

*На правах рукописи*

Султанова Эльвира Фаридовна

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ, КОНТРОЛЬ И АНАЛИЗ  
ЭКСПЛУАТАЦИОННЫХ ЗАТРАТ В  
АВИАКОМПАНИЯХ

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

Казань – 2006

Работа выполнена в Казанском государственном финансово-экономическом институте.

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор  
Ивашкевич Виталий Борисович

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор  
Клычова Гузалия Салиховна  
кандидат экономических наук  
Белов Дмитрий Викторович

Ведущая организация: Министерство транспорта и дорожного  
хозяйства Республики Татарстан

Защита состоится 30 июня 2006 г. в 14 часов на заседании диссертационного совета Д 212.083.01 в Казанском государственном финансово-экономическом институте по адресу: 420012, Республика Татарстан, г. Казань, ул. Бутлерова, 4, ауд.34.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Казанского государственного финансово-экономического института.

Автореферат разослан 27 мая 2006 года.

Ученый секретарь диссертационного совета,  
доктор экономических наук, профессор

Куликова Л.И.

## 1. Общая характеристика работы.

**Актуальность темы исследования.** Переход к рыночным механизмам хозяйствования оказал существенное воздействие на динамику развития всех сфер экономики, в том числе и на рынок услуг, который играет значительную роль в обеспечении производственных потребностей всех отраслей народного хозяйства и личного потребления. Одной из основных отраслей сферы услуг является транспорт, в котором особое место принадлежит авиатранспорту.

Формирование рыночных отношений в сфере авиаперевозок, к сожалению, во многом имело негативные последствия для авиакомпаний. Стремление предприятий сэкономить на стоимости грузо- и пассажирских перевозках, падение платежеспособного спроса населения привели к тому, что авиапредприятия были поставлены в условия, при которых основной задачей было выживание на рынке авиауслуг.

Положительные сдвиги в экономике отрасли, достигнутые за последнее время, предоставили авиакомпаниям возможность решения новых стратегических задач, связанных с обновлением самолето-моторного и вертолетного парка, повышением качества услуг, освоением новых маршрутов и т.п. Приоритетными задачами авиакомпаний стали поиск оптимального соотношения величины эксплуатационных расходов и полученных доходов, позволяющего не только получить достаточную прибыль, но и создать запас прочности для формирования конкурентноспособных позиций на рынке авиауслуг. В рыночных условиях хозяйствования эффективная деятельность авиакомпаний в решающей степени зависит от экономической обоснованности и целесообразности производимых затрат, что требует непрерывного их контроля. Понадобились новые методологические и методические подходы к управлению авиатранспортными предприятиями, в том числе к управлению их затратами. К бухгалтерскому учету стали предъявляться новые требования по обеспечению менеджмента оперативной информацией об уровне и поведении затрат, которую, в рамках традиционной системы бухгалтерского учета,

заложенной во времена плановой экономики, не всегда можно получить в необходимых объемах и в требуемые сроки.

Одной из проблем, возникающих в отрасли на этапе решения основных задач реформирования экономики авиакомпаний, является отсутствие комплексной системы оценки управления эксплуатационными затратами, позволяющей охватить все уровни формирования затрат, которая базировалась бы на самых современных разработках в области управленческого учета. Несмотря на то, что в России более десяти лет среди ученых-экономистов публично обсуждаются вопросы управленческого учета, и на ряде предприятий он успешно внедряется, анализ учетной работы многих авиакомпаний показывает, что в данной отрасли он не нашел широкого применения. Вместе с тем очевидно, что для крупных авиаперевозчиков, имеющих широкую сеть перевозок, большое количество заказчиков, значительный объем затрат и доходов, управленческий учет жизненно необходим для эффективного функционирования и достижения поставленных целей. В отличие от финансового учета, данные управленческого учета, формируемые в единой информационной среде авиакомпаний, в первую очередь предназначены для удовлетворения потребностей менеджеров, как среднего, так и высшего звена, в информационном обеспечении для принятия наиболее оптимальных управленческих решений по совершенствованию процесса авиаперевозок.

Несомненно, что центральная роль в управленческом учете авиакомпаний принадлежит управленческому учету, контролю и анализу эксплуатационных затрат, так как его ведение позволяет выявить резервы роста эффективности затрат, оперативно контролировать отклонения фактических затрат от плановых, подготовить информацию для текущего и стратегического прогнозирования и эффективного управления затратами.

**Степень разработанности темы исследования.** Вопросам управленческого учета, контроля и анализа затрат посвящено значительное количество работ отечественных ученых-экономистов. Их рассматривали: Бакаев А.С., Безруких П.С., Бороненкова С.А., Вахрушина М.А., Гарифуллин

К.М., Ивашкевич В.Б., Карпова Т.П., Ковалев В.В., Кондраков Н.П., Кутер М.И., Мизиковский Е.А., Мирошников А.В., Палий В.Ф., Соколов Я.В., Шеремет А.Д. Этой же теме посвящены работы ряда зарубежных авторов, среди них: Апчерч А., Друри К., Джай К. Шим, Джойл Г. Сигел, Мюллендорф Р., Скоун Т., Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж.

