

Из таблицы видно, что первые 4 заказчика для ОАО «Минсконтракт» являются прибыльными, в то время как при обслуживании учреждений образования (УО «Узденский государственный сельскохозяйственный профессиональный лицей» и УО «Минский государственный технологический колледж») организация работает себе в убыток. Таким образом, получение объективной информации о затратах и рентабельности каждого клиента позволяет формировать оптимальный портфель заказов и повышать эффективность деятельности организации.

Применение методики идентификации и распределения затрат по процессам особенно эффективно на предприятиях, в структуре затрат которых накладные расходы занимают значительную величину. С ее помощью организация может точно определять затраты в разрезе товаров, услуг и заказов, получать информацию, необходимую для оперативного принятия управленческих решений в режиме реального времени, поскольку реализация методики предполагает использование современных информационных технологий.

Литература

1. Робсон, М. Практическое руководство по реинжинирингу бизнес-процессов / М. Робсон, Ф. Уллах. — М.: Аудит: Юнити, 1997.
2. Cooper, R. The rise of activity based costing — Part two: When do I need an activity-based cost system? / R. Cooper // Journal of Cost Management. — 1988. — Vol. 2. — N 3.
3. Полещук, Н.А. Оценка и планирование затрат на предприятии на основе процессного подхода / Н.А. Полещук // Современ. науч. вестн. Сер. Экономика. Право. — 2008. — № 1 (27).
4. Полещук, Н.А. Категории драйверов в системе Activity Based Costing / Н.А. Полещук // Vědecký průmysl evropského kontinentu — 2007: материалы IV Междунар. науч.-практ. конф., Прага, 1–15 дек. 2007 г. / Publishing House «Education and Science» s.r.o.; под. ред. проф. Ж. Чернака. — Прага, 2007.
5. Об утверждении методических указаний по составу и учету издержек обращения (производства), финансовых результатов деятельности организаций торговли и общественного питания: приказ М-ва торговли Респ. Беларусь, 20 сент. 2002 г. № 86: текст по состоянию на 12 окт. 2006 г. // Планово-экон. отдел. — 2009. — № 2 (68).

С.Н. КОСТЮКОВА

МЕТОДИКА АНАЛИЗА БЕЗУБЫТОЧНОСТИ ДЛЯ ОРГАНИЗАЦИЙ СТРОИТЕЛЬНОЙ ОТРАСЛИ

Анализ безубыточности (CVP-анализ) — мощный инструмент оперативного и стратегического планирования, оценки прибыльности деятельности предприятия, принятия на его основе грамотных управленческих решений для организаций промышленности.

Для организаций строительной отрасли объективная оценка их безубыточной работы имеет особую значимость, поскольку для строительных предприятий характерно обязательное проведение подрядных торгов, победу в которых может одержать организация, предложившая наименьшую цену при высоком качестве выполнения работ.

Однако в настоящее время принятие грамотных управленческих решений в строительстве на основе CVP-анализа на уровне государства и на уровне отдельного инвестора, собственника и управляющего строительной компанией осложняется отсутствием специализированной методики анализа безубыточности для строительной отрасли.

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

Использование уже разработанных методик традиционного анализа безубыточности, применимого для организаций промышленности, не позволяет учесть особенности осуществления хозяйственно-экономической деятельности строительными предприятиями. Основные среди них: уникальность и высокая стоимость объектов строительства, длительный характер производства строительно-монтажных работ, наличие жесткого государственного регулирования процесса ценообразования, территориальная закреплённость и неподвижность продукции строительства и подвижность производственных ресурсов и др.

Кроме того, еще одним фактором, сдерживающим применение традиционного анализа безубыточности для строительных предприятий, является обязательное соблюдение следующих допущений при его проведении: наличие конечной штучной продукции, фиксированная цена единицы продукции, принятие решений в краткосрочном периоде, структура продукции не изменяется в течение года. Переменные расходы и выручка от продаж имеют линейную зависимость от уровня производства, производительность труда остается неизменной, удельные переменные затраты и цены остаются неизменными в течение всего планового периода, на конец анализируемого периода у предприятия не остается запасов готовой продукции (или они незначительны), т. е. объем продаж соответствует объему производства и др. [1, 256]. В условиях строительства оказывается абсолютно неприемлемым, противоречит особенностям функционирования строительных организаций.

Таким образом, для предприятий строительства необходима специализированная методика анализа безубыточности, адаптированная к условиям функционирования строительных организаций. Основы такой методики представлены в нашей статье.

Разработке методики проведения анализа безубыточности предшествует построение модели планирования и учета издержек для строительной организации.

Причем построение данной модели произведем в системе контроллинга. Основные теоретические и практические аспекты этой системы описаны автором ранее, обоснованы ее преимущества и выявлены направления принятия эффективных управленческих решений, а также дано авторское определение понятия «контроллинг» [2, 3].

