

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ АНАЛИЗА БЕЗУБЫТОЧНОСТИ
СТРОИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ В КОНТЕКСТЕ
СОВРЕМЕННОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА**

Прибыль, являясь основным источником финансирования расширенного воспроизводства, важным критерием эффективности деятельности, оказывает существенное влияние на успешное развитие предприятий, в том числе строительных. В этой связи повышение эффективности деятельности предприятий строительства находится в прямой зависимости от качества системы управления их прибылью, учитывающей специфику функционирования строительной отрасли, где первостепенное значение имеет методическое обеспечение процесса планирования прибыли.

Специфика деятельности строительных организаций заключается в размещении заказов на производство строительной продукции на конкурсной основе посредством проведения подрядных торгов, на получение права на строительство конкретного объекта, победу в которых может одержать предприятие, предложившее наименьшую цену при высоком качестве выполнения работ и соблюдении сроков строительства. В условиях жесткой конкуренции предприятия вынуждены идти на риск снижения цены, чтобы выжить, загрузить производственные мощности. Только победа в торгах позволит приступить к выполнению строительно-монтажных работ (СМР) и заработать прибыль.

Следует отметить, что методика анализа безубыточности была уже опубликована нами ранее в [1, 31—36], однако в связи с вступлением в силу Указа Президента Республики Беларусь от 11.08. 2011 г. № 361 «О совершенствовании порядка определения стоимости строительства объектов и внесении изменений в некоторые указы Президента Республики Беларусь» [2], повлекшего существенные изменения в формировании сметной стоимости строительства, возникла необходимость доработки методики в контексте современного законодательства.

В целях совершенствования ценообразования в строительстве, внедрения в практику строительства неизменных договорных (контрактных) цен установлено, что с 01.01. 2012 г. сметная документация на строительство объектов независимо от источников финансирования разрабатывается на основании нормативов расхода ресурсов в натуральном выражении и (или) укрупненных нормативов стоимости строительства единицы площади (объема, мощности) объекта, стоимости объектов-аналогов [2].

Исследование показало, что планированию прибыли на предстоящий год должен предшествовать анализ влияния объемов СМР, планируемых к освоению в отчетном периоде, на уровень прибыли организации и принятия на этой основе эффективных управленческих решений по обоснованию введения новых объектов строительства в условиях низкой загрузки производственных мощностей. Он проводится путем детального изучения безубыточности деятельности строительной организации, базирующегося на исследовании механизма формирования сметной стоимости строительства объектов.

Формула сметной стоимости строительно-монтажных работ ($C_{СМР}$) может быть представлена в следующем виде:

Светлана Николаевна КОСТЮКОВА, ст. преподаватель кафедры финансов Полоцкого государственного университета.

$$C_{\text{СМР}} = \text{ПЗ} + \text{НР} + \text{ПН},$$

где ПЗ — прямые затраты, включающие стоимость оплаты труда рабочих, стоимость материалов, деталей, конструкций, расходы по эксплуатации строительных машин и механизмов. Затраты определяются непосредственно прямым счетом на основании физических объемов по конструкциям, видам работ и сметных норм и цен. В данном случае прослеживается связь прямых затрат с объемами СМР, на основании чего можно заключить, что прямые затраты, по сути, являются переменными затратами, поскольку зависят от объема СМР; НР — накладные расходы как часть сметной стоимости строительно-монтажных работ. Представляют собой совокупность затрат, связанных с созданием общих условий строительного производства, его организацией, управлением и обслуживанием. Ввиду того, что накладные расходы напрямую не связаны с объемом СМР, будем считать их постоянными; ПН — плановые накопления, или сметная прибыль. Представляет собой сумму средств, необходимую для покрытия отдельных (общих) расходов строительно-монтажных организаций, не относимых на себестоимость работ, и являющуюся нормативной (гарантированной) частью стоимости (цены) строительной продукции [3, 32].

Если прямые затраты определяются прямым счетом на основании заключенных договоров строительного подряда, то общепроизводственные и общехозяйственные расходы, плановая прибыль в единичных расценках не учитываются, а начисляются при составлении смет по процентной норме, утверждаемой Министерством строительства и архитектуры Республики Беларусь в установленном порядке, от заработной платы рабочих и машинистов, рассчитанной исходя из стоимости человекочаса, найденного в соответствии с положениями Инструкции о порядке определения сметной стоимости строительства и составления сметной документации на основании нормативов расхода ресурсов в натуральном выражении № 51. Постановлением Министерства строительства и архитектуры Республики Беларусь от 23.11. 2011 г. № 59 утверждены нормы общехозяйственных и общепроизводственных расходов, плановой прибыли для строительных, монтажных, специальных и пусконаладочных работ при возведении, реконструкции, ремонте и реставрации объектов подрядным способом [4].

