

THE PROBLEMS OF INFORMATION SUPPORT FOR SUSTAINABLE AGRICULTURE

*Schirobokov V. G., doctor of economic sciences, professor, Voronezh State Agricultural University after K. D. Glinka
Altukhova Y. V., Ph.D. student, University of Paris Dauphine, Paris, France*

At the present time there is a lack of reliable and comprehensive environmental, economic and social information. Moreover, the concept of sustainable development has not yet received a universally accepted definition and causes debate. In this regard, the problems of sustainable development's definition and of sustainable agriculture's one in particular have been studied.

The systems of indicators and of accounting seem to us the pertinent tools to maintain and analyze key components of sustainable development. The format of the strategic balance, which reflects the natural assets, natural capital and environmental obligations have been proposed. Existing approaches to assessing sustainable development of agricultural enterprises on the basis of indicators have been analysed. The French technique for analyzing sustainable development of agricultural enterprises, including a set of indicators of economic, environmental and socio-territorial aspects of sustainability, have been adapted.

МЕТОДИКА УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ФАКТИЧЕСКОГО ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ АВИАПЕРЕВОЗОК НА УСЛОВИЯХ ФИНАНСОВОГО ЛИЗИНГА

*М. А. Макей
магистрантка кафедры бухгалтерского учета,
анализа и аудита в ОНХ*

В статье обосновывается необходимость управленческого учета в авиационной отрасли, описаны его основные источники. Автором предложена методика управленческого учета фактического осуществления авиаперевозок на условиях финансового лизинга, которая позволит генерировать новые информационные массивы для оценки эффективности лизинговых сделок авиакомпании и на их основе вырабатывать оптимальные управленческие решения.

The article proves the necessity of managerial accounting in the aviation branch and describes its main sources. The author proposes a method of managerial accounting of the actual realization of air traffics on the terms of financial leasing, which allows to generate new information files for an estimation of efficiency of leasing transactions of the airline and to make optimum administrative decisions.

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 [1]. 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 г., взяв в оперативный лизинг воздушное судно Boeing 737/500. В дальнейшем авиакомпания регулярно пополняла свой авиапарк воздушными судами западного производства. В настоящее время воздушный флот авиакомпании «Белавиа» насчитывает 13 воздушных судов западного производства, все они эксплуатируются на условиях лизинга.

В существующей практике лизинг воздушных судов подразделяется на финансовый и оперативный. Финансовый лизинг используется авиаперевозчиками для избежания капитальных затрат, возникающих при покупке воздушного судна непосредственно у изготовителя. Срок финансового лизинга может совпадать со сроком полного износа самолета (20–25 лет). Финансовый лизинг представляет собой долгосрочную сделку, а это означает переход всех рисков его эксплуатации, в том числе неизбежного устаревания воздушного судна, на лизингополучателя [1]. Из полученных доходов лизингополучатель осуществляет лизинговые платежи и по окончании срока действия договора может стать собственником воздушного судна, если это предусмотрено договором лизинга (так называемый опцион).

Оперативный лизинг призван обеспечить оперативные потребности авиаперевозчика в дополнительных воздушных судах, после чего воздушное судно возвращается лизингодателю. Лизингодатель является собственником воздушного судна и несет риски поломки и потери воздушного судна, включая риск его устаревания.

Лизингополучатель расценивает лизинг по договору оперативного лизинга как забалансовую сделку, уменьшая тем самым финансовые обязательства авиакомпании в бухгалтерской отчетности.

Оперативный лизинг не связан со значительными первоначальными единовременными расходами со стороны лизингополучателя в отличие от долгосрочного финансового лизинга: при финансовом лизинге первоначальный платеж составляет 15–30 % стоимости воздушного судна, при оперативном – залоговый депозит равен примерно 3–6-кратному размеру ежемесячных лизинговых платежей. Таким образом, оперативный лизинг выгоден особенно для тех авиаперевозчиков, которые не имеют достаточно средств для покупки воздушных судов или их приобретения на основе финансового лизинга.

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. Палия 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 лизинговых сделок; во-вторых, отсутствием методических разработок в указанной области; в-третьих, спецификой авиационной отрасли.