Исходя из особенностей, присущих строительной отрасли, построение модели предполагает выполнение следующих этапов:

1. Выделить центры ответственности в строительной организации.
2. В каждом центре ответственности разделить издержки на переменные и постоянные.
3. Изменить способ разнесения постоянных издержек на центры прибыли.
4. Организовать учет издержек по методу сумм покрытия в системе контроллинга.
5. Разработать методику анализа безубыточности строительного производства.

Согласно подготовительным этапам работ представим разработку методики проведения анализа безубыточности деятельности (центров прибыли и консолидации (предприятия в целом)).

Для этого рассмотрим в общем виде базу данных для проведения анализа безубыточности деятельности центров прибыли предприятия для периода i (табл. 1).

Таблица 1. База данных для проведения анализа безубыточности деятельности центров прибыли предприятия

Показатель	Центр прибыли				
	1	2	3	...	K
Проект 1	S_{11}^{i1}	S_{12}^{i1}	S_{13}^{i1}		S_{1K}^{i1}
Проект 2	S_{12}^{i2}	S_{12}^{i2}	S_{13}^{i2}		S_{1K}^{i2}
...					
Проект R	S_{1k}^{Ri}	S_{1k}^{Ri}	S_{1k}^{Ri}		S_{1K}^{Ri}
Сумма покрытия 1	S_{11}^i	S_{12}^i	S_{13}^i		S_{1K}^i
Спец. постоянные затраты ЦП	FC_1	FC_2	FC_3		FC_K

Сумма покрытия 2 S_{21}^i S_{22}^i S_{23}^i S_{2K}^i

Через S_{11}^{ri} обозначим сумму покрытия 1 для k -го центра прибыли ($k = \overline{1, K}$), по проекту r ($r = \overline{1, R}$) в i -м периоде ($i = \overline{1, T}$).

Тогда, S_{1k}^i представляет собой сумму покрытия 1 для k -го центра прибыли, в i -м периоде и рассчитывается по формуле

$$S_{1k}^i = \sum_{r=1}^R S_{1k}^{ri}.$$

Через FC_k обозначим годовые специальные постоянные затраты k -го центра прибыли. Тогда S_{2k}^i — сумма покрытия 2 по k -му центру прибыли в период i , которая определяется формулой

$$S_{2k}^i = S_{1k}^i - FC_k.$$

Общая сумма покрытия 2 за i -й период по предприятию в целом составит:

$$S_{2k}^i = \sum_{k=1}^K S_{2k}^i.$$

За I периодов все значения сумм покрытия 2 могут быть представлены в общем виде в табл. 2.

Таблица 2. Суммы покрытия 2 центров прибыли предприятия

Показатель	Центр прибыли					
	1	2	3	K	Центр консолидации (организация в целом)
Период 1	S_{21}^1	S_{22}^1	S_{23}^1		S_{2K}^1	S_2^1
Период 2	S_{21}^2	S_{22}^2	S_{23}^2		S_{2K}^2	S_2^2
... Период I	S_{2k}^I	S_{2k}^I	S_{2k}^I		S_{2K}^I	S_2^I

В случае решения задачи определения безубыточности деятельности центров прибыли предприятия в плановом периоде получаем совокупность рекуррентных соотношений:

$$S_{2k}^i = S_{1k}^i - \max \left\{ 0; FC_k - \sum_{j=1}^{i-1} S_{1k}^j \right\} \quad (i = \overline{2, T}).$$

Для первого периода сумма покрытия 2 определяется следующим образом:

$$S_{2k}^1 = S_{1k}^1 - FC_k.$$

Таким образом, безубыточность деятельности k -го центра прибыли наступает в том периоде i^* , когда впервые выполняется следующее соотношение:

$$\max \left\{ 0; FC_k - \sum_{j=1}^{i-1} S_{1k}^j \right\} = 0, \quad (i = \overline{2, T}).$$

Период i^* представляет собой срок окупаемости постоянных затрат k -го центра прибыли. Случай $S_{1k}^1 = FC_k > 0$, т. е. $i^*=1$, теоретически возможен, однако на практике не имеет подтверждения.

Для определения безубыточности деятельности предприятия в целом можно также воспользоваться последовательностью рекуррентных соотношений. Обозначим через P^i производственный результат деятельности предприятия за i -й период. FC — годовые постоянные затраты предприятия в целом. Тогда

$$P^i = S_2^i - \max\{0; FC - S_2^{i-1}\} \quad (i = \overline{2, T}),$$

где $P^i = S_2^i - FC$. Период окупаемости постоянных затрат для предприятия в целом определяется по первому значению, когда $P^i \geq 0$.

