 812	–	54 787	52 072	469 900
	2021	108 432	33 807	12 162	89 556	41 246	–	27 691	30 849	343 743
Доля произведённой и реализованной продукции в отчётном году, %	2012	100,00	97,32	100,00	94,10	37,37	85,80	100,00	100,00	92,14
	2013	100,00	88,63	100,00	90,10	45,78	100,00	100,00	100,00	90,78
	2014	55,04	39,78	59,01	66,56	33,54	34,36	83,11	74,67	58,08
	2015	39,23	39,31	36,88	52,76	21,47	48,96	40,37	49,49	42,43
	2016	19,81	41,52	27,94	49,41	15,91	52,38	48,61	47,63	36,45
	2017	32,01	51,00	38,66	60,57	19,64	55,94	49,59	17,63	42,67
	2018	29,67	41,80	11,70	57,48	**–8,78**[3]	29,92	**–2,62**[3]	**–49,26**[3]	22,88
	2019	45,40	51,45	9,51	55,01	39,03	–[2]	13,53	3,31	35,69
	2020	20,85	42,34	16,61	59,34	60,94	–	33,55	4,05	37,07
	2021	21,66	33,33	90,87	67,12	45,97	–	37,59	29,58	54,73

[2] С 2019 г. организация не осуществляет производственную деятельность.
[3] Осуществлялась реализация остатков готовой продукции прошлых периодов.

***Таблица 2**. Показатели, определяющие массу добавленной стоимости, организаций С1 – С8 Воронежской области (2012–2021 гг.)*

Показатель	Год	Код сахарного завода								По группе заводов
		С1	С2	С3	С4	С5	С6	С7	С8	
Доходы по основным видам деятельности, млн р.	2012	2 749	669	2223	2 954	1 008	621	969	940	12 133
	2013	2 267	740	2 624	2 329	1 021	474	847	767	11 069
	2014	2 089	581	2 878	3 910	958	391	842	754	12 402
	2015	4 297	1 525	3 224	4 855	1 796	602	1 611	1 303	19 213
	2016	5 278	1 928	2 375	6 513	1 600	1 066	2 227	1 748	22 736
	2017	5 459	1 475	2 873	6 345	1 930	811	1 814	1 270	21 976
	2018	5 529	1 523	2 136	5 891	1 548	600	1 493	829	19 550
	2019	5 346	1 511	3 520	5 960	3 576	–	2 471	1 971	24 355
	2020	4 448	1 556	3 275	5 604	3 735	–	2 642	1 994	23 253
	2021	5 828	2 069	6 127	10 444	3 163	–	2 993	2 043	32 666
Прочие доходы, млн р.	2012	2 709	45	85	747	269	0	85	84	4 023
	2013	1 023	70	116	616	115	64	66	217	2 287
	2014	1 240	70	263	498	136	50	65	83	2 406
	2015	2 656	118	251	1 463	890	84	193	651	6 306
	2016	4 790	303	509	1 273	2 330	416	272	1 807	11 700
	2017	3 877	404	180	2 794	1 772	334	327	1 259	10 947
	2018	2124	184	182	2 342	547	24	216	236	5 855
	2019	926	14	99	201	696	–	119	22	2 076
	2020	320	41	62	154	711	–	117	64	1 469
	2021	541	80	104	502	1 502	–	283	29	3 041
Материальные затраты, млн р.	2012	2 010	405	1 713	2 059	262	487	663	655	8 254
	2013	1 657	563	23 37	1 470	744	300	613	433	8 116
	2014	1 267	281	2 175	23 25	630	219	572	414	7 884
	2015	2 212	607	2 218	2 482	951	362	793	626	10 251
	2016	3 178	995	1 474	3 710	1 038	713	1 293	1 027	13 428
	2017	4 168	1 060	2 069	4 673	1 504	664	1 350	927	16 416
	2018	3 702	936	1 361	4 119	979	414	893	377	12 782
	2019	3 983	1 110	2 490	4 729	1 968	–	1 566	1 172	17 018
	2020	2 910	992	2 092	3 662	2 073	–	1 598	1 104	14 431
	2021	3 576	1 266	4 085	8 053	2 042	–	1 693	1 178	21 892
Амортизация, млн р.	2012	131	22	49	159	14	6	11	15	408
	2013	119	39	48	162	39	6	12	14	440
	2014	68	37	43	192	39	6	15	12	411
	2015	129	65	42	282	60	5	17	9	609
	2016	192	55	29	395	49	4	23	13	760
	2017	237	45	50	336	95	4	18	14	800
	2018	192	39	32	211	80	3	10	5	573
	2019	196	48	83	214	464	–	70	28	1 104
	2020	176	39	40	170	294	–	51	28	798
	2021	193	42	43	207	243	–	57	25	810

Российской свеклосахарной отрасли – 220 лет!

