

УДК 657

**МЕТОДИКА УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ФАКТИЧЕСКОГО ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ
АВИАПЕРЕВОЗОК НА УСЛОВИЯХ ОПЕРАТИВНОГО ЛИЗИНГА****М.А. МАКЕЙ***(Национальная авиакомпания «Белавиа», Минск)*

Раскрывается сущность понятия «управленческий учет», обосновывается необходимость внедрения и совершенствования управленческого учета в авиационной отрасли. Автором предлагается рассматривать лизинговую сделку воздушных судов в качестве самостоятельного объекта управленческого учета и анализа; лизинговую сделку подразделять на 3 этапа, каждый из которых состоит из отдельных бизнес-процессов, описывающих всю совокупность хозяйственных операций, связанных с фактическим осуществлением лизинговой сделки в хронологической последовательности. На базе основного бухгалтерского уравнения автором предложена методика управленческого учета фактического осуществления авиаперевозок на условиях оперативного лизинга, которая позволит генерировать новые информационные массивы для оценки эффективности лизинговых сделок и вырабатывать оптимальные управленческие решения, касающиеся как уже существующих, так и будущих лизинговых проектов.

С развитием рыночных отношений в экономическую жизнь нашей страны вошли такие новые понятия, как управленческий учет и анализ. Эти понятия тесно связаны с рынком, конкуренцией, эффективным управлением предприятием. Управленческий учет является отдельным видом системного бухгалтерского учета и призван обеспечить информацией менеджмент предприятия и помочь ему в принятии обоснованных управленческих решений. Ведение управленческого учета не является обязательным для предприятия и не подчиняется каким бы то ни было нормативно-правовым документам. В отличие от финансового бухгалтерского учета, который охватывает предприятие в целом, рассматривая его как единый хозяйственный комплекс, в управленческом учете информация агрегируется на уровне отдельных частей предприятия, видов и сфер деятельности, сегментов рынка, отдельных заказов и продуктов. В управленческом учете уделяется внимание мельчайшим деталям и самым незначительным факторам (особенно это касается расходов), поэтому управленческому учету можно дать определение аналитический, в отличие от финансового учета, который является синтетическим.

Американские ученые Р. Энтони и Дж. Рис дают следующее определение термину управленческий учет: «Управленческий учет – это процесс в рамках организации, который обеспечивает управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, собственно управления и контроля за деятельностью организации. Этот процесс включает выявление, измерение, сбор, анализ, подготовку, интерпретацию, передачу и прием информации, необходимой управленческому аппарату для выполнения его функций» [1]. По мнению российских экономистов Н.А. Адамова и В.Е. Чернышова, в управленческом учете на первый план выдвигаются управленческие задачи, требующие для своего решения не только знаний традиционной бухгалтерии, но и технико-экономического планирования, статистики, анализа хозяйственной деятельности, развитого математического аппарата и современной вычислительной техники [2].

Необходимость внедрения управленческого учета в авиационной отрасли. Вопросы, связанные с внедрением и совершенствованием управленческого учета, получили широкое развитие в научных трудах зарубежных и отечественных специалистов (К. Друри, Р. Энтони, Дж. Риса, Дж. Фостера, Ч. Хорнгрена, М.А. Вахрушиной, В.Ф. Паляя и др.). Тем не менее как в отечественной, так и в зарубежной практике, мало внимания уделяется изучению реального опыта внедрения управленческого учета на предприятиях конкретных отраслей. В частности, это касается воздушного транспорта, где проблема внедрения и совершенствования управленческого учета в авиакомпаниях до сих пор не привлекла широкого внимания исследователей.

Необходимость внедрения и совершенствования управленческого учета в авиационной отрасли обусловлена, во-первых, возникновением новой системы отношений, связанных с лизингом воздушных судов авиакомпаниями Республики Беларусь, что требует новых подходов при подготовке и анализе информации для оценки эффективности конкретных лизинговых сделок; во-вторых, отсутствием методических разработок в указанной области; в-третьих, спецификой авиационной отрасли.