Затем на основе рассчитанного срока окупаемости постоянных затрат можно проводить CVP-анализ или анализ безубыточности деятельности строительного предприятия, который предполагает расчет следующих показателей: безубыточный объем продаж центров прибыли и предприятия в целом, определение размера прибыли, зарабатываемого каждым центром прибыли в данный момент времени, а также определение влияния на финансовый результат деятельности центров прибыли каждого дополнительного объекта строительства.

Методика анализа безубыточности строительного производства базируется на следующем допущении: предприятие в течение всего периода времени покрытия постоянных затрат не будет получать прибыль, пока накопленные суммы покрытия не покроют всей суммы постоянных затрат, т. е. прибыль равна нулю в течение этого периода времени.

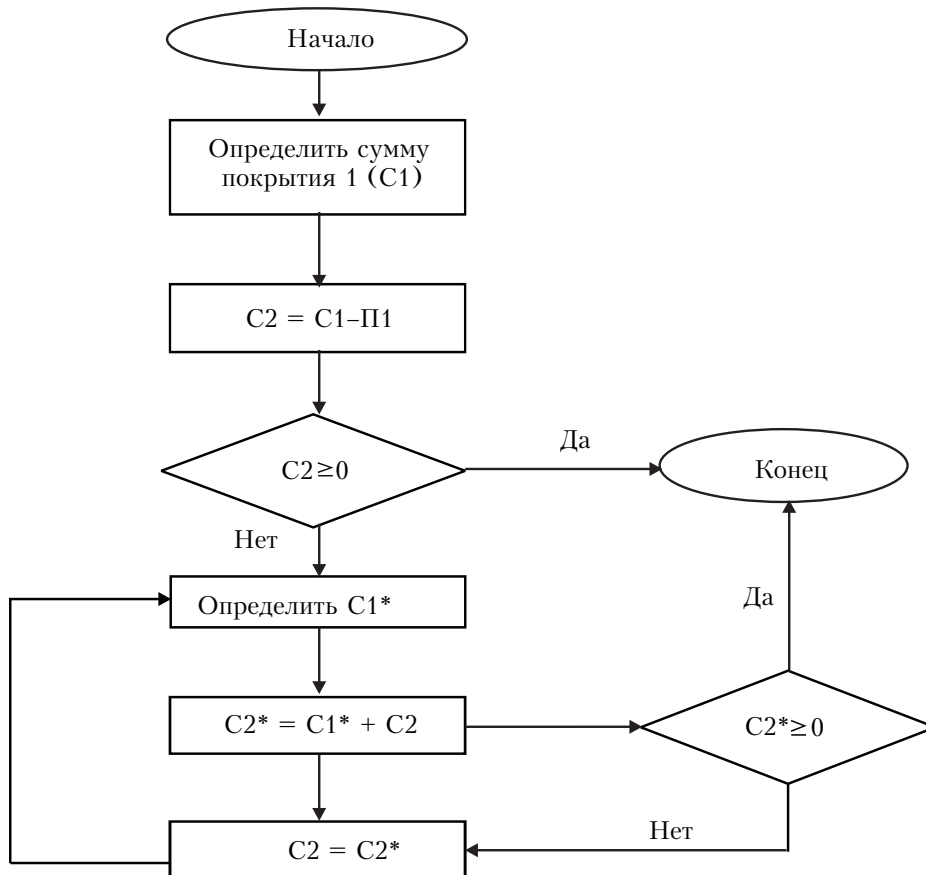


Рис. 1. Блок-схема расчета момента покрытия постоянных затрат предприятия

Более наглядно методику расчета срока окупаемости постоянных затрат можно представить с помощью блок-схемы (рис. 1), где $C1$ — сумма покрытия первого периода; $C1^*$ — сумма покрытия последующего периода; $C2$ и $C2^*$ —

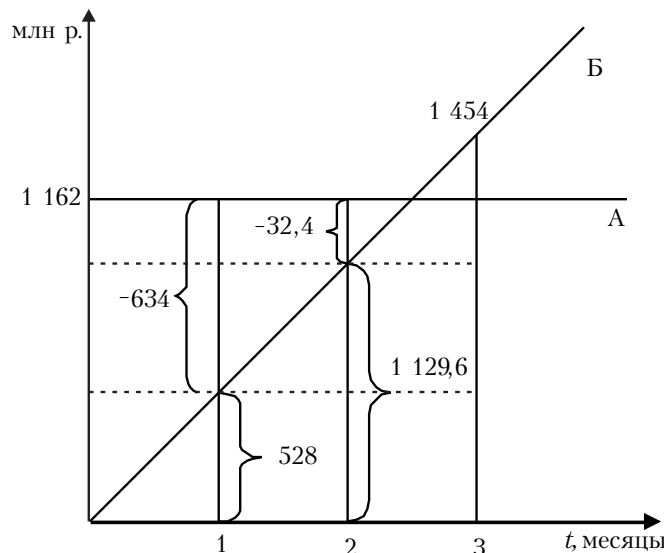


Рис. 2. Срок окупаемости постоянных затрат производства № 1:
 А — прямая постоянных затрат вспомогательного производства № 1;
 Б — прямая накопленных сумм покрытия производства № 1

суммы покрытия двух последующих периодов соответственно; $\Pi 1$ — годовая сумма постоянных затрат.

