

**Ахмедова Х. М.**

*аспирант,  
МГУ им. М.В. Ломоносова*

## **Проблемы учета и анализа эксплуатационных затрат в авиакомпаниях**

*В статье рассмотрены проблемы учета и анализа издержек при осуществлении эксплуатационных работ в авиакомпаниях. Особое внимание уделено факторам, влияющим на величину затрат. На основе изучения действующей практики предложены пути их оптимизации.*

*Ключевые слова: оптимизация затрат, эксплуатационные расходы, управленческий анализ, вспомогательное производство, центр ответственности.*

## **Problems of accounting and analysis of aircraft operating cost airlines**

*In the article there are considered the problems of accounting and analysis of costs of maintenance work in the airlines. Special attention is paid to the factors influencing the costs. On the basis of current practice of the offered ways of their optimization.*

*Key words: optimization of expenses, operating expenses, management analysis, auxiliary production, the center of responsibility.*

Проблема модернизации сферы услуг в условиях совершенствующихся, а также мобилизации новых факторов экономического роста становится очень актуальным. Подобная стратегия модернизации невозможна без успешной финансово-экономической деятельности авиапредприятий и максимизации эффективности использования запасов, так как предприятия оказывающие услуги авиаперевозок являются одним из ключевых сегментов российской экономики. В данное время предприятия данного вида экономической деятельности испытывают определенные трудности, связанные с решением следующих проблем:

- ростом затрат на эксплуатационные работы и слабым освоением новых технологий;
- высокой степенью изношенности основных производственных фондов и запчастей;
- несовершенством налогового законодательства в области авиаперевозок;

- 
- 
- слабым развитием международного сотрудничества, где обобщался бы опыт в инвестициях зарубежных компаний;

Опыт развитых стран позволяет сделать вывод о существенной роли инноваций в комплексе авиауслуг, способных изменить и усовершенствовать не только оказываемые услуги, но и систему управления организацией, приводящую ее в соответствие с требованиями современной внешней среды [6, с. 33].

Инновационными процессами в авиационном комплексе должны быть охвачены все этапы технологического процесса. К таким этапам можно отнести:

- оценку запасов и затрат;
- расширение сферы авиауслуг;
- оптимизация цен за оказываемые услуги;
- обеспечение качества оказания услуг;
- меры, направленные на повышение квалификации специалистов, а также подготовка новых специалистов.

Как известно, затраты делятся на капитальные и текущие. Кроме капитальных затрат, связанных с организацией и строительством объектов, включают также текущие издержки, связанные с эксплуатацией воздушного транспорта. Такой же подход применяется и в мировом сообществе. Основные затраты приходятся на проведение работ, связанных с ремонтами воздушных судов, двигателей. Отчасти увеличение издержек на ремонтные работы связано с изношенностью большинства самолетов, с растущими ценами на услуги по ремонту, дефицит специалистов, рост цен на запасные части воздушных судов и т.д.

Строительство и капитальный ремонт основных фондов авиакомпаний определяет общую динамику капитальных затрат на эксплуатацию аэропортов, воздушных судов, и вспомогательной техники в связи с сохранением относительно высокой стоимости ремонтных и эксплуатационных работ, при этом затраты по созданию прочей инфраструктуры для проведения указанных работ должны снижаться.

Считается, что при полном оснащении ремонтных и исследовательских пунктов необходимым оборудованием увеличение капитальных затрат при полном сроке окупаемости позволяет снизить операционные текущие затраты.

Специалисты по управленческому анализу О.Е. Николаева и Т.В. Шишкова считают, что бухгалтер-аналитик должен обеспечить руководство предприятия данными анализа поведения затрат и данными анализа для принятия управленческих решений [7, с. 228].

Управленческий анализ должен пронизывать все сферы деятельности экономических субъектов. Управленческий анализ позволяет организации сформировать информационную основу принятия управленческих решений внутри организации специалистами всех уровней менеджмента. Управленческий анализ является одним из частей хозяйственной деятельности.