Приходится с сожалением констатировать, что в отечественном авиационном транспорте отсутствуют серьезные исследования, посвященные управленческому учету, контролю и анализу эксплуатационных затрат. Между тем, именно на этих предприятиях имеются, по нашему мнению, все условия для внедрения управленческого учета и острая необходимость в нем. Это стало причиной выбора темы настоящего исследования, так как мы считаем, что разработка методологических подходов и принципов управленческого учета, контроля и анализа эксплуатационных затрат с учетом особенностей отрасли авиаперевозок является особенно актуальной в настоящее время.

**Целью диссертационного исследования** является разработка теоретических и практических рекомендаций по осуществлению управленческого учета, контроля и анализа эксплуатационных затрат авиакомпаний, обоснование необходимости применения достижений науки и передового опыта в области учетно-экономического процесса на предприятиях авиатранспорта. Для реализации указанных целей были определены следующие задачи исследования:

- изучить и обобщить существующие концепции о содержании и видах затрат транспортных организаций;
- выявить особенности хозяйственной деятельности авиакомпаний и их влияние на организацию бухгалтерского учета и контроля затрат;
- исследовать теоретические подходы к методологии управленческого учета эксплуатационных затрат;
- изучить существующую практику организации учета и контроля эксплуатационных затрат в авиакомпаниях;

- разработать направления совершенствования бухгалтерского учета и контроля эксплуатационных затрат на авиатранспортных предприятиях;
- определить возможности использования систем стандарт-коста и директ-коста в авиакомпаниях для учета и контроля эксплуатационных затрат;
- определить возможности использования методов управленческого анализа в организациях авиатранспорта.

**Предметом исследования** являются проблемы учета, контроля и анализа эксплуатационных расходов в авиакомпаниях. Объектом исследования являлась организация бухгалтерского (управленческого) учета в авиакомпаниях на примере ОАО «Авиакомпания «Татарстан», ГУП «Казанское авиапредприятие», ООО «Авиакомпания «Атлас», ООО «Авиакомпания «Аэростан», ЗАО «Авиакомпания «Ак барс», ОАО «Бугульминское авиапредприятие», ООО «Авиакомпания «Тулпар Эйр».

**Теоретической основой** для диссертации являлись разработки отечественных и зарубежных ученых в области управленческого учета, управленческого анализа, официальные статистические данные, публикации в периодических изданиях. В ходе работы использовались федеральные законы, нормативные положения и методические рекомендации, разработанные органами исполнительной власти.

**Научная новизна** проведенного исследования, его результатов, выводов и заключений состоит в следующем:

- выявлено и раскрыто влияние организации и технологии выполнения авиаперевозок на методы учета и контроля затрат в авиакомпаниях;
- внесено предложение об изменении отражения на счетах бухгалтерского учета отдельных видов прямых и косвенных затрат;
- предложена дополненная автором номенклатура статей калькуляции себестоимости услуг авиакомпаний;

- обосновано применение двухкруговой системы учета эксплуатационных затрат для управления предприятием и исчисления финансовых результатов;
- представлена схема центров ответственности и мест возникновения затрат в авиакомпаниях, определен порядок учета в разрезе мест формирования затрат и результатов деятельности;
- обоснован и предложен вариант ведения управленческого учета и контроля эксплуатационных затрат авиакомпаний в зависимости от присвоенного статуса рейса: по базовым рейсам учет и контроль издержек рекомендовано вести в системе стандарт-кост, по прочим рейсам – в системе директ-кост;
- обоснована необходимость использования в планировании и учете показателя себестоимости летного часа на основании часовых расходов и рекомендован порядок его расчета;
- предложена методика управленческого анализа эксплуатационных затрат на основе анализа величин маржинального дохода.

**Практическая значимость работы** состоит в возможности использования содержащихся в ней выводов, рекомендаций и предложений в практической деятельности авиакомпаний для совершенствования проводимой ими экономической работы, в том числе учета, контроля и анализа эксплуатационных затрат. Предложенные в диссертации принципы и практические рекомендации по организации и методологии управленческого учета и экономического анализа разработаны с учетом основных тенденций реформирования отрасли авиаперевозок и могут использоваться для разработки нормативных положений и документов по управленческому учету в авиакомпаниях. Теоретические подходы, методические приемы и аналитические материалы диссертации могут использоваться при исследовании экономических проблем предприятий, выполняющих авиаперевозки, а его результаты – и в учебниках и учебных пособиях по бухгалтерскому управленческому учету и анализу для соответствующих специальностей в

высших и средних учебных заведениях, в системе подготовки и повышения квалификации кадров руководителей, экономистов и бухгалтеров авиакомпаний.

Отдельные предложения и рекомендации диссертационной работы были внедрены в ОАО «Авиакомпания «Татарстан» и ОАО «Казанское авиапредприятие», кроме того, методика маржинального анализа эксплуатационных расходов апробирована в «Авиакомпания «Тулпар «Эйр».