Следовательно, чем больше сумма заработной платы основных рабочих и машинистов в составе сметной себестоимости СМР, тем больше сумма общепроизводственных и общехозяйственных расходов, плановой прибыли, закладываемых в сметы. Так, на основании [4] нормы накладных расходов для городского строительства (за исключением г. Минска) установлены в размере 81,4 %, для плановой прибыли — 81,9 % соответственно.

На основании изложенного можно заключить, что сумма сметных величин основной заработной платы рабочих и машинистов является главным определяющим фактором при формировании постоянных затрат и прибыли строительной организации, т. е. общепроизводственные и общехозяйственные расходы и прибыль растут с увеличением суммы сметных величин основной заработной платы рабочих и машинистов.

В этой связи актуальной становится задача по определению уровня безубыточности строительной организации. Зная методику формирования общепроизводственных и общехозяйственных расходов и плановой прибыли, а также сумму реальных постоянных затрат, подлежащих погашению в отчетном периоде, задача по определению безубыточности строительной организации может быть сформулирована следующим образом: определить такую минимальную суммарную величину заработной платы основных рабочих и машинистов по всем заключенным и потенциальным договорам строительного подряда, которой было бы достаточно для покрытия годовых постоянных затрат отчетного периода, при условии, что при-

быль, причитающаяся предприятию, будет направлена на возмещение указанных постоянных затрат.

Исходя из анализа возможных производственных ситуаций, можно предложить следующий подход к решению поставленной задачи.

В связи с тем, что при возведении, реконструкции, ремонте и реставрации объектов подрядным способом выполняются строительные, монтажные, специальные и пусконаладочные работы, необходимо принять общее количество работ, планируемых к выполнению подрядной организацией, за m , нормы общехозяйственных и общепроизводственных расходов и плановой прибыли a_j за и b_j соответственно.

Согласно нормативным документам [4], при определении стоимости объекта величина постоянных затрат (F) и прибыль (P) закладываются в стоимость и однозначно определяются исходя из сумм сметных величин заработной платы основных рабочих и заработной платы машинистов (Z). Данная зависимость выражается следующими формулами:

$$F = \sum_{j=1}^m a_j Z_j \quad (1)$$

и

$$P = \sum_{j=1}^m b_j Z_j, \quad (2)$$

где Z_j — сумма заработной платы основных рабочих и машинистов по j -му виду работ, планируемому к выполнению в отчетном году.

Следует отметить, что структура работ организации планируется на основании проектно-сметной документации в разрезе заключенных договоров строительного подряда с заказчиками.

Более того, необходимо подчеркнуть, что существенной особенностью функционирования строительных организаций является срочный характер всех выполняемых строительного-монтажных и иных работ. Действительно, договор строительного подряда, как правило, предусматривает выполнение работ в период, охватывающий временной промежуток, относящийся к разным календарным годам. Указанная особенность строительного производства не позволяет рассчитывать на то, что в отчетном периоде погашение накладных расходов, заложенных в каждом из договоров, будет произведено в полном объеме.

В целях учета изложенных замечаний представляется необходимым ввести в рассмотрение коэффициенты k_{rj} , характеризующие долю величины заработной платы рабочих и машинистов, планируемой к освоению по j -му виду работ r -го объекта строительства в отчетном календарном году ($0 \leq k_{rj} \leq 1$), $j = 1; m$; $r = 1; n$, где n — общее количество заключенных организацией договоров. Заметим, что случай $k_{rj} = 0$ означает отсутствие j -го вида работ по r -му объекту, что может быть обусловлено технологией производства работ; случай $k_{rj} = 1$ означает выполнение всего объема работ j -го вида по r -му объекту в течение рассматриваемого календарного года.