Окончание табл. 2

Показатель	Год	Код сахарного завода								По группе заводов
		С1	С2	С3	С4	С5	С6	С7	С8	
Прочие расходы, млн р.	2012	2 803	57	126	821	280	0	83	66	4 236
	2013	1 099	72	158	566	130	66	89	247	2 428
	2014	1 535	80	600	1 095	169	55	118	143	3 795
	2015	2 908	134	693	1 889	968	103	294	787	7 777
	2016	4 209	328	306	786	1 978	398	945	1 698	10 648
	2017	3 817	456	143	2 886	1 828	337	219	1 261	10 947
	2018	2 245	192	209	2 584	815	39	264	298	6 6 45
	2019	810	16	114	216	628	0	92	49	1 926
	2020	344	19	42	184	1 014	0	194	17	1 815
	2021	290	34	158	444	1415	0	261	17	2 620
Добавленная стоимость, млн р.	2012	514	230	421	661	720	127	297	288	3 259
	2013	414	136	196	748	223	166	199	290	2 372
	2014	459	252	323	796	255	161	203	268	2 718
	2015	1 704	837	522	1 666	707	215	699	532	6 882
	2016	2 489	853	1 074	2 895	865	367	238	818	9 600
	2017	1 115	317	790	12 44	276	140	553	327	4 761
	2018	1 515	540	717	1 319	221	167	542	385	5 405
	2019	1 282	351	933	1 001	1 211	–	862	743	6 383
	2020	1 338	548	1 163	1 742	1 064	–	916	908	7 678
	2021	2 310	807	1 945	2 241	965	–	1 265	851	10 385

Структурная характеристика стоимости продаж продукции

[4] Продукция сахарного производства не облагается акцизами.

и её изменения в ходе развития экономической деятельности организации не только как хозяйствующего субъекта, осуществляющего рост стоимости бизнеса, но и как налогоплательщика, обременённого обязательствами перед государством, и работодателя, осуществляющего мотивацию персонала.

Стоимость продаж продукции (работ, услуг и т. д.) агрегированно может быть представлена как совокупность стоимости потреблённых материальных ресурсов, добавленной стоимости (в том числе прибыли), налога на добавленную стоимость (см. рис.).

Приобретение материальных ресурсов, как правило, сопряжено с уплатой «входящего» НДС, а потребление их – со списанием суммы «входящего» НДС. Таким образом, стоимость приобретённых сырья и материалов, основных средств, работ и услуг не увеличивает массу добавленной стоимости, созданной организацией. В то же время наличие определённого вида ресурсов (даже если они не используются в бизнес-процессах) связано с обязанностью организации исчислить и уплатить налог на имущество, земельный налог, транспортный налог, суммы которых

Российской свеклосахарной отрасли – 220 лет!

увеличивают расходы организаций и, как следствие, добавленную стоимость.

Стоимостная оценка использования человеческих ресурсов характеризуется начисленными доходами персонала, суммой обязательных страховых взносов и взносов на страхование от несчастных случаев в производстве и профзаболеваний. Кроме того, рассматривая систему взаимоотношений между государством, организацией и наёмным персоналом, можно сделать обоснованное предположение, что работодатель заинтересован в качественных результатах труда, а персонал – в их адекватной оплате.

В условиях, когда организации получают положительный финансовый результат, что характерно для организаций С1 – С8 на протяжении всего периода исследования, особый интерес представляет бизнес-анализ структуры стоимости продаж, внутриструктурные пропорции которой определённым образом характеризуют результативность экономической деятельности. Кроме того, экономическая деятельность сахарных заводов связана с необходимостью учитывать влияние факторов внешней, сопряжённой и внутренней бизнес-среды [11]. Интеграция этих сторон выступает одной из особенностей методологии бизнес-анализа, ключевым ориентиром которого, комплексно характеризующего результативность переработки сахарной свёклы, является бизнес-анализ добавленной стоимости.