**Публикации.** Основные положения диссертационного исследования опубликованы в 6 работах объемом 1,1 п.л.

**Структура работы.** Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы, включающего 159 наименований.

## **2. Основное содержание работы.**

**Во введении** обоснована актуальность темы диссертации, определены цели, задачи, предмет и объект исследования, раскрыта научная новизна и практическая значимость работы.

**В первой главе** «Экономическая сущность и особенности формирования затрат на оказание транспортных услуг» обобщены теоретические и практические вопросы бухгалтерского управленческого учета затрат, рассмотрены проблемы информационного обеспечения управления затратами авиакомпаний.

Величина затрат хозяйствующего субъекта является неизменным атрибутом внутрихозяйственного управления и имеет большое значение для выявления и использования внутрипроизводственных резервов в целях достижения наилучших показателей деятельности организации при наименьших затратах. Поэтому особенно важно достоверно и оперативно учитывать и анализировать осуществляемые предприятием затраты с целью их оптимизации путем своевременного регулирования. В настоящее время объектом управления в авиакомпаниях становится соотношение «затраты –



результаты деятельности» и прежняя ориентация на максимальное снижение себестоимости меняется на оптимизацию этого соотношения. Традиционные методы учета и анализа затрат в этом случае оказываются недостаточным для решения поставленных задач, так как они не всегда отвечают требованиям времени и особенностям рыночной экономики. Нужны новые решения теоретических и методических вопросов учета затрат на производство и исчисления себестоимости авиаперевозок.

Для разработки научно обоснованной системы учета, контроля и анализа затрат, связанных с эксплуатацией транспортных средств и калькулирования себестоимости услуг в авиакомпаниях в условиях рыночной экономики в диссертационной работе уточнены содержания основных учетных категорий затрат и результатов деятельности, применяемых в этой отрасли транспорта.

Конечной целью учета затрат на производство является определение фактической себестоимости выпущенной продукции или оказанных услуг и принятие на этой основе управленческих решений. Калькулирование в авиакомпаниях необходимо для решения задач управления затратами, оптимизации ценообразования, прогнозирования хозяйственной деятельности, определения финансовых результатов. На наш взгляд, необходимо сохранить показатель себестоимости единицы продукции, работ, услуг для хозяйствующих субъектов и использовать его в качестве стоимостной оценки используемых в процессе производства ресурсов. С помощью этого показателя результат потребления ресурсов может соотноситься с ценами продаж реализованной продукции (работ, услуг).

В промышленном производстве традиционно калькулируется единица произведенной продукции, кроме того, объектами калькулирования могут выступать количество времени, условные часы и т.п. В отличие от промышленных предприятий, калькулирование единицы продукции в авиакомпаниях – пассажиро-километра или тонно-километра – не является основополагающим в силу специфики оказания транспортных услуг авиакомпаниями. Данный показатель обычно используется для целей

статистического наблюдения за динамикой производственного процесса. В транспортной отрасли принято калькулировать часть производственного процесса – выполняемый рейс, что особенно актуально для авиакомпаний. Кроме того, таким же распространенным объектом калькулирования является себестоимость летного часа, который, несмотря на то, что является достаточно усредненным показателем, при некотором его усовершенствовании может успешно применяться для целей управления в авиакомпаниях.

Для создания эффективно действующей системы управленческого учета в авиакомпаниях необходимо использовать экономически обоснованную классификацию затрат по определенным признакам. При этом для исчисления себестоимости авиаперевозок особо важное значение имеет научно обоснованная единая группировка затрат как для целей учета и контроля за поведением затрат, так и для планирования. Наличие единой группировки позволит построить систему учета затрат, способствующую достижению стратегических целей авиакомпаний, а ее единообразие – сопоставимость плановых и учетных показателей. Традиционно используемая классификация по статьям и элементам затрат для целей управления не всегда позволяет раскрыть существующую картину влияния различных экономических факторов на динамику затрат. Результативно действующая система должна быть основана на экономически обоснованной классификации затрат, отражающей особенности производства, что в результате повлияет на принятие верного решения. Для этого в диссертационной работе предложен перечень переменных и условно-постоянных расходов, рекомендуемых для выделения в учете авиакомпаний.

Автором исследована проблема информационного обеспечения управления затратами авиакомпаний, изучен существующий документооборот, выявлены проблемы в получении необходимой для целей управления информации, вызванные несовместимостью типов исходных данных. Для устранения недостатков существующей системы сбора и обработки информации

рекомендовано использование интегрированной и корпоративной информационных систем.

**Во второй главе** «Управленческий учет и контроль эксплуатационных затрат в авиакомпаниях» представлены особенности организации и технологии выполнения авиаперевозок и их влияние на методы учета и контроля затрат, рассмотрены возможности совершенствования существующей практики бухгалтерского учета и калькулирования эксплуатационных расходов в авиакомпаниях, возможности использования систем стандарт- и директ-коста для измерения и контроля эксплуатационных затрат авиакомпаний и организация их учета по центрам ответственности и функциям производственно-финансовой деятельности.

