

- существенное увеличение наукоемкости внутреннего валового продукта находится на уровне менее одного процента, в то время как в развитых странах этот показатель в 2-3 раза выше;
- повышение доли высокотехнологичной в выпускаемой продукции;
- увеличение доли инновационно-активных предприятий;
- развитие венчурной инфраструктуры.

Список использованных источников

1. Шмарловская, Г.А. Теория налогов: закономерности формирования и государственного регулирования / Г.А. Шмарловская. — Минск : БГЭУ, 1996. — 135 с.
2. Якобсон, Л.И. Государственный сектор экономики. Экономическая теория и политика / Л.И. Якобсон. — М. : ГУ ВШЭ, 2000. — 366 с.
3. <http://belstat.gov.by/homep/ru/indicators/science.php>

УДК 657

**ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВОГО  
РЕЗУЛЬТАТА АВИАКОМПАНИЙ В СИСТЕМЕ  
УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА**

*М. А. Макей, экономист  
РУП «Национальная авиакомпания «Белавиа»,  
г. Минск, Республика Беларусь*

В настоящее время большинство авиакомпаний не ограничивается одним видом деятельности. Основным видом деятельности авиакомпаний являются авиаперевозки, на долю которых в среднем приходится 80-90% доходов. Однако помимо этого авиакомпании осуществляют и другие виды коммерческой деятельности, такие как заправка авиатопливом (5-20% доходов), техническое обслуживание воздушных судов (1-5% доходов). Кроме того авиакомпании могут получать и другие виды доходов (комиссионные доходы от продажи авиабилетов других авиакомпаний, доходы от обучения летного состава других авиакомпаний, доходы от рекламы и др.). Перечисленные выше виды деятельности, осуществляемые авиакомпаниями, значительно отличаются друг от друга как с точки зрения технических особенностей их осуществления, так и с точки зрения уровня извлекаемых доходов, величины расходов, ценообразования, налогообложения, уровня рентабельности, системы менеджмента.

Как показало исследование деятельности авиакомпаний, в финансовом бухгалтерском учете не предполагается выделение в качестве обособленных объектов учета отдельных видов деятельности. На практике это означает, использование так называемого «котлового» метода учета, в результате чего в финансовой отчетности отражаются общие активы, обязательства, доходы и расходы авиакомпании, складывающиеся в результате всех видов деятельности авиакомпании. В последнее время намечается тенденция осуществления авиаперевозок не только за счет воздушных судов, находящихся в собственности авиакомпаний, но и за счет привлечения воздушных судов на условиях лизинга. Однако применение «котлового» метода учета в рамках авиакомпании в целом делает невозможным точное и однозначное формирование управленческой информации о доходах, расходах и финансовом результате от каждого вида деятельности, включая авиаперевозки собственными воздушными судами и воздушными судами в лизинге. Однако недостатки такого подхода можно устранить в рамках системы управленческого учета.

В системе управленческого учета и анализа принято подразделять все затраты на переменные (прямые) и постоянные и калькулировать себестоимость единицы изделия только

по переменным (прямым) затратам. При этом постоянные затраты не распределяются между изделиями, а списываются общей суммой на финансовый результат отчетного периода. Показатель, рассчитываемый как разность между выручкой от реализации продукции и прямыми (переменными) затратами, называется «маржа покрытия» или маржинальный доход (прибыль). «Показатели «маржи покрытия» рассчитываются для выполнения ранжирования продукции по степени рентабельности» [1, с. 146]. Разность между маржинальным доходом и постоянными затратами представляет собой прибыль предприятия.

В экономической литературе описаны два метода расчета маржинального дохода: одноступенчатый и многоступенчатый. Одноступенчатый метод расчета применяется в том случае, если предприятие является небольшим, с простой организационной структурой и все постоянные расходы касаются предприятия в целом. В случае, если предприятие имеет более сложную структуру и постоянные расходы можно разделить по местам их возникновения, в частности, отнести на отдельные виды и группы продукции, производственные цеха и предприятие в целом, то применяется многоступенчатый метод расчета маржинального дохода. Согласно данному методу рассчитывается несколько показателей маржинального дохода, например, на уровне видов и групп продукции, цехов и предприятия в целом. При этом в расчет каждого последующего показателя маржинального дохода включается новая группа постоянных расходов, относящихся к данному уровню.