Данный показатель увязывает результаты составляющих бизнес-деятельности, а именно:

– снабжение (учитывает результативность сырьевого обеспечения производственного процесса: внешний фактор – состояние и уровень развития системы бизнес-отношений, характеризуется качественными характеристиками и средними рыночными ценами на свекловичное сырьё);

– производство (учитывает результативность использования свекловичного сырья, технологического оборудования и человеческих ресурсов: внутренний фактор – состояние и уровень развития производственного потенциала, характеризуется выходом сахара);

– сбыт (учитывает массу доходов от продаж: внешний фактор – состояние и уровень ценообразования, характеризуется средними рыночными ценами на сахар и побочную продукцию).

Рассмотрим на условном примере порядок формирования добавленной стоимости в зоне интересов выделенных стейкхолдеров (собственник, персонал, государство).

Предположим, что экономическая деятельность организации, перерабатывающей свекловичное сырьё, за календарный год характеризуется следующими показателями [11]:

– проектная производственная мощность 4 500 т/сут;

– стоимость приобретённых и потреблённых в процессе производства ресурсов (сырьё, материалы, услуги, амортизация и т. д.) 2 200 млн р. (в том числе НДС – 203,4 млн р.);

– численность персонала 400 человек;

– сумма заработной платы к выдаче на руки 25 тыс. р/чел в месяц;

– размер чистой прибыли, которую планирует получить организация, 100 млн р/год;

– земельный налог – 15 млн р/год;

– налог на имущество – 5 млн р/год;

– транспортный налог – 0,5 млн р/год;

– экологические сборы – 0,2 млн р/год;

– производимая продукция облагается НДС по ставке 10 %.

Учитывая, что персонал рассчитывает получить на руки по 25 тыс. р., сумма начисленной заработной платы за год (при отсутствии права на стандартные вычеты) составит 137,93 млн р. (в том числе НДФЛ 13 % – 17,93 млн р.), а сумма страховых взносов во внебюджетные фонды 41,93 млн р. (30,4 %, в том числе 0,4 % – страховой тариф на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний для III класса профессионального риска)[5].

Прибыль до налогообложения должна составить (при отсутствии дополнительных условий в соответствии с ПБУ 18/02) 125 тыс. р., что позволит после начисления налога на прибыль в размере 20 % получить чистую прибыль – 100 млн р.

Стоимость продаж определяется следующим образом:

– себестоимость = 1 996,6 млн р. (2 200 млн р. – – 203,4 млн р.) + (120 млн р. + 17,93 млн р.) + + 41,93 млн р. + 15,0 млн р. + 5 млн р. + 0,5 млн р. + + 0,2 млн р. = 2 197,16 млн р.;

– прибыль до налогообложения = 125,0 млн р.;

– стоимость реализации без НДС = 2 197,16 + + 125,0 = 2 322,16 млн р.;

– стоимость реализации с НДС = 2 322,16 · 1,10 = = 2 554,376 р. (в том числе «исходящий» НДС – 232,216 р.);

– НДС к уплате в бюджет = 232,216 – 203,4 = = 28,816 млн р.;

– добавленная стоимость = 120 + 17,93 + 41,93 + + 15 + 5 + 0,5 + 0,2 + 125,0 = 325,56 млн р.

[5] В соответствии с Федеральным законом от 22 декабря 2005 г. № 179-ФЗ страховой тариф в зависимости от класса профессионального риска может быть установлен в размере от 0,2 % (1-й класс риска) до 8,5 % (32-й класс риска).

Российской свеклосахарной отрасли – 220 лет!