Таким образом, величины постоянных затрат (F_n) и прибыли (P_n) при выполнении j -х видов работ по n объектам строительства составят соответственно:

$$F_n = \sum_{r=1}^n \sum_{j=1}^m k_{rj} a_j Z_{rj} \quad (3)$$

и

$$P_n = \sum_{r=1}^n \sum_{j=1}^m k_{rj} b_j Z_{rj}. \quad (4)$$

Заметим, что в реальной практике работы строительных организаций в условиях жесткой конкуренции возможны ситуации, когда на начало отчетного периода могут выполняться следующие соотношения:

$$F_n > \sum_{r=1}^n \sum_{j=1}^m k_{rj} a_j Z_{rj}; \quad (5)$$

$$F_n < \sum_{r=1}^n \sum_{j=1}^m k_{rj} a_j Z_{rj}. \quad (6)$$

Случай (5) свидетельствует о недогрузке производственных мощностей на начало отчетного периода и недостаточности объема незавершенного строительства по уже заключенным договорам для покрытия реальных годовых постоянных затрат организации, т. е. сумма годовых постоянных затрат, подлежащих погашению в отчетном периоде, превышает суммарную величину заработной платы основных рабочих, скорректированную на коэффициент общепроизводственных и общехозяйственных расходов по видам работ. Случай (6), напротив, показывает, что суммарной заработной платы по всем заключенным договорам более чем достаточно для покрытия постоянных затрат, а организация работает с прибылью.

В связи с этим решение поставленной задачи сводится к более детальному изучению только случая (5).

Так как $F_n > \sum_{r=1}^n \sum_{j=1}^m k_{rj} a_j Z_{rj}$, то постоянные затраты погашаются не в пол-

ном объеме за счет заключенных договоров строительного подряда. В качестве источника погашения постоянных затрат предлагается привлечь прибыль, которая будет покрывать недостающую величину постоянных затрат. Это приводит к следующей корректировке задачи по определению безубыточности строительной организации: какова должна быть суммарная величина заработной платы основных рабочих и заработной платы машинистов по всем видам работ в разрезе заключенных договоров строительного подряда, чтобы полученной организацией прибыли было бы достаточно для погашения недостающей величины постоянных затрат. При этом следует учесть, что увеличение суммы заработной платы повлечет за собой увеличение заложенных в объекты величин общепроизводственных и общехозяйственных расходов и плановой прибыли.

Пусть в рассматриваемом периоде требуется погасить годовую сумму постоянных затрат (F^*).

При этом по видам работ в разрезе заключенных договоров строительного подряда суммарная величина заработной платы составляет Z_{rj}^* , причем $F^* > \sum_{r=1}^n \sum_{j=1}^m k_{rj} a_j Z_{rj}$, тогда прибыль организации равна P^* . Определим для

данного условия минимальную требуемую величину Z_{ij} , при которой все постоянные затраты будут погашены полностью, в том числе за счет направления на их погашение всей прибыли организации. Недостающая для погашения величина постоянных затрат определяется следующей формулой:

$$\Delta F = F^* - \sum_{r=1}^n \sum_{j=1}^m k_{rj} a_j Z_{rj}. \quad (7)$$

Интерес вызывает ситуация, когда требуется заключение дополнительных договоров строительного подряда, т. е. $P_n < \Delta F$. При этом вся прибыль, причитающаяся к получению от заказчика, будет направлена на погаше-

ние годовой суммы постоянных затрат организации. Вместе с тем следует предусмотреть и тот факт, что вновь заключенные договора не обязательно могут быть выполнены в полном объеме в исследуемом периоде. Поэтому для каждого из вновь заключенных договоров предполагается наличие коэффициента $k_{rj}(r = n + 1, N), (j = m + 1, M)$, который будет определен планово-экономическим отделом, исходя из доли конкретного вида работ, запланированных к освоению в текущем периоде по объекту, в том числе доли заработной платы основных рабочих и машинистов, запланированной к освоению при реализации нового объекта в отчетном периоде в общей сумме заработной платы объекта. На основании (7) получаем

$$\Delta F = \left(\sum_{r=1}^N \sum_{j=1}^M k_{rj} a_j Z_{rj} - \sum_{r=1}^n \sum_{j=1}^m k_{rj} a_j Z_{rj} \right) + \sum_{r=1}^N \sum_{j=1}^M k_{rj} b_j Z_{rj}. \quad (8)$$

Тогда

$$F^* - \sum_{r=1}^n \sum_{j=1}^m k_{rj} a_j Z_{rj} = \left(\sum_{r=1}^N \sum_{j=1}^M k_{rj} a_j Z_{rj} - \sum_{r=1}^n \sum_{j=1}^m k_{rj} a_j Z_{rj} \right) + \sum_{r=1}^N \sum_{j=1}^M k_{rj} b_j Z_{rj}; \quad (9)$$

$$F^* = F_N + P_N; \quad (10)$$

$$F^* = \sum_{r=1}^N \sum_{j=1}^M k_{rj} a_j Z_{rj} + \sum_{r=1}^N \sum_{j=1}^M k_{rj} b_j Z_{rj} = \sum_{r=1}^N \sum_{j=1}^M k_{rj} (a_j + b_j) Z_{rj}. \quad (11)$$

Таким образом, условие безубыточности строительной организации будет достигнуто, когда суммарная величина плановой заработной платы основных рабочих и машинистов по всем заключенным и потенциальным договорам строительного подряда будет равна величине годовых постоянных затрат строительной организации (11).