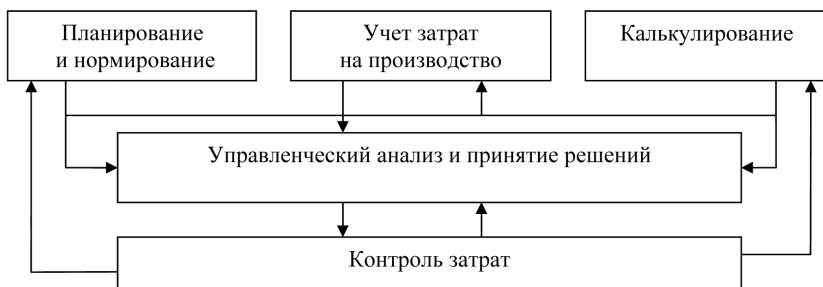
Данные для управленческого анализа поступают из различных подсистем организации и из внешней среды. Первостепенную роль в анализе играет первичная информация, полученная из системы бухгалтерского управленческого учета предприятия, которая является входящей информацией. Процесс сбора информации для принятия оптимального управленческого решения должен включать выявление, измерение, фиксацию, сбор, хранение, защиту, анализ, подготовку, передачу и прием информации, необходимой управленческому аппарату для выполнения его функций.

При всей важности внешнего (финансового) анализа основным его недостатком является отсутствие оперативности. Он не позволяет руководителям тотчас оценить достигнутые результаты, рассчитать эффективность деятельности отдельных структурных подразделений, оперативно использовать полученную информацию в управленческих целях.

Именно задача оперативного реагирования на изменения затрат и связанных с ними результатов составляет цель внутреннего анализа.

Для эффективного управления производственной деятельностью, отмечал Ю.А. Бабаев, одного экономического анализа недостаточно, и лишь «при полном единстве экономического и оперативного анализа можно всесторонне изучить работу предприятия и определить перспективы его дальнейшего развития» [1].

Таким образом, управленческий анализ является центральным звеном при принятии управленческого решения, а следовательно, и в управлении организацией (рис. 1).



**Рис. 1. Основные элементы системы управления затратами: прямая и обратная связи**

Необходимо отметить, что в настоящее время многие российские авиакомпании используют методы управления, основой которых является производственный план и оценка результатов всего предприятия в целом. Это не позволяет увидеть результаты отдельных центров ответственности и тем более оперативно выявить и своевременно реагировать на недостатки в планировании этих результатов. Управленческий анализ затрат любого вида экономической деятельности не может быть направлен только на анализ прошлых результатов, в последнее время он имеет тенденцию к решению стратегических задач.

Как известно, на формирование структуры издержек производства и их управленческий учет влияют технологические и организационные особенности отрасли. Специфика работ позволяет выделить такие статьи калькуляции, как:

1. Затраты на оплату труда.
2. Дополнительная оплата труда.
3. Отчисления на социальные нужды.
4. Расходы на подготовку и освоение производства.
5. Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования.
6. Общепроизводственные расходы.

Для управленческого анализа данных расходов и осуществления «управления по отклонениям» все затраты планируются. Основой для составления планов капитальных вложений служат балансовые и технико-экономические расчеты и нормативы:

- балансы производственных мощностей и основных фондов;
- балансы оборудования;
- балансы основных видов строительных материалов;
- планы проведения организационно-технических мероприятий и др. [2, с. 263].

Как известно, нормативные (бюджетные) затраты – это определенные заранее нормативы затрат материалов, заработной платы, накладных расходов. На их основе составляются бюджеты различных видов затрат на начало периода. Таким образом, составленные на начало периода бюджеты сравниваются с фактическими данными, полученными в конце периода либо по окончании всего цикла ремонтных работ. Выявленные отклонения при сравнении этих данных служат отличной базой для управления затратами и их анализа.

В настоящее время предприятия данного вида экономической деятельности затраты на ремонтно-эксплуатационные работы делят на основные и накладные, они включаются в себестоимость данных работ.

Для целей управленческого учета и анализа затрат данная группировка, конечно, подходит, но для более глубокого анализа затрат необходимо, на наш взгляд, деление затрат на контролируемые и неконтролируемые. Классификация зависит от технологических особенностей отрасли, особенностей организации труда и др. Более того, должна быть установлена связь затрат с действиями лиц, которые ответственны за расходование ресурсов. Поэтому здесь необходимо, чтобы затраты были классифицированы на контролируемые (регулируемые) и неконтролируемые (нерегулируемые). Как известно, первые подвержены влиянию руководителя центра ответственности, а вторые не подвержены его влиянию. Также необходимо, чтобы работа руководителя центра затрат оценивалась по тому, как он контролирует затраты, т.е. как можно меньше допускает отклонений от плановых затрат.