«Входящий» НДС в свеклоперерабатывающих организациях формируется при приобретении сырья, материалов, работ, услуг и т. д., при этом налоговые ставки по ним могут составить: 0 % (в большинстве случаев при расчётах с контрагентами, не являющимися плательщиками НДС); 10 % (ставка НДС на сахарную свёклу[6]); 18 % (основные средства, материалы, работы, услуги и т. д.). Как правило, расчётная ставка «входящего» НДС более 10 %. Таким образом, возникает разница между ставками «исходящего» (10 %) и «входящего» НДС (>10 %). Кроме того, в соответствии с требованиями НК РФ организации имеют право в полном объёме зачесть «входящий» НДС в том периоде, в котором он был уплачен, в связи с чем может возникнуть отрицательное сальдо по расчётам с бюджетом по НДС.

Условно в упрощённом виде налоговое бремя по НДС может быть рассчитано по следующей формуле.

Налоговое бремя по НДС	=	(доходы персонала к выдаче + чистая прибыль) · 10 %	+	(НДФЛ + страховые взносы + налог на прибыль + земельный налог + транспортный налог + налог на имущество + экологические платежи) · 10 %	–	«сумма НДС» по разнице ставок.

Налоговое бремя по НДС = (120 + 100) · 0,10 + + (17,93 + 41,93 + 25 + 15 + 0,5 + 5 + 0,2) · 0,10 – – (203,4/1996,6 – 0,1) · 1996,6 = 220 · 0,1 + 105,56 · 0,1 – – 3,74 = 22,0 + 10,556–3,74 = 28,816 млн р.

Таким образом, получаем следующее распределение добавленной стоимости (325,56 млн р.) по зонам интересов стейкхолдеров:

– организация (собственники) – 100 млн р. (30,72 %);
– персонал – 120 млн р. (36,86 %);
– государство – 105,56 млн р. (32,42 %).

Необходимо отметить, что в процессе производства продукции генерируется не только добавленная стоимость, но и налог на добавленную стоимость, который, по нашему мнению, должен учитываться при стоимостной оценке производительности труда. В данном контексте доходы государства в виде налогов и сборов, уплачиваемых в бюджеты всех уровней, составят 134,376 млн р. (105,56 + 28,816). Более того, если собственники (физические лица) решат выплатить дивиденды в размере полученной чистой прибыли, то дополнительная сумма платежей в бюджет в виде налога на доходы физических лиц составит дополнительно 13 млн р. (13 %). В итоге совокупные поступления 354,376 млн р. структурно будут представлены следующим образом:

– собственники – 87 млн р. (24,55 %);
– персонал – 120 млн р. (33,86 %);
– государство – 147,376 млн р. (41,59 %).

Полученные в ходе исследования результаты свидетельствуют о том, что 41,14 % налога на добавленную стоимость начисляется с сумм, в конечном итоге уплачиваемых в бюджет в виде налогов и сборов. При этом транспортный налог, налог на землю, НДФЛ, страховые взносы и экологические платежи включаются в себестоимость и тем самым снижают налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, в то время как исчисленный с этих сумм НДС приводит к росту цен на продукцию, не уменьшая прибыль.

Заключение

Рассмотрение результатов труда в контексте процессно-стоимостного бизнес-анализа позволило обосновать необходимость анализа уровня, динамики и пропорций распределения добавленной стоимости между персоналом, собственниками и государством. Определённую научную ценность и практическую значимость имеют выдвинутые и апробированные рекомендации по расчёту массы добавленной стоимости для целей оценки производительности труда:

1) учитывать при расчёте массу доходов и расходов по прочим видам деятельности. В организациях сахарного производства С1, С5 и С8 в 2016–2017 гг. масса доходов по основным и прочим видам деятельности варьировались на сопоставимом уровне и, как следствие, оказывало равновеликое влияние на результаты оценки;

2) отказаться от использования в оценочных процедурах валовой добавленной стоимости. Использовать чистую добавленную стоимость, скорректированную на сумму начисленной амортизации, которую следует воспринимать как результат деятельности организаций-партнёров;

3) нивелировать влияние временного фактора, который проявляется в несовпадении периодов производства и реализации готовой продукции. Для этого

[6] В соответствии с Постановлением Правительства РФ от 31 декабря 2004 г. № 908 «Об утверждении перечней кодов видов продовольственных товаров и товаров для детей, облагаемых налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 10 процентов» ставка НДС на сахарную свёклу составляет 10 %.

Российской свеклосахарной отрасли – 220 лет!