Перспективное развитие авиакомпаний Республики Беларусь невозможно без обновления собственного парка воздушных судов, экономичных в топливном отношении. Начиная с 90-х годов XX столетия в мировой авиации стала широко применяться практика лизинга воздушных судов, когда заинтересованные авиаперевозчики вместо покупки воздушного судна у его производителя или бывших его владельцев используют новые или использовавшиеся ранее воздушные суда на основе соглашения о лизинге [3]. Жесточайшая конкуренция со стороны иностранных авиаперевозчиков, физический и моральный износ

собственного авиапарка, введение Европейским Союзом ограничительных мер на полеты белорусских авиаперевозчиков обусловили необходимость приобретения воздушных судов западного производства на условиях лизинга. Первую лизинговую сделку заключила авиакомпания «Белавиа» в 2003 году, взяв в оперативный лизинг воздушное судно Boeing 737/500. В настоящее время воздушный флот авиакомпании «Белавиа» насчитывает 13 воздушных судов западного производства, 12 из них эксплуатируются на условиях оперативного лизинга.

Постановка проблемы. В настоящее время применяемая система финансового бухгалтерского учета и отчетности в авиакомпании «Белавиа» не предполагает четкого и однозначного выделения той группы хозяйственных операций, которые обусловлены ходом осуществления лизинговых контрактов воздушных судов. В результате этого в бухгалтерской отчетности отражается лишь общее финансовое положение и общие финансовые результаты деятельности авиакомпании без возможности объективной оценки того эффекта, который оказывают на эти показатели реальный ход осуществления лизинговой сделки. В этой связи нами предлагается рассматривать лизинговую сделку в качестве самостоятельного объекта управленческого учета и генерировать новые информационные массивы данных путем вычленения из общего фактического информационного массива учетно-аналитических данных той его части, которая касается хода конкретной лизинговой сделки. Для этого нами была разработана методика управленческого учета фактического осуществления авиаперевозок на условиях оперативного лизинга.

Методика управленческого учета фактического осуществления авиаперевозок на условиях оперативного лизинга. В основу предлагаемой методики нами положено основное бухгалтерское уравнение, позволяющее увязать в единую систему 5 групп основных финансово-экономических показателей деятельности авиакомпании (формула (1)):

$$\text{Активы} = \text{Обязательства} + \text{Капитал} + \text{Доходы} - \text{Расходы}. \quad (1)$$

Описываемый ниже алгоритм имеет в своей основе:

- 1) используемые в авиаперевозках классификационные признаки доходов и расходов;
- 2) валютное исчисление экономических показателей по причине того, что большинство доходов и расходов авиакомпании получает и производит в валюте;
- 3) принцип двойной записи;
- 4) установление взаимосвязей между 5 группами основных финансово-экономических показателей деятельности авиакомпании, которые агрегируются на уровне баланса и отчета о прибылях и убытках.

Придерживаясь такого подхода можно отразить всю совокупность тех бизнес-процессов, которые составляют основу практического осуществления лизинговой сделки в хронологической последовательности. Для этого нами разработан алгоритм реализации на практике методики управленческого учета фактического осуществления авиаперевозок на условиях оперативного лизинга, который состоит из следующих шагов:

- 1) выделение этапов хода лизинговой сделки, включающих в себя определенную совокупность бизнес-процессов;
- 2) выделение бизнес-процессов каждого из этапов лизинговой сделки, описывающих всю совокупность хозяйственных операций, возникающих при осуществлении лизинговой сделки;
- 3) расчет стоимостной оценки бизнес-процессов;
- 4) составление сводной аналитической таблицы, отражающей все бизнес-процессы лизинговой сделки и увязывающей 5 групп основных финансово-экономических показателей;
- 5) расчет влияния отдельных бизнес-процессов на величину активов, обязательств, капитала, доходов и расходов авиакомпании.

1. Выделение этапов хода лизинговой сделки, включающих в себя определенную совокупность бизнес-процессов. Предлагается выделять следующие 3 этапа хода лизинговой сделки:

- 1) заключение договора лизинга и подготовка воздушного судна к эксплуатации;
- 2) эксплуатация воздушного судна;
- 3) окончание договора лизинга воздушного судна.