Бухгалтерский учет эксплуатационных затрат авиакомпаний, по нашему мнению, должен строиться в зависимости от особенностей организационной структуры предприятий, специфики оказания авиауслуг, задач контроля и управления затратами. Влияния отраслевых особенностей технологического процесса выполнения авиаперевозок на организацию и ведение бухгалтерского учета эксплуатационных затрат обуславливают необходимость формирования учетной информации как по отдельным типам воздушных судов, направлениям воздушных трасс, так и номерам бортов воздушных судов и конкретному заказу.

Наиболее важным принципом организации учета, контроля затрат на производство и калькулирования себестоимости является более полное осуществление прямого учета затрат. Анализ организации учета затрат, связанных с эксплуатацией транспортных средств, на ряде авиакомпаний позволяет утверждать, что бухгалтерский учет затрат во многих случаях ведется сейчас в достаточно упрощенном виде: в некоторых авиакомпаниях учет прямых затрат осуществляется только в разрезе регулярных и нерегулярных рейсов, в других – вообще без каких-либо детализаций в учете, то есть котловым методом. Для преодоления обезличенности в учете затрат

авиакомпаний и его большей ориентации на потребности управления, на наш взгляд, необходимо:

а) Расходы на периодическое техническое обслуживание, выполняемое собственными силами, максимально разделить на прямые и косвенные. Расходы на периодическое техническое обслуживание воздушных судов следует учитывать не на счете 20 «Основное производство», как это сейчас делают в большинстве авиакомпаний, а на счете 23 «Вспомогательные производства» с выделением двух субсчетов: 23-1 «Прямые затраты по периодическому техническому обслуживанию воздушных судов» и субсчет 23-2 «Косвенные затраты на периодическое техническое обслуживание».

б) Расходы на повременную часть оплаты труда командиров летных отрядов (эскадрилий), инженерно-технического персонала авиационно-технической базы, единый социальный налог на эту часть заработной платы, затраты по содержанию данных подразделений целесообразно отражать на счете 25 «Общепроизводственные расходы», так как данные расходы, как показал произведенный нами анализ, являются косвенными и подлежат распределению между объектами калькулирования относительно выбранной базы.

в) Расходы на страхование самолето-моторного парка (самолетов, вертолетов и авиадвигателей) мы предлагаем учитывать на счете 20 «Основное производство» с выделением субсчетов по номерам бортов или номеру авиадвигателя, так как данные расходы связаны с эксплуатацией конкретного воздушного судна (или двигателя).

г) Расходы на проживание экипажей в гостинице также можно исключить из состава счета 26 «Общепроизводственные расходы» и включить в состав затрат, учитываемых на счете 20 «Основное производство» в разрезе выполняемых авиарейсов, поскольку проживание экипажа в гостинице всегда связано с выполнением конкретных рейсов.

д) Изучение практики учета в ряде авиакомпаний свидетельствует о том, что затраты на базирование воздушных судов в аэропорту в настоящее время учитывают на счете 26 «Общепроизводственные расходы». Так как размер

платы всегда зависит как от количества воздушных судов, так и от типа воздушного судна мы предлагаем данные затраты учитывать на счете 20 «Основное производство». Прямой учет данных расходов необходим при исчислении себестоимости летного часа.

е) Страхование пассажиров следует относить к прямым расходам на рейс и отражать по счету 20 «Основное производство». Это позволит более точно определять затраты по конкретному рейсу.

Калькулирование себестоимости в авиакомпаниях должно осуществляться с использованием единой для транспортных предприятий номенклатуры статей затрат и их оценки, разработанных с учетом особенностей авиатранспорта. В процессе калькулирования необходимо учитывать, что затраты, входящие в себестоимость услуг авиакомпаний не одинаковы как по составу, так и по назначению в оказании услуг. Используемая в настоящее время в авиакомпаниях дифференциация затрат по статьям калькуляции, требует дальнейшего совершенствования, так как при существующей группировке затрат:

- 1) допускается необоснованное смешивание статей затрат, несущих разное экономическое содержание;
- 2) не представляется возможным достаточно точно выделить прямые затраты по объектам калькулирования;
- 3) по ряду калькуляционных статей происходит смешивание принципов формирования затрат по экономическим элементам и калькуляционным статьям.

В целях совершенствования контроля за поведением затрат нами рекомендовано выделить в управленческом учете отдельные статьи калькуляции:

1. Расходы на бортовое питание пассажиров и членов экипажей. Затраты на бортпитание пассажиров и членов экипажей являются прямыми затратами на рейс, которые необходимо оперативно контролировать.