предложено корректировать суммы материальных затрат (и приравненных к ним расходов) и амортизации с учётом остатков, объёмов произведённой и отгруженной продукции. В обследуемых организациях выявлен тренд на увеличение сроков хранения продукции, что вызвано, с одной стороны, перепроизводством сахара в стране, с другой – стремлением получить бóльшую массу доходов в условиях роста рыночных цен.

В ходе проведённого исследования установлено, что добавленная стоимость и генерируемые ею платежи в бюджет выступают в качестве основного источника удовлетворения интересов персонала, собственников и государства. В данном контексте приоритетное значение имеет установление паритетных пропорций распределения добавленной стоимости. Принципиальным при установлении указанных пропорций следует признать использование заработной платы, скорректированной на суммы удержанного налога на доходы физических лиц, что позволит судить о реальных возможностях удовлетворения потребностей персонала. Только после выполнения данного условия можно проводить оценку динамических соотношений производительности и оплаты труда.

Список литературы

1. *Абрютина, М.С.* Варианты соотношения темпов роста производительности труда и средней заработной платы // Финансовый менеджмент. – 2019. – № 5. – С. 52–61.

2. *Адилова, К.З.* Заработная плата и производительность труда // Бизнес. Образование. Право. – 2013. – № 3. – С. 96–99.

3. *Богатырёва, И.В.* Соотношение производительности труда и заработной платы в экономике отдельных стран: оценка и механизм управления / И.В. Богатырёва, Л.А. Илюхина // Экономика труда. – 2020. – Т. 7. – № 2. – С. 115–126.

4. *Васючёнок, Л.П.* Некоторые мифы о соотношении производительности труда и заработной платы в белорусской экономике / Л.П. Васючёнок // Экономическая наука сегодня. – 2016. – № 4. – С. 5–10.

5. *Гапонова, С.Н.* Принципы анализа соотношения роста заработной платы и производительности труда / С.Н. Гапонова, И.Т. Корогодин // Теория и практика общественного развития. – 2015. – № 8. – С. 42–45.

6. *Гречко, М.В.* Производительность труда как императив развития отечественной экономики / М.В. Гречко, А.В. Сахно // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. – 2015. – № 7 (292). – С. 25–37.

7. *Жуков, А.Л.* Пути оптимизации соотношения темпов роста производительности труда и заработной платы / А.Л. Жуков // Социально-трудовые исследования. – 2020. – № 2 (39). – С. 8–17.

8. *Косицына, Ф.П.* Соотношение роста производительности труда и заработной платы – критерий эффективности государственного регулирования экономики // Бизнес. Образование. Право. – 2010. – № 2 (12). – С. 17–21.

9. *Котляр, Б.А.* Производительность труда и заработная плата: соотношение и необходимость роста // Сталь. – 2015. – № 2. – С. 75–81.

10. *Кремянская, Е.* Статистический анализ производительности и оплаты труда в аграрном секторе Краснодарского края / Е. Кремянская, В. Кремянский // Нормирование и оплата труда в сельском хозяйстве. – 2017. – № 1. – С. 43–48.

11. *Нуждин, Р.В.* Процессно-стоимостной анализ результатов бизнес-деятельности организаций сахарного производства: практическая реализация // Сахар. – 2017. – № 1. – С. 37–43.

Аннотация. Представлена методика процессно-стоимостного анализа результатов труда на основе чистой добавленной стоимости. Аналитические процедуры дополнены корректирующими операциями в соответствии с особенностями различных этапов добавления стоимости и зонами интересов ключевых стейкхолдеров. Проведена апробация предложенного методического подхода по данным восьми сахарных заводов Воронежской области за 2012–2021 гг.

Ключевые слова: процессно-стоимостной анализ, оценочные процедуры, результаты труда, производительность труда, оплата труда, добавленная стоимость, производство сахара.

Summary. The method of process-cost analysis of labor results based on net value added is presented. Analytical procedures are supplemented with corrective operations in accordance with the characteristics of various stages of value addition and areas of interest of key stakeholders. The proposed methodological approach was tested according to the data of eight sugar factories in the Voronezh region for 2012–2021.

Keywords: process cost analysis, evaluation procedures, results of work, labor productivity, salary, added value, sugar production.

Российской свеклосахарной отрасли – 220 лет!