

доходы и расходы» для выявления финансового результата при списании пришедшего в негодность объекта основных средств.

ФОРМИРОВАНИЕ АНАЛИТИЧЕСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ, ОТРАЖАЮЩЕЙ РЕЗУЛЬТАТЫ АВИАПЕРЕВОЗОК НА УСЛОВИЯХ ЛИЗИНГА В АВИАКОМПАНИЯХ

М.А. Макей, соискатель БГЭУ,
экономист РУП «Национальная авиакомпания «Белавиа»

Резюме. В статье предложена методика формирования аналитической отчетности, отражающей результаты авиаперевозок на условиях лизинга, которая позволит обобщить и оценить итоговый эффект, который оказывает как отдельная лизинговая сделка, так и вся совокупность лизинговых сделок на основные финансово-экономические показатели деятельности авиакомпании.

Abstract. The technique of the formation of the analytical reports reflecting the results of air traffics on the terms of leasing in the article is offered, which allows to summarize and evaluate the overall effect of both the separate leasing transaction, and all set of leasing transactions on the airline's performance.

Постановка проблемы. Переход на лизинговые схемы авиаперевозок объективно вызывает необходимость в формировании особых массивов экономической информации, при помощи которых можно было бы оценивать эффективность осуществления лизинговых сделок. Применяемая в настоящее время система финансового бухгалтерского учета и анализа, основанная на «котловом» методе обобщения учетных данных в виде традиционной бухгалтерской отчетности, не позволяет решать данную задачу. В настоящее время в авиакомпаниях Республики Беларусь не проводится оперативный мониторинг существующих лизинговых проектов. Следствием этого является отсутствие достоверных данных о том, насколько прибыльным или убыточным является осуществление конкретных лизинговых сделок. В ходе исследования было установлено, что основными причинами невозможности оперативного мониторинга лизинговых сделок являются, во-первых, отсутствие методики его проведения, во-вторых, недостаток информации о всей совокупности хозяйственных операций, возникающих в ходе фактического осуществления лизинговых сделок. Это отрицательно сказывается на качестве контроля со стороны менеджмента авиакомпании за тем влиянием, которое лизинговые сделки оказывают на величину активов, финансовых обязательств, капитала, доходов и расходов авиакомпании.

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 принадлежащими на праве собственности воздушными судами, а также других видов деятельности (заправка топливом других авиакомпаний, техническое обслуживание воздушных судов). Поэтому для оценки эффективности лизинга необходимо выделять из общего информационного потока данных те хозяйственные операции, которые обусловлены ходом осуществления лизинговой сделки, и давать оценку активам, обязательствам, доходам и расходам авиакомпании под ее влиянием. Таким образом, на наш взгляд, представляется правомочным рассматривать лизинговую сделку как совокупность специфических бизнес-процессов в качестве особого объекта управленческого учета и анализа.

Предложения. Предлагается выделять три этапа хода лизинговой сделки (заключение договора лизинга и подготовка воздушного судна к эксплуатации; эксплуатация воздушного судна и окончание договора лизинга воздушного судна), каждый из которых включают в себя определенную совокупность бизнес-процессов. Под бизнес-процессом нами понимаются факты хозяйственной деятельности

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

- 1.Чернюк А.А. Бухгалтерский учет в бюджетных организациях: учебник / А.А. Чернюк. – 3-е изд., испр. – Минск: Выш. шк., 2008. - 623 с.
- 2.Чернюк А.А. Бюджетные организации: учет бюджетных и внебюджетных средств. Минск: Регистр. 2010. – 252с.
- 3.Головкова Е.А., Цыкунов И.В. Новые подходы в учете основных средств бюджетных организаций Посткризисное развитие современного общества: взгляд в будущее: Материалы международной научно – практической конференции. – в 3-х ч. – Ч. 1. отв. ред. В.И.Долгий. – Саратов: ИЦ «Наука», 2011. – 244с. С. 124-126