Многоступенчатый метод расчета маржинального дохода можно и целесообразно применить к деятельности авиакомпании. На основе данного метода можно определить финансовый результат на тех уровнях, на которых это необходимо менеджменту для принятия ими обоснованных управленческих решений. Нами предлагается определять финансовый результат на уровне отдельных воздушных судов (лизинговых сделок), на уровне подвидов деятельности (авиаперевозки собственными воздушными судами и воздушными судами в лизинге), на уровне отдельных видов деятельности (авиаперевозки, заправка авиатопливом и техническое обслуживание воздушных судов) и в конечном итоге финансовый результат авиакомпании в целом.

Применение многоступенчатого метода расчета маржинального дохода позволяет четко идентифицировать и количественно измерять, во-первых, источники доходов (в частности, отдельные воздушные суда), во-вторых, направления, по которым происходит распределение этих доходов, в-третьих, виды деятельности, которые обеспечивают наивысшую доходность авиакомпании. Кроме того, многоступенчатый метод расчета маржинального дохода учитывает специфику деятельности авиакомпаний и способствует оперативному контролю над постоянными расходами по местам их возникновения и иерархическим уровням управления и распределения доходов авиакомпании. Все это в конечном итоге позволяет повысить качество обеспечения менеджмента авиакомпании необходимой для принятия управленческих решений информацией, в частности, формировать отчет о прибылях и убытках по видам деятельности, основанный на многоступенчатом принципе построения.

Для того, чтобы применить к деятельности авиакомпании многоступенчатый метод расчета маржинального дохода необходимо установить, какие виды расходов авиакомпании являются постоянными по отношению к следующим уровням агрегации информации: воздушное судно, вид деятельности и авиакомпания в целом. Постоянными расходами по отношению к отдельному воздушному судну (предмету лизинга, лизинговой сделке) являются расходы на авиаперевозки, не связанные с полетом воздушного судна. Постоянными расходами по отношению к отдельному виду деятельности являются некоторые виды административно-управленческих расходов, которые можно прямо отнести на определенные виды деятельности. Например, на вид деятельности «авиаперевозки» можно отнести следующие виды административно-управленческих расходов: расходы таких отделов авиакомпании, как бюро предполетной подготовки экипажей, бюро аэронавигационной информации, группы планирования полетов, службы розыска багажа; расходы на содержание

представительств за границей и пунктов продаж авиабилетов на территории Республики Беларусь; расходы на рекламу авиаперевозок и другие расходы. Амортизацию и расходы на содержание зданий и сооружений, заработную плату управленческого персонала топливо-заправочного комплекса можно прямо отнести на вид деятельности «заправка авиатопливом», аналогичные виды расходов авиационно-технической базы — на вид деятельности «техническое обслуживание воздушных судов».

Значительная часть административно-управленческих расходов не связана с определенным видом деятельности авиакомпании, а касается управления авиакомпанией в целом, например, расходы на оплату труда управленческого персонала головного офиса авиакомпании, расходы на амортизацию и содержание здания головного офиса и прочих основных средств, расходы на аудиторские, консультационные, информационные и другие услуги, прочие расходы. Такие расходы являются постоянными расходами по отношению к авиакомпании в целом. Их распределение между различными видами деятельности представляется нецелесообразным, так как это может существенно исказить конечный финансовый результат по отдельным видам деятельности в зависимости от способа распределения этих расходов.

