

## **ПРОБЛЕМЫ «СУР-АНАЛИЗА» НА АВТОТРАНСПОРТНЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ В СИСТЕМЕ КОНТРОЛЛИНГА**

В последнее время повышенный интерес вызывает такой инструмент, как контроллинг. Однако имеющиеся разработки в области контроллинга являются, как правило, либо переводными работами авторов дальнего зарубежья, либо работами российских ученых. К сожалению, несмотря на большую научную и практическую значимость этих работ, использование многих изложенных в них разработок и положений на предприятиях Республики Беларусь без адаптации к отечественным экономическим и правовым условиям, а также отраслевым особенностям функционирования предприятий зачастую затруднено либо вообще невозможно.

Эффективное внедрение контроллинга на предприятиях автомобильного транспорта во многом определяется тем, насколько рационально удастся адаптировать разработанные методики в области контроллинга к отраслевым особенностям деятельности предприятий автотранспорта.

Реализация задач контроллинга требует разработки и использования конкретного инструментария по экономическому анализу деятельности предприятия, выполнения им определенных функций с целью формирования, обработки и представления релевантной экономической информации необходимой для управления.

Одной из методологических предпосылок контроллинга является концепция разделения затрат в зависимости от объема производства на переменные и постоянные, что позволяет изучать взаимосвязи и взаимозависимости между объемом производства, затратами и прибылью.

Деление затрат на содержание и эксплуатацию грузового автомобильного транспорта на постоянные и переменные, по нашему мнению, имеет некоторые особенности, связанные, прежде всего, с тем, что на предприятиях автотранспорта могут одновременно эксплуатироваться различные группы автомобилей, работающие по различным системам оплаты за транспортную работу, выраженную в различных показателях. А деление затрат на содержание и эксплуатацию грузового автомобильного транспорта на постоянные и переменные в экономической литературе предлагается осуществлять в основном по отношению к грузообороту.

Г.В. Савицкая отмечает, что на предприятиях автомобильного транспорта увеличение объема грузооборота снижает себестоимость услуг, так как с его ростом возрастают не все затраты, а только переменная их часть. Постоянные затраты не изменяются при увеличении или уменьшении объема грузооборота. Переменные затраты зависят от динамики грузооборота и при его увеличении возрастают и наоборот. Соответственно анализ проводится на основании зависимости затрат от грузооборота. Однако, это справедливо в том случае, когда

транспортная работа выполняется в тонно-километрах. Но грузооборот не всегда является показателем, характеризующим объем выполненных работ, оказанных услуг (он может характеризовать физическую работу по перемещению соответствующего количества груза на определенное расстояние, а не ту транспортную работу, которую приобретает (оплачивает) заказчик и на которую установлен тариф). Это связано с тем, что оплата происходит за транспортную работу, выраженную в различных показателях. При повременной системе оплаты грузооборот не учитывается и не может быть использован для анализа.

Таким образом, деление затрат на постоянные и переменные должно вестись в разрезе систем оплаты и факторов навлекающих соответствующие доходы и затраты (показатели выполненной транспортной работы), что позволит проводить более глубокий, всесторонний и точный маржинальный анализ затрат и анализ соотношения «затраты – объем производства – прибыль».

Анализ зависимости «затраты – объем производства – прибыль» (CVP-анализ) базируется на категории маржинального дохода (суммы покрытия) и делении затрат на постоянные и переменные. Он позволяет определить точку безубыточности и запас прочности, выявить изменение прибыли вследствие изменения переменных затрат, цен реализации, объема продаж, принять комплекс необходимых в сложившихся условиях мер по управлению предприятием.

Следует отметить, что данная модель строится с учетом ряда предположений и ограничений:

- поведение затрат и выручки можно с достаточной точностью выразить линейной функцией одной переменной – объема выпуска (эффективность использования ресурсов и цены на них остаются постоянными в рамках определенного интервала объема выпуска);

- ассортимент выпуска и реализации остается постоянным;

- объем производства равен объему реализации (что для предприятий автомобильного транспорта соответствует действительности, так как отсутствует незавершенное производство);

- все затраты можно классифицировать как постоянные и переменные;

- единственный способ влияния на затраты для руководителя – это изменение объема или структуры выпуска.

Для проведения «CVP-анализа» необходимы ограничения по выпуску однородной продукции (работ, услуг). Поэтому для изучения соотношения «затраты – объем производства – прибыль» на предприятиях автомобильного транспорта используются показатели по одному виду транспортных услуг. Л.Г. Сивчик предлагает проводить анализ исходя из грузооборота выраженного в тонно-километрах и тарифа за тонно-километр – так как данный вид перевозок занимает более 90 % в общем объеме грузооборота.

Однако, многие предприятия автомобильного транспорта перевозят не только грузы, но и пассажиров, работают по различным системам оплаты за транспортную работу (сдельной и повременной). Оплата происходит за транспортную работу, выраженную в различных показателях: в тоннах, тонно-километрах, километрах, часах и т.д. Причем такие перевозки могут занимать

достаточно большой удельный вес в общем объеме транспортной работы (на исследуемых предприятиях наибольший удельный вес занимает транспортная работа, выраженная в тонно-километрах и километрах) и оказывать большое влияние на затраты и прибыль, что в значительной степени может исказить результаты «СVP-анализа», проведенного по вышеуказанной методике. Кроме того, согласно Международному Стандарту Финансовой Отчетности № 18 «Выручка» и отечественным Инструкциям по бухгалтерскому учету «Доходы организации» и «Расходы организации» расходы признаются в отчете о прибылях и убытках на основании непосредственной связи между понесенными затратами и поступлениями по определенным статьям дохода.

Такой подход называется соответствием расходов и доходов. Исходя из этого, в бухгалтерском учете все доходы должны соотноситься с затратами на их получение, называемыми расходами. Такой подход должен соблюдаться и при делении затрат на постоянные и переменные, и при анализе зависимости «затраты – объем производства – прибыль».

Причем соотношение доходов и расходов должно выражаться исходя из тех натуральных показателей, которые навлекают соответствующие доходы и расходы (в нашем случае – это те показатели транспортной работы, по которым взимается плата за выполненную работу и устанавливаются соответствующие тарифы).

Таким образом, можно сделать вывод, что проводить анализ исходя только из грузооборота, выраженного в тонно-километрах и тарифа за тонно-километр на автотранспортных предприятиях, работающих по различным системам оплаты или применяющим разные тарифы за транспортную работу, выраженную в разных показателях, достаточно проблематично. В связи с чем, необходимо разработать показатель, характеризующий объем деятельности в натуральном выражении и отражающий зависимость доходов и расходов предприятия автомобильного транспорта, оказывающего услуги по перевозке грузов и пассажиров, выраженные в разных показателях транспортной работы.

Таким показателем может стать приведенный грузооборот, методику расчета которого еще предстоит адаптировать к системе контроллинга. Учет использования грузового автотранспорта необходимо вести по всему комплексу показателей использования грузовых машин в разрезе действующих систем оплаты, групп транспорта, видов перевозок, рейсам, маршрутам, исходя из запросов и нужд управления (а не статистических органов).