сти, отражающие определенный компонент технологического процесса лизинговой сделки, возникающие в результате взаимоотношений авиакомпания с ее контрагентами в процессе осуществления лизинговой сделки и вызывающие изменения стоимости активов, обязательств, собственного капитала, доходов и расходов авиакомпании. Наиболее типичными бизнес-процессами второго этапа хода лизинговой сделки «Эксплуатация воздушного судна» являются реализация авиаперевозок, осуществление авиаперевозок, осуществление лизинговых платежей, техническое обслуживание и ремонт воздушного судна, страхование воздушного судна, кредитование воздушного судна, уплата налогов и сборов в бюджет и формирование финансового результата. Все относящиеся к лизинговой сделке хозяйственные операции, предлагается оформлять в сводный аналитический отчет по хронологии осуществления лизинговой сделки в разрезе бизнес-процессов и 5 групп показателей основного бухгалтерского уравнения (активов, обязательств, капитала, доходов и расходов) [1] за каждый отчетный период.

На основании учетно-аналитических данных, представленных в сводном аналитическом отчете, нами предлагается формировать управленческую аналитическую суботчетность (микроотчетность, сегментную отчетность), которая аккумулирует в себе только результаты конкретной лизинговой сделки, а также консолидированную управленческую аналитическую суботчетность, обобщающую в себе результаты всей совокупности лизинговых сделок авиакомпании.

Целью составления данной отчетности является обобщение и группировка активов, обязательств, капитала, доходов и расходов в форме балансовых таблиц и отчета о прибылях и убытках, которые можно рассматривать как суботчеты (сегментные отчеты) единой финансовой бухгалтерской отчетности авиакомпании. Эти суботчеты отражают итоговый эффект, который оказала лизинговая сделка на основные финансово-экономические показатели деятельности авиакомпании, и предназначены для обеспечения информационной прозрачности тех факторов, под влиянием которых находятся конечные финансовые результаты деятельности авиакомпании в результате осуществления ей лизинговых сделок.

Составление данной отчетности строится на известном алгоритме переноса остатков по счетам в соответствующие разделы баланса, отчета о прибылях и убытках и других отчетов. Внутри данных отчетов показатели структурируются по стандартным критериям, адекватным требованиям бухгалтерской отчетности в целом. Предлагаемая нами управленческая аналитическая суботчетность, отражающая результаты авиаперевозок на условиях лизинга, включает в себя 3 суботчета: 1. Суббаланс по лизинговой сделке;

2. Суботчет о прибылях и убытках по лизинговой сделке; 3. Суботчет о движении денежных средств по лизинговой сделке.

Такие суботчеты являются документами внутренней отчетности авиакомпании, поэтому составляются в удобной и понятной пользователям форме. Они не являются объектами нормативно-правовой регламентации со стороны вышестоящих организаций. Преимуществом таких суботчетов является максимально подробная и необходимая для выработки управленческих решений детализация показателей, касающихся хода лизинговой сделки. Место управленческой аналитической суботчетности, отражающей результаты авиаперевозок на условиях лизинга, в системе общего документооборота авиакомпании показано на рисунке 1.

На основании лизинговых, кредитных договоров, договоров страхования, данных аналитических выборок из регистров синтетического финансового бухгалтерского учета, оперативно-технической и прочей информации формируется сводный аналитический отчет по хронологии осуществления лизинговой сделки в разрезе бизнес-процессов и 5 групп показателей основного бухгалтерского уравнения по каждой лизинговой сделке. Следует отметить, что в данном отчете отражается информация только о той части расходов авиакомпании, которые обусловлены ходом осуществления лизинговой сделки (авиаперевозками с использованием предмета лизинга), и не присутствует информация о непроизводственных административно-управленческих расходах авиакомпании. На основании данных сводного аналитического отчета формируется управленческая аналитическая суботчетность в виде суббаланса, суботчета о прибылях и убытках и суботчета о движении денежных средств, которая обобщает результаты отдельной лизинговой сделки.