2. Затраты на базирование воздушных судов в аэропорту. Существующая практика учета расходов на базирование в составе общепроизводственных расходов значительно усредняет затраты при их распределении между типами самолетов и вертолетов.
3. Затраты на авиаГСМ следует подразделить на две статьи: расходы авиаГСМ, используемые непосредственно для выполнения рейсов, и расходы на авиаГСМ, используемые для техобслуживания самолетомоторного парка. Такое распределение позволит выделить прямые затраты по авиаГСМ на рейс и затраты по авиаГСМ, которые в дальнейшем необходимо распределять между объектами калькулирования.
4. Сдельную заработную плату летного состава и бортпроводников целесообразно выделить из статьи «Фонд оплаты труда» и, соответственно, единый социальный налог на сдельную часть заработной платы летного состава и бортпроводников из статьи «Отчисления на фонд оплаты труда».
5. Заработную плату сотрудников АТБ (авиатехнической базы) по этим же основаниям следует обособить в составе расходов на оплату труда, так же как и единый социальный налог на заработную плату сотрудников АТБ (из статьи «Отчисления на фонд оплаты труда»). Данные затраты связаны с обслуживанием самолето-моторного парка, проведением оперативного и периодического технического обслуживания, следовательно, их необходимо учитывать особым порядком.
6. Затраты на содержание представителей в аэропортах целесообразно выделить из статьи «Услуги агентств», так как содержание представителей в аэропортах связано не с продажей услуг авиаперевозок, а с организацией выполнения рейсов по конкретному маршруту;

Для повышения точности калькулирования в качестве базы распределения затрат по периодическому техническому обслуживанию, на наш взгляд, предпочтительнее выбрать показатель налета часов, так как сроки проведения

периодического обслуживания зависят от ряда показателей, среди которых налет часов является определяющим.

Особенности технологии осуществления авиаперевозок, влияющие на систему учета эксплуатационных затрат авиакомпаний, обуславливают, по нашему мнению, организацию директ-костинга в сочетании со стандарт-костом, так как в этой отрасли:

- отсутствует показатель незавершенного производства;
- отсутствует показатель нереализованной продукции;
- объем авиаперевозок равен объему реализации данного вида транспортных услуг.

В авиатранспортных организациях не будет иметь место расхождение между себестоимостью транспортных услуг в системах маржинального и полного калькулирования, обе системы дадут одинаковое значение чистой прибыли. При директ-костинге в сочетании со стандарт-костингом появляется возможность, используя стандартные затраты, оперативнее контролировать постоянные расходы. Организовав систему контроля и анализа постоянных и переменных затрат в зависимости от изменения объемов перевозок, можно, используя ставки маржинального дохода, оперативно принимать решения по управлению основной деятельностью авиакомпании.

Учитывая особенности применения стандарт-коста и директ-коста и специфику формирования себестоимости перевозок с учетом обособления постоянных и переменных расходов, для совершенствования учета и контроля эксплуатационных затрат мы считаем необходимым организовать их по базовым рейсам в системе стандарт-кост. По заказным (чартерным) рейсам, по направлениям, требующим проведения особой ценовой политики, эксплуатационные затраты учитывать и калькулировать в системе директ-кост.

Организация стандарт-костинга в сочетании с директ-костом в авиакомпаниях, по нашему мнению, позволит отказаться от составления отчетных калькуляционных расчетов по базовым рейсам, что значительно сэкономит время счетных работников. Подобная организация учета и контроля

эксплуатационных затрат позволит на основе оперативного выявления отклонений фактических затрат от стандартных норм принимать соответствующие управленческие решения. По прочим рейсам необходимость в составление отчетных калькуляций сохраняется, так как для целей управления по данным рейсам необходимо получать информацию о произведенных фактических затратах и полученной прибыли за рейс.

Совмещение стандарт-коста и элементов директ-коста на счетах бухгалтерского учета авиакомпаний потребует дополнительного введения субсчетов, что в условиях применения автоматизированных бухгалтерских программ не должно представлять значительных трудностей. Все эксплуатационные расходы, связанные с выполнением базовых рейсов, нами рекомендуется отражать на счетах учета по принципу стандарт-коста. Для этого целесообразно использовать счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» с двумя основными субсчетами:

40 – 1 «Выпуск продукции (работ, услуг)» по базовым рейсам,

40 – 2 «Выпуск продукции (работ, услуг)» по остальным рейсам.

Мы согласны с предложением проф.Мирошникова А.В. по исчислению себестоимости летного часа на основе формирования часовых расходов, поскольку при таком подходе появляется возможность учесть влияние основных факторов, таких как дальность беспосадочного перелета, нормы расхода топлива, рейсовая скорость и др. Для этого себестоимость летного часа необходимо разделить на постоянную часть, не изменяющуюся при изменении дальности полета и переменную, возрастающую или уменьшающуюся при изменении дальности полета. Рекомендованное проф.Мирошниковым А.В. деление затрат, отнесенных к часу полета на постоянную и переменную части полностью соответствует принципам директ-коста, имеющим в этой отрасли хорошую перспективу применения. Влияния затрат на себестоимость летного часа в зависимости от этапа выполнения полета представлено нами на рис.1.