Причем необходимо выбрать именно тот вид затрат, на который он может влиять. К примеру, менеджер может влиять на величину затрат на материалы, если перерасход связан с нарушением технологического цикла производимых работ или нарушением трудовой дисциплины. Но если перерасход связан с качеством материалов или с их стоимостью, то, конечно, это не зависит от менеджера центра затрат. В организационной структуре авиапредприятий предприятий необходимо, на наш взгляд, выделять центры не только финансовой, а также и технологической ответственности. Главными целевыми показателями деятельности руководителей данных центров ответственности должны являться технологические показатели деятельности и, конечно же, соответствие фактических затрат запланированным. При этом должен соблюдаться принцип подконтрольности каждого показателя руководителю данного подразделения. В систему контрольных показателей деятельности и результативности работы подразделений в данном виде экономической деятельности может быть включена только оценка выполнения бюджетов затрат. Или же оценить деятельность подразделений можно с помощью нефинансовых критериев оценки деятельности, так как они дают дополнительные возможности анализа эффективности и результативности.

Следующим шагом учета и анализа затрат может являться деление затрат на переменные (прямые) и постоянные (косвенные). Это даст то преимущество, что руководство сможет заранее определять, как будут изменяться те или иные затраты при осуществлении работ. Учет и анализ переменных и постоянных расходов может дать полную информацию о стоимости выполняемых работ. Прямые затраты, которые в большинстве случаев являются переменными, прямо включа-

ются в себестоимость работ, а вот косвенные затраты приходится распределять пропорционально базам распределения. Насколько правильно будут распределены косвенные расходы на объект калькулирования, настолько точно будет определена ее стоимость. К переменным относятся затраты, которые меняются пропорционально изменению объема производимых работ. К ним можно отнести затраты на используемый горюче-смазочный материал, заработную плату рабочих подразделений, летной бригады, амортизацию машин и оборудования и т.д.

В бухгалтерском учете прямые затраты списываются проводкой:

Д-т сч. 20

К-т сч. 70, 69, 10, 60, 76, 71 и др.

Особенность данного вида экономической деятельности такова, что при строительстве и ремонте затраты могут возникать и в сфере вспомогательного производства. К вспомогательным относятся следующие производства: услуги по транспортировке, выработке тепла и электроэнергии, содержанию дорог и др. В этом случае составляется следующая проводка:

Д-т сч. 23

К-т сч. 70, 69, 10, 60, 76, 71 и др.

К косвенным относятся затраты сфер обслуживания производства и управления, общепроизводственные и общехозяйственные расходы.

Для управленческого анализа всех затрат необходимо составить на начало периода бюджет переменных расходов и бюджеты постоянных расходов, которые затем сравниваются с фактическими показателями и определяется отклонение от плана.

Таким образом, деление затрат на контролируемые и неконтролируемые позволит влиять на величину затрат через установление ответственности руководителя центра ответственности. Учет и анализ постоянных и переменных затрат и их бюджетирование дадут руководству возможность заранее определять поведение затрат при осуществлении эксплуатационных и ремонтных работ и оперативно влиять на их величину.

#### **Используемые источники**

1. Бабаев Ю.А. Оперативный анализ результатов деятельности предприятий / Ю.А. Бабаев. М.: Финансы и статистика, 2002.
2. Врублевский Н.Д. Управленческий учет издержек производства и себестоимости продукции в отраслях экономики. М.: Бухгалтерский учет, 2004.

3. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. для вузов. 2-е изд., доп. и пер. М.: Омега-Л; Высшая школа, 2003.
4. Вахрушина М.А. Управленческий анализ / М.А. Вахрушина. М.: Омега-Л, 2004.
5. Волкова О.Н. Управленческий анализ: Учебник. М.: ТК Велби; Проспект, 2008.
6. Горфинкель В.Я. Инновационный менеджмент. М.: Вузовский учебник, 2009.
7. Николаева О.Е., Шишкова Т.В. Управленческий учет. 4-е изд., доп. М.: Едиториал УРСС, 2003.
8. Radler M. Economic slump to chill capital spending in 2009 // Oil and Gas Journal. 2009. April 27. Pp. 26–29; 2009. January 19. Pp. 6, 35.