



Отримано: 28 лютого 2019 р.

Прорецензовано: 07 березня 2019 р.

Прийнято до друку: 14 березня 2019 р.

e-mail: larisakneu@ukr.net

DOI: 10.25264/2311-5149-2019-12(40)-169-175

Гнилицька Л. В., Аль-газу Алі. Домінанти облікової політики в управлінні експлуатаційними витратами авіакомпанії. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка»* : науковий журнал. Острог : Вид-во НаУОА, березень 2019. № 12(40). С. 169–175.

УДК 657.05: 351.863

JEL-класифікація: L:93

Гнилицька Лариса Володимирівна,*доктор економічних наук, професор, професор кафедри бухгалтерського обліку
ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені В. Гетьмана»***Аль-газу Алі,***аспірант кафедри бухгалтерського обліку ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені В. Гетьмана»*

ДОМІНАНТИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ В УПРАВЛІННІ ЕКСПЛУАТАЦІЙНИМИ ВИТРАТАМИ АВІАКОМПАНІЇ

На відміну від світових тенденцій, в Україні спостерігається значне зниження попиту на авіаперевезення, що пов'язано, з одного боку, з падінням платоспроможності населення, здатного отримувати цей вид послуг, а з іншого – з «війною цін», коли фінансово стійкі іноземні авіакомпанії шляхом демпінгу цін переманюють основну масу вітчизняних пасажирів. У зв'язку з цим з'являється нагальна потреба пошуку ефективних способів управління експлуатаційними витратами як основи гнучкої тарифної політики на авіаперевезення.

Доведено, що одним із найбільш дієвих способів управління експлуатаційними витратами авіакомпанії є чітке дотримання норм облікової політики, що потребує окреслення її домінант відповідно до інформаційних потреб авіаперевізників на сучасному етапі розвитку економічних відносин в Україні. Зокрема вмотивовано, що на зміну котловому методу обліку витрат має прийти позаказний метод у поєднанні з елементами методів «стандарт-кост» та ABC. При цьому основним об'єктом калькулювання авіакомпанії має стати індивідуальна собівартість рейсу, яка буде враховувати льотно-технічні властивості повітряних суден та індивідуальні витрати, характерні для здійснення окремого рейсу. Для подолання проблеми знеособлення обліку експлуатаційних витрат запропоновано авіакомпаніям використовувати елементи ABC-калькулювання, що уможливить пряме простеження виробничих накладних витрат до окремих видів авіарейсів (повітряних суден).

Зазначено, що поліпшення обліку експлуатаційних витрат авіатранспортних компаній України треба вбачати не лише в удосконаленні елементів облікової політики, але й у чіткому їх виконанні. Відтак, у статті запропоновано модель оцінювання якості виконання норм Наказу про облікову політику, яка ґрунтується на експертно-орієнтованому підході, і її практичне застосування, сприятиме вдосконаленню обліку експлуатаційних витрат у контексті підвищення контролю за їх використанням.

Ключові слова: облікова політика; експлуатаційні витрати; метод обліку витрат; об'єкт калькулювання; Наказ про облікову політику.

Гнилицкая Лариса Владимировна,*доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета
ГВУЗ «Киевский национальный экономический университет имени В. Гетьмана»***Аль-газу Али,***аспирант кафедры бухгалтерского учета
ГВУЗ «Киевский национальный экономический университет имени В. Гетьмана»*

ДОМІНАНТЫ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ В УПРАВЛЕНИИ ЭКСПЛУАТАЦИОННЫМИ РАСХОДАМИ АВИАКОМПАНИИ

В отличие от мировых тенденций, в Украине наблюдается существенное снижение спроса на авиаперевозки, что связано, с одной стороны, с падением платежеспособности населения, нуждающегося в данном виде услуг, а с другой – с «войной цен», при которой финансово устойчивые иностранные авиакомпании путем демпинга цен переманивают основную массу отечественных пассажиров. В связи с этим, возникает необходимость поиска эффективных способов управления эксплуатационными расходами как основы гибкой тарифной политики на авиаперевозки.

Доказано, что одним из наиболее действенных способов управления эксплуатационными расходами авиакомпании является четкое соблюдение норм учетной политики, что требует обозначения ее доминант в соответствии с информационными нуждами авиаперевозчиков на современном этапе развития экономических отношений в Украине. В частности, обосновано, что на смену котловому методу учета расходов должен прийти позаказный метод в соединении с элементами методов «стандарт-кост» и ABC. При этом основным объектом калькулирования должна стать индивидуальная себестоимость рейса, которая будет учитывать летно-технические свойства воздушных судов и индивидуальные расходы, связанные с осуществлением отдельного рейса. Для преодоления



проблеми обезличеного учета эксплуатационных расходов авиакомпаниям предложено использовать элементы ABC-калькулирования, что позволит прямо соотносить производственные накладные расходы с отдельными видами авиарейсов (воздушных судов).