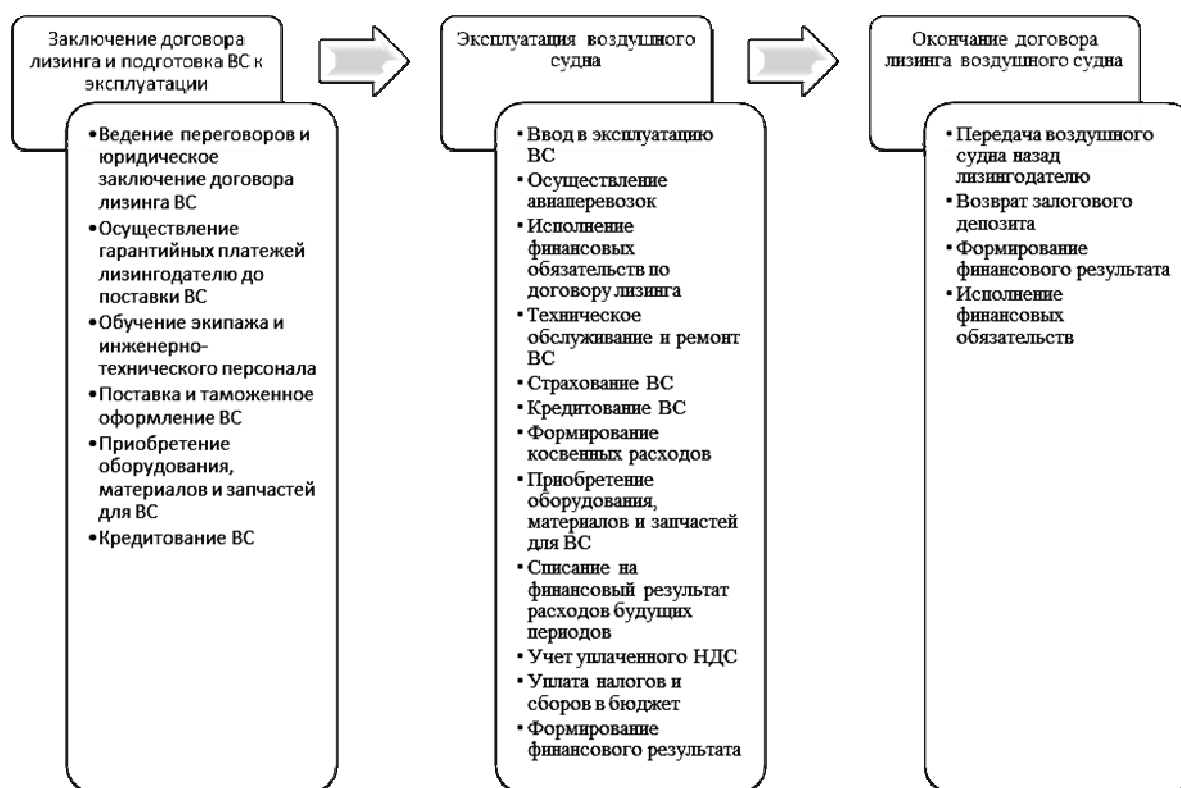
2. Выделение бизнес-процессов каждого из этапов лизинговой сделки, описывающих всю совокупность хозяйственных операций, возникающих при осуществлении сделки оперативного лизинга. Под бизнес-процессом нами понимаются любые факты хозяйственной жизни, которые вызывают изменения во взаимоотношениях авиакомпании с ее контрагентами и/или под влиянием которых происходят изменения в системе основных финансово-экономических показателей деятельности авиакомпании (активах, обязательствах, капитале, доходах и расходах).

1 этап «Заключение договора лизинга и подготовка воздушного судна к эксплуатации» включает в себя следующие бизнес-процессы: ведение переговоров и юридическое заключение договора лизинга воздушного судна; осуществление гарантийных платежей лизингодателю до поставки воздушного судна; обучение экипажа и инженерно-технического персонала; поставка и таможенное оформление воздушно-

го судна; приобретение оборудования, материалов и запчастей для воздушного судна; кредитование воздушного судна.

2 этап «Эксплуатация воздушного судна» состоит из следующих бизнес-процессов: ввод в эксплуатацию воздушного судна; осуществление авиаперевозок; исполнение финансовых обязательств по договору лизинга; техническое обслуживание и ремонт воздушного судна; страхование воздушного судна; кредитование воздушного судна; формирование косвенных расходов; приобретение оборудования, материалов и запчастей для воздушного судна; списание на финансовый результат расходов будущих периодов; учет уплаченного налога на добавленную стоимость; уплата налогов и сборов в бюджет; формирование финансового результата. Перечисленные бизнес-процессы (за исключением «ввода в эксплуатацию воздушного судна») постоянно воспроизводятся в течение всего срока лизингового договора. Как правило, длительность договоров оперативного лизинга в авиации составляет от 5 до 10 лет.

3 этап «Окончание договора лизинга воздушного судна» включает в себя следующие бизнес-процессы: передача воздушного судна назад лизингодателю; возврат залогового депозита; формирование финансового результата; исполнение финансовых обязательств. Этапы сделки оперативного лизинга и относящиеся к ним бизнес-процессы представлены на рисунке.