Как известно, в финансовом бухгалтерском учете не предполагается выделение в качестве отдельного объекта учета всей совокупности взаимоотношений, связанных с лизингом, т.е. ведется «котловой» учет, в результате чего в финансовой отчетности отражаются общие активы, обязательства, доходы и расходы авиакомпании, складывающиеся в результате всей деятельности авиакомпании. Т.е. в общем бухгалтерском балансе, отчете о прибылях и убытках и других отчетах активы, обязательства, доходы и расходы авиакомпании показаны как синтетические показатели, находящиеся под влиянием не только хода осуществления лизинговых сделок, но и авиаперевозок, выполняемых воздушными судами, принадлежащими на праве собственности, а также других видов деятельности (заправка топливом авиакомпаний, техническое обслуживание воздушных судов). Поэтому для оценки эффективности лизинга воздушных судов необходимо выделять из общего информационного потока данных те хозяйственные операции, которые обусловлены фактом осуществления лизинговой сделки, и давать оценку активам, обязательствам, доходам и расходам авиакомпании под влиянием лизинга воздушных судов, т.е. внутри общего бухгалтерского учета надо выделять видовую деятельность, связанную с лизингом, а это можно сделать только в системе управленческого учета и анализа. Т.о., на наш взгляд, представляется правомочным рассматривать лизинговую сделку как особый объект управленческого учета и анализа.

В отличие от финансового бухгалтерского учета, который стандартизируется и унифицируется на уровне международных стандартов и национальных законодательств, регулирующих порядок ведения учета и составления отчетности, управленческий учет резко специфичен и зависит от особенностей организации, технологии, экономики, финансов, налогообложения, ценообразования конкретной отрасли экономики и конкретного предприятия, поэтому и методики управленческого учета носят ярко выраженный узко специализированный характер. Их особенностью является отражение всех тех специфических моментов и факторов, присущих тому предприятию, для которого такие методики разрабатываются и на котором они применяются.

Основным источником информации для управленческого учета являются данные финансового бухгалтерского учета, так как именно в процессе финансового бухгалтерского учета осуществляется непрерывное по времени и объему документирование всех хозяйственных операций предприятия. Вместе с тем, одних данных финансового учета для принятия рациональных управленческих решений недостаточно. Поэтому в управленческом учете используется доступная как внутренняя, так и внешняя информация, которая может быть полезна. Источники информации управленческого учета и анализа в авиакомпаниях представлены на рисунке 1.

Специфика деятельности авиакомпаний такова, что для эффективного управления приходится применять обширные массивы разнохарактерных данных, затрагивающих все аспекты воздушных перевозок (технические, правовые, организационно-экономические, нормы международного авиационного права и др.), и в этой связи нами предлагается сконструировать на основе методики управленческого учета набор данных, при помощи которого может быть оценена эффективность отдельных бизнес-процессов лизинговой сделки, лизинговая сделка в целом и вся совокупность лизинговых сделок авиакомпании. В настоящее время такая методика применительно к деятельности авиакомпаний отсутствуют и в специальной литературе не описана.



Рис. 1. Информация, необходимая для целей управленческого учета в авиакомпаниях

Методика управленческого учета фактического осуществления авиаперевозок на условиях финансового лизинга

В основу предлагаемой методики нами положено основное бухгалтерское уравнение, позволяющее увязать в единую систему 5 групп основных финансово-экономических показателей деятельности авиакомпании:

$$\text{Активы} = \text{Обязательства} + \text{Капитал} + \text{Доходы} - \text{Расходы}$$

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 следующий алгоритм реализации на практике методики управленческого учета фактического осуществления авиаперевозок на условиях оперативного лизинга, он 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. Определение стоимостной оценки бизнес-процессов;
4. Составление сводного аналитического отчета по хронологии осуществления лизинговой сделки в разрезе бизнес-процессов и 5 групп показателей основного бухгалтерского уравнения;
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, вызывая 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 воздушного судна; приобретение основных средств для обслуживания воздушного судна; приобретение материалов и запчастей для воздушного судна; кредитование воздушного судна; целевое финансирование.

2 этап «*Эксплуатация воздушного судна*» длится весь срок лизинговой сделки и состоит из следующих бизнес-процессов: ввод в эксплуатацию воздушного судна; реализация авиаперевозок; осуществление авиаперевозок; исполнение финансовых обязательств по договору лизинга; техническое обслуживание и ремонт воздушного судна; страхование воздушного судна; кредитование воздушного судна; целевое финансирование; формирование прочих производственных расходов; приобретение оборудования, материалов и запчастей для воздушного судна; списание на финансовый результат расходов будущих периодов; учет налога на добавленную стоимость; уплата налогов и сборов в бюджет; формирование финансового результата. Перечисленные выше бизнес-процессы (за исключением «Ввода в эксплуатацию воздушного судна») постоянно воспроизводятся в течение всего срока лизингового договора. Некоторые бизнес-процессы могут отсутствовать (например, целевое финансирование или кредитование воздушного судна).