Практическую реализацию предложенной методики расчета срока окупаемости постоянных затрат проиллюстрируем графически на примере одной из строительных организаций (рис. 2).

Как видно, в первый месяц работы вспомогательному производству № 1 за счет суммы покрытия 1 удалось покрыть 528 млн р. специальных постоянных затрат из 1 162 млн р. необходимой годовой суммы. Во второй месяц — 601,6 млн р., в третий — 32,4 млн р. Таким образом, для производства № 1 срок окупаемости постоянных затрат составил 3 месяца его работы. Вспомогательное производство № 8 покрыло специальные постоянные затраты за 2 месяца работы. В целом же предприятие покрывает годовые постоянные затраты в размере 3 909 млн р. за 4 месяца работы.

На основании предложенной методики анализа безубыточности строительного производства видно, что как таковой точки безубыточности в традиционном ее понимании для организаций строительной отрасли не существует, поскольку невозможно четко выделить один конкретный вид продукции строительства с фиксированной ценой единицы продукции. Однако с уверенностью можно говорить о безубыточности деятельности центров прибыли и о строительной организации в целом.

По существу определение безубыточности деятельности строительной организации сводится к нахождению срока окупаемости постоянных затрат, который представляет собой такой период, по истечении которого предприятие начинает работать безубыточно, другими словами — за какой период оно возместит все постоянные издержки в полном объеме, а прибыль в течение этого времени принимается равной нулю.

Можно сделать вывод о том, что после достижения каждым центром прибыли и предприятием в целом срока окупаемости постоянных затрат все последующие заработанные суммы покрытия будут прибылью. Следовательно, все

последующие общепроизводственные и общехозяйственные издержки, включаемые в стоимость работ пропорционально выбранной базе (в соответствии с учетной политикой предприятия), будут также прибылью и принесут дополнительный доход.

нию с безубыточностью деятельности промышленного предприятия, которые сводятся к следующему:

- учет фактора времени;
- заработанные предприятием суммы покрытия постоянных затрат учитываются нарастающим итогом, пока годовая сумма постоянных затрат не будет покрыта полностью;
- прибыль принимается равной нулю в течение всего периода покрытия постоянных затрат;
- отражает специфику деятельности строительных организаций, не имеющих конечной готовой продукции.

Таким образом, внедряя в практику указанную методику анализа безубыточности центров прибыли строительная организация решает следующие важные задачи:

- определяет необходимое количество объектов строительства по их стоимости;
- имеет четкую методику принятия либо отвержения дополнительных заказов и изучения их влияния на финансовые результаты деятельности организации;
- имеет возможность четко планировать величину зарабатываемой прибыли;
- определять срок окупаемости постоянных затрат, по истечении которого предприятие начинает работать безубыточно;
- изучать влияние динамики объема строительно-монтажных работ на уровень прибыли предприятия;
- использовать эффект от масштаба производства — при 100 % загрузке производственных мощностей строительной организации постоянные затраты покрываются наиболее оптимально, что приведет к быстрейшему достижению срока окупаемости постоянных затрат, а это — к максимуму прибыли предприятия;
- оценить эффективность работы каждого центра прибыли в отдельности и предприятия в целом.

Итак, предлагаемая модель планирования и учета издержек строительной организации соответствует природе экономических процессов, протекающих в строительстве. Она отражает экономическую сущность процессов формирования, учета и разнесения постоянных затрат на центры прибыли строительной организации и служит базой для проведения анализа безубыточности деятельности центров прибыли и предприятия в целом.

Литература

1. *Вахрушина М.А.* Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям / М. А. Вахрушина. — 4-е изд., стер. — М.: Омега-Л, 2006.
2. *Костюкова, С.Н.* Теоретические аспекты и практическое применение контроллинга в принятии эффективных управленческих решений / С.Н. Костюкова // Вестн. Полоц. гос. ун-та. Сер. Д. Экон. и юрид. науки. — 2004. — □ 9.
3. *Костюкова, С.Н.* Современные подходы к принятию эффективных управленческих решений в контроллинге / С. Н. Костюкова // Вестн. Полоц. гос. ун-та. Сер. Д. Экон. и юрид. науки. — 2005. — □ 8.