Далее управленческая аналитическая суботчетность по каждой лизинговой сделке обобщается в консолидированную управленческую аналитическую суботчетность по всем лизинговым сделкам, в результате чего достигается необходимая степень агрегации того конечного экономического эффекта, который получает авиакомпания в результате использования в своем обороте взятых в лизинг воздушных судов.

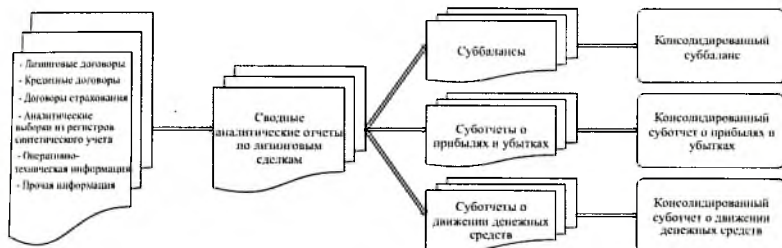


Рисунок 1. Место управленческой аналитической суботчетности в системе общего документооборота авиакомпании

Показатели управленческой суботчетности могут быть измерены в любых денежных единицах, однако по причине того, что большинство доходов и расходов авиакомпании получает и производит в валюте, предлагается использовать валютное исчисление показателей.

Формат предлагаемых суботчетов максимально тесно соответствует формату типовых форм бухгалтерской отчетности, установленных Инструкцией о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности [2]. Это сделано, во-первых, для того, чтобы подчеркнуть методологическое единство этих отчетов и, во-вторых, для того, чтобы обеспечить возможность логической детализации общих итогов бухгалтерских отчетов в разрезе объектов управленческого учета, в частности, лизинговых сделок. Нами предлагается методика формирования аналитической отчетности в части содержательного наполнения этих суботчетов финансово-экономическими показателями деятельности авиакомпании, которые обусловлены логикой осуществления лизинговой сделки. В основу данной методики положены конкретные условия хода осуществления лизинговой сделки, возникающие в этой связи финансовые обязательства авиакомпании, порядок их погашения, способы признания доходов и списания расходов. Кроме того, формирование данных суботчетов предполагает используемые в авиаперевозках классификационные признаки доходов и расходов, валютное исчисление экономических показателей и дает количественную оценку 5 группам основных финансово-экономических показателей деятельности авиакомпании, которые агрегируются на уровне баланса и отчета о прибылях и убытках.

Хотя формирование управленческой аналитической суботчетности по сделкам оперативного лизинга в значительной степени схоже с формированием управленческой аналитической суботчетности по сделкам финансового лизинга, однако тем не менее имеют место и принципиальные отличия. Прежде всего, это касается отражения в учете предмета лизинга (при оперативном лизинге учитывается за балансом, при финансовом лизинге – в балансе), порядка начисления амортизации и итога лизинговой сделки (возможность перехода в собственность предмета лизинга при финансовом лизинге). Периодичность составления внутренней управленческой суботчетности определяется менеджментом авиакомпании. Представляется целесообразным составлять суббаланс, суботчет о прибылях и убытках и суботчет о движении денежных средств по лизинговой сделке не реже, чем один раз в месяц.

Кратко опишем особенности формирования каждого из суботчетов. Суббаланс по лизинговой сделке содержит те же разделы, что и баланс авиакомпании. Однако предлагается более детально представлять в нем информацию о дебиторской и кредиторской задолженности. Данные суббаланса заполняются на основании тех бизнес-процессов, которые неизбежно возникают в авиакомпании в результате заключения лизинговой сделки и которые отражены сводном аналитическом отчете по лизинговой сделке. В случае сделки финансового лизинга в первом разделе баланса отразится стоимость воздушного судна (контрактная и присоединенная), а также стоимость основных средств для обслуживания данного воздушного судна, при оперативном лизинге – только стоимость основных средств для обслуживания предмета лизинга. Так как лизинговая сделка не является отдельным объектом налогообложения и ее финансовый результат определяется по полным производственным расходам, то финансовый результат лизинговой сделки отразится в суббалансе до налогообложения. На отчетную дату данные суббаланса по лизинговой сделке показывают состояние активов авиакомпании, обусловленных лизинговой сделкой, и источники их формирования.