Для успешного функционирования системы управленческого учета, контроля



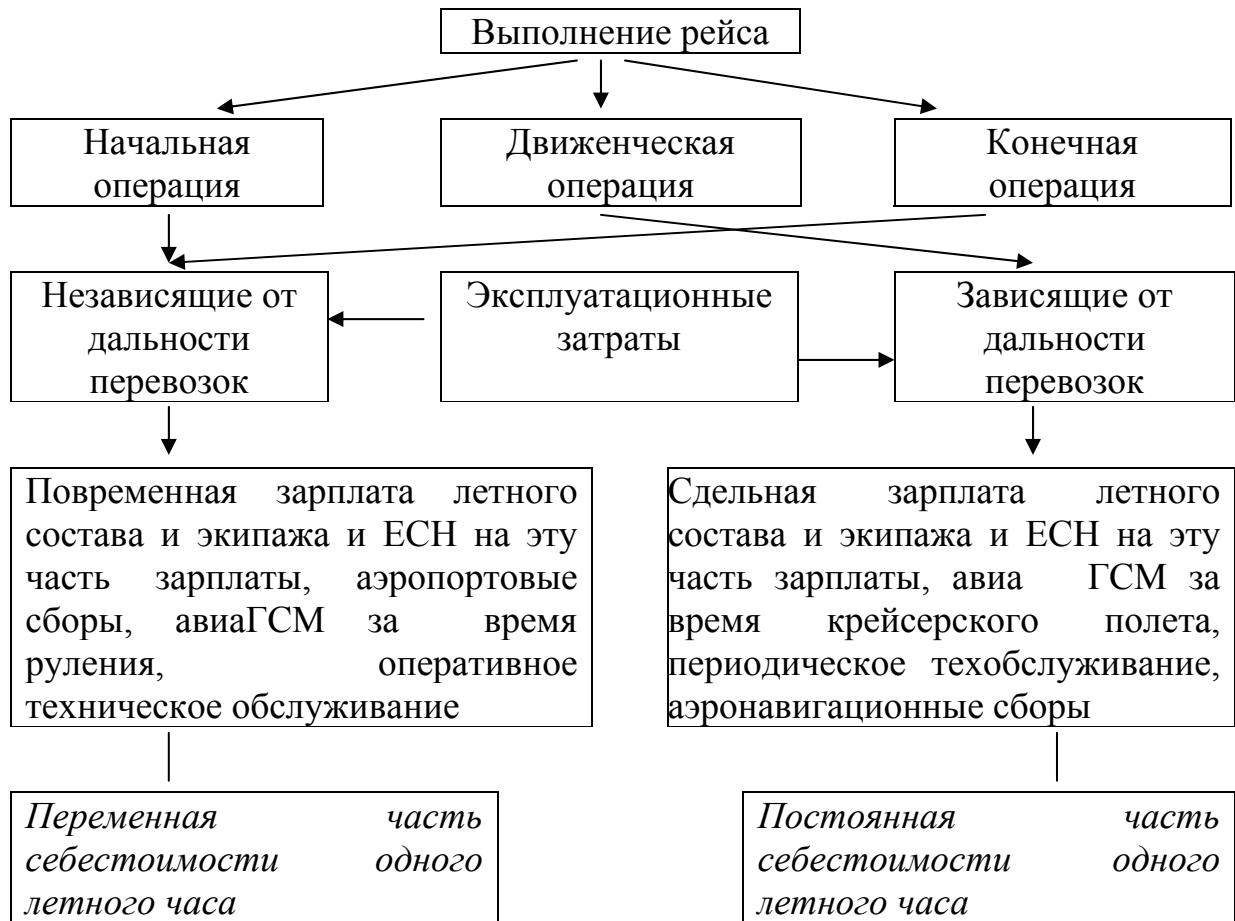


Рис.1 Распределение затрат по этапам выполнения полета

и анализа эксплуатационных затрат целесообразно выделить группировку по местам и центрам затрат, так как в этом разрезе можно организовать нормирование, планирование, учет и контроль использования ресурсов, провести анализ отклонений от плана (норм), определить ответственного за расходы.

С учетом специфики авиакомпаний, по нашему мнению, можно выделить следующие места возникновения затрат по отношению к процессу производства:

- производственные места возникновения затрат (эскадрильи или летные отряды, авиационно-технические базы);
- обслуживающие места возникновения затрат (службы управления).

Для рационального функционирования системы управленческого учета в авиакомпаниях целесообразно группировать затрат не только по местам и центрам затрат, но и по центрам ответственности. Мы рекомендуем создать

четыре основных центров ответственности в авиакомпаниях: центр продаж, центр снабжения, центр прибыли и центр затрат. Диссертантом предложена примерная схема деления авиакомпании на центры ответственности и места возникновения затрат.