Обозначено, что улучшение учета эксплуатационных расходов авиатранспортных компаний Украины связано не только с усовершенствованием элементов учетной политики, но и с четким их выполнением. В связи с этим, в статье предложена модель оценки качества выполнения норм Приказа об учетной политике, которая основана на экспертно-ориентированном подходе, и ее практическое применение будет способствовать усовершенствованию учета эксплуатационных расходов в контексте повышения контроля их использования.

Ключевые слова: учетная политика; эксплуатационные расходы; метод учета расходов; объект калькулирования; Приказ об учетной политике.

Larisa Gnylytska,

Doctor of Economic Sciences, Professor Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman, Ukraine

Ali Al-gazu,

PhD Student, Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman, Ukraine

ACCOUNTING POLICY DOMINANTS IN MANAGEMENT OF AVIATION COMPANY OPERATING COSTS

Unlike the world trends, Ukraine has seen a significant decline in demand for air travel, which, on the one hand, is due to a decline in the solvency of the population that is in need of this type of service, and, on the other hand, to a “price war”, in which more financially sustainable foreign airlines are dropping prices and luring the bulk of local passengers. Hence, there is a need for finding effective ways to manage operational expenses as the base of a flexible tariff policy for air transportation.

It has been proven that one of the most effective ways to manage the operational expenses of airlines is strict compliance to the accounting policy, which requires defining its dominants in accordance with the communicatory needs of air carriers at the current stage of economic relations development in Ukraine. In particular, it is justified that the order-based accounting method should replace the boiler method of cost accounting in conjunction with elements of the standard-cost and ABC methods. Meanwhile individual cost of the flight should be the main object of calculation. It takes into account flight and technical characteristics of the aircrafts and the individual costs associated with the implementation of a separate flight. To overcome the problem of operating costs impersonal accounting, airlines have been offered to use ABC calculation elements, which will make it possible to directly relate production overhead costs to certain types of flights (aircraft).

It is indicated that the improvement of the operational expenses accounting of air transport companies of Ukraine is connected not only with the improvement of the accounting policy elements but also with their accurate implementation. Thus, the article offers a model for assessing the quality of compliance with the standards of the Scientific Policy Order, which is based on an expert-oriented approach, and its practical application will help improve the accounting of operating costs in the context of increasing control over their use.

Keyw ords: accounting policy, operational expenses, cost accounting method, object of calculation, Scientific Policy Order.

Актуальність теми. Авіаційний транспорт – одна з найважливіших галузей економіки держави, діяльність якої спрямована на задоволення потреб населення в перевезеннях пасажирів, багажу та вантажів, гарантування високого рівня безпеки польотів. Однак, найважливішою особливістю функціонування вітчизняних авіакомпаній у сучасних умовах є істотне зниження попиту на авіаперевезення і, як наслідок, падіння ефективності їх діяльності. Утриматися на ринку вітчизняних авіаперевізників і зберегти за собою певний сегмент міжнародного ринку можливо лише, пропонуючи послуги за конкурентними цінами. Відтак, перед менеджментом авіакомпаній постає нагальне завдання пошуку ефективних способів управління експлуатаційними витратами як основи гнучкої тарифної політики на авіаперевезення.

Одним із найбільш дієвих способів управління експлуатаційними витратами справедливо вважають чітке дотримання норм облікової політики. Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», *облікова політика* – це сукупність принципів, методів і процедур, яку використовує підприємство для складання і подання фінансової звітності [1]. Тобто це вибір підприємством конкретних методик, форм і технік ведення бухгалтерського обліку, зважаючи на положення чинних нормативних документів і особливостей його діяльності.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Незважаючи на значну кількість наукових публікацій, присвячених питанням управління експлуатаційними витратами з метою їх зниження, серед яких варто виокремити роботи Л. Городецької [2], Н. Князевої [3], О. Костроміної [4], Е. Султанової [5], системних досліджень, спрямованих на обґрунтування дієвих елементів облікової політики авіакомпаній відповідно до сучасних потреб їх управління, немає.