Этапы и бизнес-процессы сделки оперативного лизинга

3. Расчет стоимостной оценки бизнес-процессов. Каждый бизнес-процесс лизинговой сделки состоит из совокупности хозяйственных операций, которые имеют стоимостную оценку. Информация для расчетов берется из документов аналитического и регистров синтетического финансового бухгалтерского учета, а также оперативно-технических документов и внутренней отчетности авиакомпании.

4. Составление сводной аналитической таблицы, отражающей все бизнес-процессы лизинговой сделки и увязывающей 5 групп основных финансово-экономических показателей. Вся совокупность расчетов и порядок их фактического отражения в разрезе бизнес-процессов и групп показателей основного бухгалтерского уравнения обобщаются в сводной аналитической таблице, описывающей лизинговую сделку. В таблице 1 представлены данные за один отчетный период хода осуществления лизинговой сделки на этапе «Эксплуатация воздушного судна» (данные условные).

5. Расчет влияния отдельных бизнес-процессов на величину активов, обязательств, капитала, доходов и расходов авиакомпании. На основании данных таблицы 1 может быть составлена аналитическая таблица, отражающая влияние отдельных бизнес-процессов лизинговой сделки на величину активов, обязательств, капитала, доходов и расходов авиакомпании за конкретный отчетный период (табл. 2).

Таблица 1

Сводная аналитическая таблица, описывающая лизинговую сделку за отчетный период, тыс. долл.

Содержание этапов, бизнес-процессов и хозяйственных операций	Тип хозяйственной операции	Код счета БУ		Активы		Обязательства		Соответственный капитал		Расходы		Доходы	
		Д	К	Д	К	Д	К	Д	К	Д	К	Д	К
Остатки на начало года	-	-	-	7 002,2	-	-	5 337,3	-	1 664,9	0,0	-	-	0,0
2 этап: Эксплуатация воздушных судов													
Осуществление авианеперевозок													
Доходы от выполнения авианеперевозок	Оплата	50, 51, 52	62	8 145,7			8 145,7						
	Списание на финансовый результат	62	90			9 583,2							9 583,2
Налоги и сборы из выручки	Начисление	90	68				0,0					0,0	
Прямые расходы на полет (авиационные ГСМ, аэропортовое и аэронавигационное обслуживание, сдельная з/п экипажа, питание пассажиров и др.)	Начисление	20	10, 76, 70, 69	5 080,2	1 635,4		3 444,8						
	Списание на финансовый результат	90	20		5 080,2						5 080,2		
	Оплата	76, 70, 69	51, 52		4 133,8	4 133,8							
Исполнение финансовых обязательств по договору лизинга													
	Начисление	20	76	1 691,8			1 691,8						
Расходы на лизинговые платежи	Списание на финансовый результат	90	20		1 691,8						1 691,8		
	Оплата	76	52		1 662,5	1 662,5							
	Зачет предоплаты	76	76		54,0	54,0							
Техобслуживание и ремонт воздушных судов													
	Начисление	20, 97	60, 76, 10, 70, 69	358,9	169,8		189,1						
Расходы на техобслуживание и ремонт воздушных судов	Списание на финансовый результат	90	20		358,9						358,9		
	Оплата	60, 76, 70, 69	51, 52		506,9	506,9							

Продолжение таблицы 1

Страхование воздушных судов										
Оплата	76	51, 52	324,8	324,8						
Начисление	20	76	370,8		370,8					
Зачет предоплаты	76	76	46,0	46,0						
Списание на владельцев воздушных судов	90	20	370,8						370,8	
Формирование косвенных расходов										
Начисление	20, 25	70, 69, 76, 02, 68, 10	452,3	5,1	447,2					
Списание на финансовые результаты	90	20, 25	452,3						452,3	
Оплата	70, 69, 68, 76	51, 52	525,0	525,0						
Начисление	26	70, 69, 76, 02, 68, 10	759,7	43,2	716,5					
Списание на финансовые результаты	90	26	759,7						759,7	
Оплата	60, 70, 69, 76	51, 52	1 021,9	1 021,9						
Приобретение оборудования, материалов и запчастей для ВС										
Начисление	08, 10	60, 76	1 820,9		1 820,9					
Оплата	60, 76	51, 52	2 260,4	2 260,4						
Учет налога на добавленную стоимость										
Начисление	18	60, 76	501,1		501,1					
Оплата	60, 76	51, 52	660,8	660,8						
Начисление	68	18	660,8	660,8						
Уплата налогов и сборов в бюджет										
Начисление	68	68	14,7	14,7						
Оплата	68	51	0,0	0,0						
Оплата НДС из бюджета	51	68	750,9	750,9						