Группировку затрат по местам формирования в авиакомпаниях целесообразно осуществлять путем применения принципа двойной записи и последовательного перенесения учтенных сумм затрат с первичных на промежуточные и конечные места формирования затрат. Для этого необходимо разработать план счетов мест затрат и согласовать его с действующим планом счетов бухгалтерского учета. Это может быть сделано путем добавления к имеющимся субсчетам шифров детализации мест затрат. По нашему мнению, организация управленческого учета затрат в разрезе мест и центров возможна и без использования бухгалтерских счетов. Это целесообразно для небольших авиакомпаний, выполняющих в основном заказные (чартерные) рейсы. Для более крупных авиакомпаний, имеющих достаточно широкую сеть полетов, выполняющих пассажирские и грузовые перевозки, как на основе регулярных рейсов, так и заказных, несомненно, предпочтительнее использование специальных счетов бухгалтерского учета. Различные практические рекомендации по применению однокруговой и двухкруговой системы организации учета выдвигались Вахрушиной М.А., Ивашкевичем В.Б, Палием В.Ф., Шнейдманом Л.З. При этом, во всех рекомендациях указывается на необходимость информационной связи между показателями затрат и результатов деятельности в управленческом и финансовом учете. При применении двухкруговой системы учета затрат областью деятельности финансовой бухгалтерии в данном случае будет синтетический учет затрат, следовательно, в нем будет содержаться информация об общей сумме расходов на продажу, не учитывая место их возникновения. В управленческой бухгалтерии данная информация будет детализирована на счетах доходов и расходов на продажу в соответствии с потребностями управленческого учета.

Использование системы счетов автономного управленческого учета, предложенной профессором Л.З. Шнейдманом, нами адаптировано к учету в авиакомпаниях и представлено в диссертационной работе.

**В третьей главе** определены задачи управленческого анализа эксплуатационных затрат авиакомпаний, предложена методика его проведения на основе показателей маржинального дохода.

Развитие рыночных механизмов приводят к необходимости совершенствования всего учетно-аналитического процесса в хозяйственных организациях. Свободное ценообразование, ориентация деятельности авиакомпаний на получение максимально возможной прибыли требуют от высшего менеджмента обоснованных и грамотных управленческих решений. Поэтому значительно возрастает потребность в систематическом анализе всех сторон деятельности авиакомпаний с учетом различия поставленных целей, как в отдельных периодах времени, так и различия целей отдельных подразделений предприятия. Такой подход определяет особое место управленческому анализу хозяйственной деятельности авиакомпаний, неразрывно связанному с управленческим учетом. Задачей управленческого анализа становятся аналитические расчеты на основе информации, формируемой на базе данных бухгалтерского учета, для получения необходимых сведений, способствующих выработке экономически обоснованных управленческих решений.

Вопросу о содержании управленческого анализа, его месте и в системе экономического анализа в среде ученых-экономистов в последнее время стало уделяться больше внимания (Бороненкова С.А., Вахрушина М.А., Карпова Т.П., Шеремет А.Д.). При этом, выделение из бухгалтерского учета финансового и управленческого привело к появлению такого же подхода при классификации экономического анализа.

Современный управленческий анализ необходимо направить также и на перспективные результаты деятельности авиакомпаний. Это означает, что объектом управленческого анализа деятельности авиатранспортных предприятий следует считать всю их деятельность, как за прошедший период,

так и прогнозируемую на краткосрочную и долгосрочную перспективу. В качестве объекта управленческого анализа в авиакомпании, в том числе, могут выступать отдельные маршруты перевозок, конкретные рейсы, виды перевозок, виды деятельности (оказание услуг по техническому обслуживанию самолетомоторного парка, деятельность цеха бортового питания и др.) и т.п. Информация о показателях их деятельности в динамике от прошлого периода до настоящего времени и прогнозируемого будущего, учет их зависимости от различных факторов, должны стать объектом внимания аналитических работников. Если объектами управленческого анализа эксплуатационных затрат будут выступать как прошлые, так и будущие затраты и результаты, анализ позволит получать прогнозы поведения эксплуатационных затрат авиаперевозчиков при различных объемах перевозок и их влияния на финансовые результаты деятельности компаний.

При проведении управленческого анализа в авиакомпаниях должен соблюдаться принцип комплексного подхода, при котором каждый объект анализа рассматривается во взаимодействии с внешними и внутренними факторами. Как следствие комплексного подхода, в управленческом анализе должен соблюдаться принцип вариантности получаемых результатов. При проведении анализа поведения затрат в перспективе необходимо анализировать альтернативные варианты, получаемые в результате изменения различных факторов.

Организация управленческого анализа в авиакомпаниях предполагает определение субъектов анализа, то есть непосредственных инициаторов и исполнителей. Существующее в настоящее время обособление структурных подразделений, проводящих анализ хозяйственной деятельности от учетных служб авиакомпаний, не способствует проведению объективного анализа. Несомненным выходом из создавшегося положения является создание в авиакомпаниях по инициативе руководства соответствующих служб по анализу и прогнозированию деятельности, которое использует единую информационную базу, адекватную базе бухгалтерского учета. Подобная

служба должна иметь возможность первоочередного получения производственных показателей, ее заключения в рамках управленческого анализа должны быть определяющими по отношению к другим структурным подразделениям.