На основании многоступенчатого метода расчета маржинального дохода предлагается формировать многоступенчатый отчет о прибылях и убытках авиакомпании (таблица 1), в котором отразится четыре вида финансовых результатов:

1. «маржинальный доход 1» — рассчитывается как разность между доходами и прямыми (переменными) расходами; для отдельных воздушных судов — это расходы на авиаперевозки, связанные с полетом воздушного судна, для других видов деятельности — прямые материальные и трудовые расходы, которые возникают при оказании услуг другим авиакомпаниям;

2. «маржинальный доход 2» — рассчитывается как разность между «маржинальным доходом 1» и постоянными расходами на уровне воздушного судна, т.е. расходами, не связанными с полетом воздушного судна, для вида деятельности «авиаперевозки»; для других видов деятельности такие расходы, как правило, отсутствуют, поэтому для них «маржинальный доход 1» идентичен «маржинальному доходу 2»;

3. «маржинальный доход 3» — рассчитывается как разность между «маржинальным доходом 2» и постоянными расходами на уровне видов деятельности, т.е. административно-управленческими расходами, обусловленными организационной структурой и функциями предприятия;

4. финансовый результат в целом по авиакомпании — рассчитывается как разность между «маржинальным доходом 3» и постоянными административно-управленческими расходами авиакомпании.

В таблице 1 представлен многоступенчатый отчет о прибылях и убытках авиакомпании, данные которого предлагается заполнять ежемесячно для оперативного контроля за результативностью авиакомпании.

Новизна предложенной схемы многоступенчатого отчета о прибылях и убытках авиакомпании заключается в формировании нового массива данных, который раскрывает механизм формирования и распределения доходов авиакомпании по видам деятельности и отдельным лизинговым сделкам. Ее применение дает возможность выявить и конкретизировать причины убытков по объектам управленческого учета: на уровне воздушного судна (лизинговой сделки), подвида, вида деятельности и авиакомпании в целом, на основе чего могут быть даны практические рекомендации по устранению или минимизации убытков. Такой подход позволит существенным образом повысить оперативность и информационную насыщенность принятия управленческих решений в авиационной отрасли Республики Беларусь.

Таблица 1 — Многоступенчатый отчет о прибылях и убытках авиакомпании, тыс. долл.

Виды деятельности	Авиаперевозки								Заправка авиатопливом	Техни- ческое обслужи- вание воздушных судов	Всего
	собственными воздушными судами				воздушными судами в лизинге						
Воздушные суда	Ty-154a	Ty-154б	Ty-154в	Сумма	Boeing/3	Boeing/5	CRJ	Сумма			
1. Доходы от реализации авиаперевозок, работ, услуг (без налогов)	18 080,0	14 270,3	17 350,2	49 700,5	15 533,2	13 130,0	10 140,3	38 803,5	14 620,0	2 900,0	106 024,0
2. Прямые материальные и трудовые расходы (расходы, связанные с полетом воздушного судна)	14 380,7	12 160,5	17 420,1	43 961,3	9 669,6	8 160,5	7 850,7	25 680,8	9 080,0	1 930,0	80 652,1
3. Маржинальный доход 1 (стр. 1 - стр. 2)	3 699,3	2 109,8	-69,9	5 739,2	5 863,6	4 969,5	2 289,6	13 122,7	5 540,0	970,0	25 371,9
4. Расходы, не связанные с полетом воздушного судна	1 750,2	1 230,4	900,8	3 881,4	3 521,1	2 750,2	2 420,0	8 691,3	-	-	12 572,7
5. Маржинальный доход 2 (стр. 3 - стр. 4)	1 949,1	879,4	-970,7	1 857,8	2 342,5	2 219,3	-130,4	4 431,4	5 540,0	970,0	12 799,2
6. Административно-управленческие расходы, связанные с организационной структурой и функциями предприятия					3 480,0				1 690,0	650,0	5 820,0
7. Маржинальный доход 3 (стр. 5 - стр. 6)					2 809,2				3 850,0	320,0	6 979,2
8. Административно-управленческие расходы авиакомпании						5 550,0					5 550,0
9. Финансовый результат в целом по авиакомпании (стр. 7 - стр. 8)						1 429,2					1 429,2