Суботчет о прибылях и убытках по лизинговой сделке отражает все полученные доходы и произведенные расходы в ходе осуществления лизинговой сделки за отчетный период. Его формат схож с форматом первого раздела отчета о прибылях и убытках авиакомпании. Однако в отличие от традиционного подхода расходы представлены не общей суммой себестоимости реализованных товаров, продукции, работ, услуг, а максимально детализированно. Расходы по лизинговой сделке разделены на 2 группы расходов в зависимости от полета воздушного судна: зависящие и независящие, которые по своей сути являются переменными и постоянными расходами по отношению к авиаперевозкам (лизинговой сделке). Такая детализация позволяет определять два вида финансовых результатов лизинговой сделки: по расходам, связанным с полетом воздушного судна, и по полным производственным расходам. Формат данного суботчета позволяет выявить и конкретизировать причины возможных убытков и выработать меры по их устранению.

Формат суботчета о движении денежных средств по лизинговой сделке идентичен типовой форме отчета о движении денежных средств, установленной законодательством. Составление суботчета о движении денежных средств по лизинговой сделке позволяет отслеживать реальные денежные потоки, связанные с лизинговой сделкой. Данный суботчет можно рассматривать в качестве важного вспомогательного источника для детализации общего денежного потока авиакомпании по конкретным лизинговым сделкам, он позволяет значительно улучшить прозрачность движения и распределения денежных средств между участниками лизинговой сделки.

В соответствии с разработанной в диссертации методикой формирования управленческой аналитической суботчетности такая суботчетность должна быть составлена по каждой лизинговой сделке. Так как большинство авиакомпаний заключают не одну, а несколько лизинговых сделок, то вполне логичным представляется объединение управленческой аналитической суботчетности отдельных лизинговых сделок в единый консолидированный суботчет по всей совокупности лизинговых сделок авиакомпании, для того, чтобы оценить эффективность лизинга как формы привлечения основных средств в оборот для реализации бизнес-целей авиакомпании. Традиционная методика консолидации отчетности предполагает исключение из итоговых консолидированных отчетов так называемых «внутренних оборотов». Так как при осуществлении лизинговых сделок в авиакомпании такие обороты, как правило, отсутствуют, то показатели консолидированных отчетов формируются путем суммирования данных одноименных статей суббалансов, суботчетов о прибылях и убытках и суботчетов о движении денежных средств.

Новизна данной методики состоит в том, что в рамках единой системы бухгалтерского учета и отчетности авиакомпании формируются новые массивы экономической информации, позволяющие оценить влияние каждой лизинговой сделки и всей совокупности лизинговых сделок на стоимость активов, обязательств, капитала, величину доходов и расходов авиакомпании. Применение разработанной методики позволит на основе использования методологии бухгалтерского учета и отчетности, обобщить и представить в удобной форме информацию о финансовом результате лизинговой сделки, об активах и источниках их формирования, о движении денежных средств за каждый отчетный период и в целом за весь срок лизинговой сделки, что будет способствовать эlimинированию недостатков «котлового» метода обобщения учетных данных в виде традиционной бухгалтерской отчетности.

Вывод. Представленные в управленческой аналитической суботчетности и управленческой консолидированной аналитической суботчетности информационные массивы дают возможность дать аналитическую оценку целому ряду важных обобщающих показателей эффективности деятельности авиакомпании по осуществлению лизинговых сделок. На основании результатов управленческого анализа могут быть выработаны и приняты грамотные управленческие решения, касающиеся как уже существующих, так и будущих лизинговых проектов.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Панков, Д.А. Бухгалтерский учет и анализ за рубежом: учеб. пособие / Д.А. Панков. – 3-е изд. – М.: Новое знание, 2005. - 251 с.
2. Инструкция о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности: утв. Постановлением Министерства финансов Респ. Беларусь от 14.02.2008 г. № 19: с изм. и доп.