3 этап «*Окончание договора лизинга воздушного судна*» включает в себя следующие бизнес-процессы: переход права собственности на воздушное судно лизингополучателю; возврат залогового депозита; формирование финансового результата; исполнение финансовых обязательств.

Этапы сделки финансового лизинга и относящиеся к ним бизнес-процессы представлены на рисунке 2.

3. Определение 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 сводного аналитического отчета по хронологии осуществления лизинговой сделки в разрезе бизнес-процессов и 5 групп показателей основного бухгалтерского уравнения. Вся совокупность расчетов и порядок их фактического отражения в разрезе бизнес-процессов и групп показателей основного бухгалтерского уравнения обобщаются в сводном аналитическом отчете, описывающем лизинговую сделку. В таблице 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 может быть составлена аналитическая таблица, отражающая чистое влияние отдельных бизнес-процессов лизинговой сделки на величину активов, обязательств, капитала, доходов и расходов авиакомпании за отчетный период. Для этого по каждому бизнес-процессу сначала определяются дебетовые и кредитовые обороты по каждой группе финансово-экономических показателей основного бухгалтерского уравнения, а затем производится сопоставление дебетовых и кредитовых оборотов, в результате чего определяется чистое влияние бизнес-процесса на величину активов, обязательств, капитала, доходов и расходов.

Сводный аналитический отчет, описывающий лизинговую сделку за отчетный период, тыс. долл.

Содержание этапов, бизнес-процессов и хозяйственных операций	Тип хоз. операции	Код счета БУ		Активы		Обязательства		Собственный капитал		Расходы		Доходы	
		Д	К	Д	К	Д	К	Д	К	Д	К	Д	К
Остатки на начало года				11 414,2			11 741,9	327,7		0,0			0,0
2 этап: Эксплуатация ВС													
Реализация авиаперевозок													
Доходы от выполнения авиаперевозок	Оплата	50, 51, 52	62	8 006,7			8 006,7						
Прямые расходы на реализацию авиаперевозок (комиссионные отчисления агентам и бронирование)	Начисление	26	76	367,0			367,0						
	Спис.на фин.рез.	90	26		367,0				367,0				
	Оплата	76	51, 52		367,0	367,0							
Осуществление авиаперевозок													
Доходы от выполнения авиаперевозок	Спис.на фин.рез.	62	90			8227,1							8227,1
Налоги и сборы, уплачиваемые из выручки	Начисление	90	68				164,5				164,5		
Прямые расходы на полет (авиаГСМ, аэропорт. обслуж., аэронавигац. обслуж., сдельная з/п экипажа, питание пассажиров и др.)	Начисление	20	10, 76, 70, 69	4164,0	1560,0		2604,0						
	Спис.на фин.рез.	90	20		4 164,0				4 164,0				
	Оплата	76, 70, 69	51, 52		2 012,3	2 012,3							
Исполнение финансовых обязательств по договору лизинга													
Расходы на возмещение контрактной стоимости ВС	Оплата	76	52		1 098,9	1 098,9							
Расходы на вознаграждение лизингодателя	Начисление	20	97	341,1	341,1								
	Спис.на фин.рез.	90	20		341,1				341,1				
	Оплата	76	52		341,1	341,1							