По нашему мнению, одним из наиболее перспективных направлений анализа в авиакомпаниях является комплекс расчетов по определению безубыточности и различных вариантов маржинальной прибыли, известный также как анализ «затраты-объем-прибыль»(cost-volume-profit) или CVP-анализ. Основными целями данного анализа применительно к деятельности авиакомпании являются:

- определение объема перевозок, необходимого для безубыточной работы;
- выбор варианта объема перевозок, необходимого для получения заданной прибыли;
- определение ожидаемого размера прибыли, полученной от заданного объема перевозок;
- определение динамики величины прибыли в результате изменения величины переменных, постоянных затрат, объема и тарифа авиаперевозок;
- определение изменения величины прибыли в результате изменения маршрутной сети полетов.

Несмотря на достаточно большое количество публикаций отечественных и зарубежных экономистов, посвященных методике проведения анализа «затраты – объем – прибыль», этот метод пока не нашел своего применения среди компаний авиаперевозчиков. Это является как следствием незнания учетным персоналом сути данного метода, так и перегрузки его количеством обрабатываемой, но мало используемой для управления, информации.

CVP-анализ позволяет рассчитать различные варианты деятельности, когда изменяются ряд параметров производства (величина постоянных и переменных затрат, тарифов на полученные и оказанные услуги). Руководству

авиакомпания в любом случае необходимо иметь информацию о возможном и допустимом пределе снижения (повышения) тарифов на авиаперевозки в зависимости от влияния как внутренних, так и внешних факторов.

CVP-анализ в авиакомпаниях должен быть ключевым при принятии решений о установлении тарифа на авиаперевозки, выборе наиболее оптимальной маршрутной сети воздушных перевозок, наиболее эффективном использовании воздушных судов и авиадвигателей, при разработке маркетинговой стратегии на предстоящий период. Используя достаточно широкие возможности применения CVP-анализа в авиакомпаниях, руководство будет располагать инструментом для обнаружения скрытого потенциала прибыльности, который невозможно обнаружить, применяя традиционную методику анализа хозяйственной деятельности.

Применительно к предприятиям - авиаперевозчикам CVP-анализ включает в себя изучение взаимосвязи и взаимозависимости в отношении к существующей или проектируемой сети авиаперевозок следующих показателей:

1. Величина тарифа на авиауслуги (или выручки по заказным рейсам).
2. Объем авиаперевозок.
3. Величина переменных издержек на выбранную единицу затрат (перевезенный пассажир, тонна груза, рейс).
4. Величина постоянных затрат.

Использование методики CVP-анализа позволит улучшить контроль над эксплуатационными затратами авиакомпаний, обеспечит возможность оперативного управления соотношением фактов, влияющих на формирование прибыли, в меняющихся условиях деятельности авиакомпаний, позволит менеджерам изучить взаимное влияние объема перевозок, прибыли, затрат, уровня тарифов. Сравнительная простота расчетов, их наглядность, а главное – возможность проведения анализа в рамках бухгалтерских программ в любой момент времени, несомненно, будет способствовать его внедрению у заинтересованных авиаперевозчиков.

**В заключении** подведены итоги диссертационного исследования, сформулированы рекомендации по теме исследования.

### **Публикации по теме диссертации.**

Основные положения диссертации опубликованы в следующих работах:

1. Султанова Э.Ф. Организация управленческого учета в авиакомпаниях // Молодежь и экономическая наука: статьи и тезисы докладов межвузовской научной конференции молодых ученых и студентов. Казань, 2004 г., с.148-149 (0,12 п.л.).
2. Султанова Э.Ф. Совершенствование учета и контроля затрат на производство услуг в авиакомпаниях // Актуальные вопросы развития экономики России: теория и практика. Нижний Новгород: ВГИПА, 2004 г., с.190-191 (0,16 п.л.).
3. Султанова Э.Ф. Информационное обеспечение управления затратами в авиакомпаниях // Социально-экономические проблемы становления и развития рыночной экономики: тезисы докладов итоговой научно-практической конференции. Казань: Издательство КГФЭИ, 2005 г., с. 251-252 (0,12 п.л.).
4. Султанова Э.Ф. Проблемы учета и контроля эксплуатационных расходов в авиакомпаниях // Бухгалтерский учет, аудит и налоги: основы, теория, практика: сборник материалов III Всероссийской научно-практической конференции. Пенза: РИО ПГСХА, 2006 г., с.111-114 (0,16 п.л.).
5. Султанова Э.Ф. Проблемы организации управленческого учета // Бухгалтер Татарстана – 2006 г. - №7, с.48-50 (0,16 п.л.)
6. Султанова Э.Ф. Возможности использования систем стандарт- и директ-кост для измерения и контроля эксплуатационных расходов авиакомпании // Современные аспекты экономики – 2006 г. - № 4(79), с.172-177 (0,38 п.л.).