При этом необходимо подчеркнуть, что в целях достижения безубыточности у строительной организации имеется возможность варьировать как число вновь заключенных договоров, так и долю сумм заработной платы, планируемой к освоению в отчетном периоде по видам строительного-монтажных работ.

В данном случае за руководством организации остается выбор окончательного варианта набора видов работ и долей освоения сумм заработной платы основных рабочих по объектам.

С учетом изложенной методики предлагается оценивать степень активности строительной организации в реализации объектов строительства посредством расчета коэффициента средней доли планового освоения сумм заработной платы рабочих по всем заключенным договорам (заключенным ранее и дополнительно), которая задана равенством

$$\bar{k} = \frac{\sum_{r=1}^N k_{rj} Z_{rj}}{\sum_{r=1}^N Z_{rj}}. \quad (12)$$

Определяющей величиной для значения \bar{k} — средней доли планового освоения сумм заработной платы рабочих — в данном случае выступает величина знаменателя (12). Чем меньше значение \bar{k} , тем меньшая доля средств заработной платы по видам работ в разрезе объектов будет реализована в текущем периоде.

Таким образом, значение коэффициента \bar{k} представляет собой наиболее реальный показатель, отражающий и одновременно учитывающий специфику строительного производства ввиду того, что сроки реализации объектов достаточно велики и в течение отчетного периода в каждом из объектов будет реализована лишь его какая-то часть в разрезе видов работ. Кроме того, \bar{k} показывает степень активности предприятия в реализации объектов строительства, т. е., чем меньшее значение имеет коэффициент k к освоению сумм заработной платы в отчетном периоде, тем больше заработной платы надо освоить в будущем. Следует заметить, что при расчете коэффициента \bar{k} целесообразно учитывать только неосвоенные суммы заработной платы основных рабочих в отчетном периоде.

Предлагаемая методика является достаточно простым, нетрудоемким и в то же время содержательным инструментом анализа безубыточности строительной организации, оценки эффективности ее работы в отчетном периоде и планирования будущих финансовых результатов.

Описанный подход к анализу безубыточности строительных организаций выгодно отличается от традиционного анализа, разработанного для промышленных предприятий по следующим причинам:

- отсутствует допущение о наличии неизменности цены реализации;
- принятие решений рассчитано как на краткосрочный, так и на долгосрочный период времени;
- незавершенное производство учитывается на конец анализируемого периода.

Благодаря этому повышается информативность полученных результатов и увеличивается круг решаемых задач на основе предлагаемой методики.

Разработанная методика позволяет: обосновать набор объектов строительства для заключения договоров строительного подряда; спланировать прибыльную работу строительной организации; в начале каждого отчетного периода проводить анализ влияния объемов СМР, принятых к освоению в отчетном периоде, на уровень прибыльности организации и принятия на этой основе эффективных управленческих решений по обоснованию введения новых объектов строительства в условиях недозагрузки производственных мощностей; определять объем работ в целом по строительной организации, планируемый к освоению в отчетном и будущих периодах.

Литература

1. Костюкова, С.Н. Методика анализа и планирования безубыточного объема строительно-монтажных работ строительной организации /С.Н. Костюкова // Бухгалт. учет и анализ. — 2011. — № 4.

2. О совершенствовании порядка определения стоимости строительства объектов и внесении изменений в некоторые указы Президента Республики Беларусь: Указ Президента Респ. Беларусь, 11 авг. 2011 г., № 361 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2011. — № 93. — 1/12766.

3. Голубова, О. С. Ценообразование в строительстве: учеб.-метод. пособие для студентов строит. специальностей / О.С. Голубова [и др.]. — Минск: БНТУ, 2007.

4. Нормы общехозяйственных и общепроизводственных расходов и плановой прибыли для строительных, монтажных, специальных и пусконаладочных работ при возведении, реконструкции, ремонте и реставрации объектов подрядным способом: постановление М-ва архитектуры и строительства Респ. Беларусь, 23 дек. 2011 г., № 59.

Статья поступила
в редакцию 26.06. 2012 г.

□□□□□□□□ □□□□□□□□ □□□□□□□□ □□□□□□□□. □□□□□□□□.
□□□□□□□□ □□□□□□□□□□□□ □□□□□□□□□□ □□□□□□□□. □□□□□□□□.