Расходы на переменную часть лизинговых платежей	Начисление	20	76	890,4			890,4						
	Спис.на фин.рез.	90	20		890,4				890,4				
	Оплата	76	52		880,5	880,5							
Техобслуживание и ремонт ВС													
Расходы на техобслуживание и ремонт ВС	Начисление	20	60, 76, 10, 70...	949,9			949,9						
	Спис.на фин.рез.	90	20		949,9				949,9				
	Оплата	60, 76, 70, 69	51, 52		730,1	730,1							
Страхование ВС													
Расходы на страхование «каско» и гражданской ответственности владельцев ВС	Оплата	76	51, 52	31,9	309,9	278,0							
	Начисление	20	76	317,7			317,7						
	Спис.на фин.рез.	90	20		317,7				317,7				
	Зачет предопл.	76	76		39,7	39,7							
Амортизация ВС													
Амортизация контрактной стоимости ВС	Начисление	20	02	1 098,9	1 098,9								
	Спис.на фин.рез.	90	20		1 098,9				1 098,9				
Амортизация присоединенной стоимости ВС	Начисление	20	02	224,7	224,7								
	Спис.на фин.рез.	90	20		224,7				224,7				
Целевое финансирование													
Поступление целевого финансирования из внебюджетного фонда развития гражданской авиации	Оплата	51, 52	86	1 000,0					1 000,0				
И так далее...													
Формирование финансового результата													
Сопоставление доходов и расходов за период	-	-	-						8 873,4		164,5	8 227,1	
Фин. результат: Прибыль (по кредиту)/ Убыток (по дебету)	Начисление	99	90				810,8					810,8	
Обороты за год	-	-	-	20 573,8	20 835,7	16 449,1	15 998,0	810,8	1 000,0	8 873,4	0,0	164,5	9 037,9
Изменение за год	-	-	-	-	261,9	451,1	-	-	189,2	-	-	-	-
Остатки на конец года	-	-	-	11 152,3	-	-	11 290,8	138,5	-	0,0	-	-	0,0

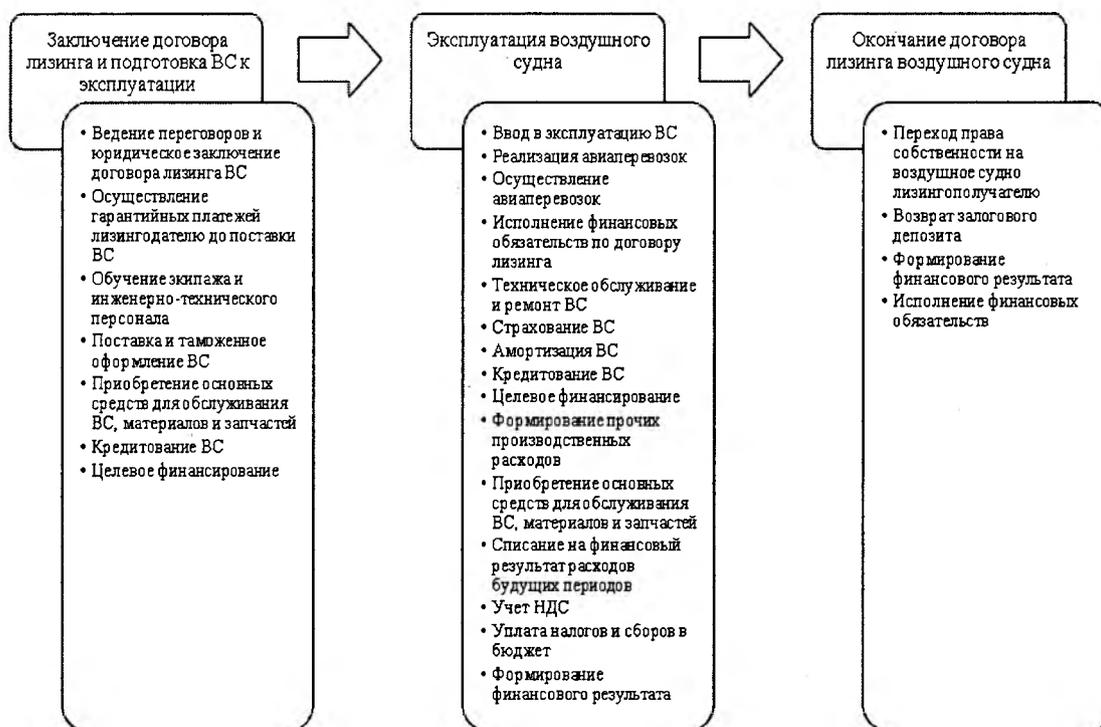


Рис. 2. Этапы и бизнес-процессы сделки финансового лизинга

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.

2. Разработанная нами методика управленческого учета фактического осуществления авиaperевозок на условиях финансового 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.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ:

1. Бордунов, В. Д. Международное воздушное право: учебн. пособие / В. Д. Бордунов. – М.: НОУ ВКШ «Авиабизнес», 2007. – 464 с.
2. Панков, Д.А. Бухгалтерский учет и анализ за рубежом: учеб. пособие / Д.А. Панков. – 3-е изд. – М.: Новое знание, 2005. – 251 с.