Окончание таблицы 1

Формирование финансового результата										
Сопоставление доходов и расходов за период	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Фин. результат: Прибыль (по кредиту) Убыток (по дебету)	99	90						869,5	869,5	
Обороты за год	-	-	20 593,1	23 189,7	20 794,0	17 327,9	0,0	869,5	9 583,2	0,0
Изменение в активах, обязательном и собственном капитале за год	-	-	-	2 596,6	3 466,1	-	-	869,5	-	-
Остатки на конец года	-	-	4 405,6	-	-	1 871,2	-	2 534,4	0,0	-
										0,0

Таблица 2

Влияние отдельных бизнес-процессов лизинговой сделки на величину активов, обязательств, капитала, доходов и расходов авиакомпании за отчетный период, тыс. долл.

Бизнес-процессы	Активы		Обязательства		Собственный капитал		Расходы		Доходы	
	Д	К	Д	К	Д	К	Д	К	Д	К
Остатки на начало года	7 002,2	-	-	5 337,3	-	1 664,9	0,0	-	-	0,0
2 этап: Эксплуатация воздушных судов										
Осуществление авиaperевозок	2 376,5		2 126,5				5 080,2			9 583,2
Исполнение финансовых обязательств по договору лизинга		1 716,5	24,7				1 691,8			
Техобслуживание и ремонт воздушных судов		676,7	317,8				358,9			
Страхование воздушных судов		370,8					370,8			
Формирование косвенных расходов		1 595,2	383,2				1 212,0			
Приобретение оборудования, материалов и запчастей для воздушных судов		439,5	439,5							
Учет налога на добавленную стоимость		159,7	159,7							
Уплата налогов и сборов в бюджет		14,7	14,7							
Формирование финансового результата							869,5	869,5		
Обороты за год	2 376,5	4 973,1	3 466,1	0,0	0,0	869,5	9 583,2	0,0	0,0	9 583,2
Изменение в активах, обязательном и собственном капитале за год	-	2 596,6	3 466,1	-	-	869,5	-	-	-	-
Остатки на конец года	4 405,6	-	-	1 871,2	-	2 534,4	0,0	-	-	0,0

В заключение исследования можно сделать следующие **выводы**:

1) рассмотрение лизинговой сделки в качестве самостоятельного объекта управленческого учета и анализа позволит менеджменту авиакомпании получать информацию в необходимых аналитических разрезах и на ее основе выработать оптимальные управленческие решения, касающиеся как уже существующих, так и будущих лизинговых проектов;

2) разработанная нами методика управленческого учета фактического осуществления авиаперевозок на условиях оперативного лизинга позволяет сделать прозрачными стоимостные потоки авиакомпании и обеспечить единую методологию увязки между показателями активов, обязательств, капитала, доходов и расходов авиакомпании и на этой основе получить достоверную информацию об эффективности лизинговых операций за каждый отчетный период и в целом за весь срок лизингового контракта. Накопление таких аналитических данных полезно не только с точки зрения анализа факторов, оказывающих влияние на эффективность уже заключенных лизинговых контрактов, но и на стадии переговоров по поводу заключения новых контрактов.

ЛИТЕРАТУРА

1. Энтони, Р. Учет: ситуации и примеры / Р. Энтони, Дж. Рис; пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 560 с.
2. Адамов, Н.А. Организация управленческого учета в строительстве / Н.А. Адамов, В.Е. Чернышев. – СПб.: Питер, 2006. – 192 с.
3. Бордунов, В.Д. Международное воздушное право: учеб. пособие / В.Д. Бордунов. – М.: НОУ ВКШ «Авиабизнес», 2007. – 464 с.

Поступила 02.02.2011

TECHNIQUE OF THE ADMINISTRATIVE ACCOUNT OF ACTUAL REALIZATION OF AIR SERVICE ON THE TERMS OF OPERATIVE LEASING

M. MAKEI

The article reveals the essence of the concept of “managerial accounting”, proves the necessity of introduction and perfection of the managerial accounting for aviation branch; the author suggests to consider the leasing transaction of aircrafts as an separate object of the managerial accounting and analysis; the leasing transaction is offered to be subdivided into 3 stages, which of them consists of separate business processes, which describe all set of economic operations of actual realization of the leasing transaction in chronological sequence; on the basis of the basic accounting equation the author proposed a method of managerial accounting of the actual realization of air traffics on the terms of operative leasing, which will allow to generate new information files for an estimation of efficiency of leasing transactions and to make optimum administrative decisions about existent and future leasing projects.