Постановка завдання. Головне завдання, проведеного в статті дослідження, – критично оцінити чинну облікову практику відображення експлуатаційних витрат та обґрунтувати дієві елементи обліко-



вої політики авіакомпаній відповідно до організаційно-технологічних особливостей авіаційної галузі й інформаційних потреб авіаперевізників на сучасному етапі розвитку економічних відносин в Україні.

Виклад основного матеріалу дослідження. Облікова політика надає можливість використовувати альтернативні варіанти (елементи) узагальнення фактів господарської діяльності авіакомпанії щодо формування експлуатаційних витрат та їх відображення в бухгалтерському обліку. При цьому елементи облікової політики потрібно розробляти з урахуванням організаційно-технологічних особливостей діяльності авіатранспортних підприємств, серед яких варто виокремити такі:

1) у структурі витрат авіакомпанії відображаються особливості повітряного транспорту як галузі, що не створює матеріального продукту, однак є досить фондо- й матеріаломісткою, тому в собівартості авіа послуг переважають витрати на запасні частини та пально-мастильні матеріали, а питома вага амортизації вища, ніж у середньому по промисловості;

2) продукція авіаційного транспорту є послугою, що реалізується і споживається в процесі її надання, тому для цієї галузі відсутні показники незавершеного виробництва та залишків нереалізованої продукції. Як наслідок, в авіатранспортні підприємства мають вагомні переваги перед виробничими для використання сучасних методів виробничого обліку, таких як «директ-костинг», «стандарт-кост» та метод ABC;

3) технологічні особливості діяльності авіатранспортних підприємств дозволяють виокремити дві бази прямого простеження витрат: окремий рейс (маршрут, за яким відбуваються авіаперевезення) та окреме повітряне судно. У зв'язку з цим аналітичний облік витрат авіакомпанії доцільно здійснювати як за напрямками повітряних маршрутів, так і за окремими номерами повітряних суден. Такий підхід уможливує оцінювання впливу на зміну тарифів на авіаперевезення як реальних умов здійснення польоту, так і типу повітряного судна, на якому відбувався політ;

4) у процесі створення авіаційної продукції, крім авіаперевізників, беруть участь і сторонні організації (аеропорти, підприємства управління повітряним рухом тощо), які здійснюють аеропортове й аеронавігаційне обслуговування. Відтак, аеропортові й аеронавігаційні збори повинні бути відображені в бухгалтерському обліку як відокремлена група у складі статей калькуляції, оскільки вони безпосередньо пов'язані з окремим рейсом і є об'єктом підвищеної уваги як облікових працівників, так і менеджерів авіакомпанії;

5) авіапослуги прямо пов'язані з індивідуальними потребами споживачів, тому до авіаперевізників ставлять підвищені вимоги щодо комфорту пасажирів і безпеки перельотів. Це вимагає утримання спеціалізованих підрозділів, якими є авіаційно-технічні комплекси, навчально-тренувальні комплекси, комплекси наземного обслуговування. За своїми характеристиками ці комплекси – допоміжні підрозділи авіакомпанії, а тому витрати, пов'язані з їх утриманням, треба обліковувати на окремих субрахунках до рахунку 232 «Допоміжне виробництво», або у складі однойменних статей загальновиробничих витрат (чи аналітичних рахунків до рахунку 91 «Загальновиробничі витрати»), з метою подальшого визначення собівартості наданих послуг і на цій основі формування трансфертних цін.

Водночас, дослідження сучасної практики формування складників облікової політики на вітчизняних авіатранспортних підприємствах дало можливість виокремити низку істотних недоліків, серед яких:

1) котловий (простий) метод обліку витрат без деталізації за окремими рейсами, що значно знижує можливість виокремлення найбільш рентабельних і збиткових рейсів;

2) собівартість рейсу визначають на рівні планової собівартості льотної години та фактичного нальоту годин без урахування впливу специфічних витрат, пов'язаних з окремим рейсом;

3) ураховуючи непрямі витрати на окремі рейси, використовують винятково розподільчий підхід на рівні годин нальоту, тоді як у складі непрямих витрат є такі, які мають прямий зв'язок з окремими рейсами чи повітряними суднами і потребують інших підходів до їх віднесення;

4) облік і планування здійснюють у розрізі різних статей калькуляції, що значно знижує контрольні й аналітичні властивості обліку експлуатаційних витрат.

Виявлені недоліки потребують аргументованих рекомендацій щодо їх усунення.

Зокрема доведено, що на зміну котловому методу обліку витрат має прийти позамовний метод обліку в поєднанні з елементами методу «стандарт-кост» та методу ABC. Що ж стосується нерегулярних (чартерних рейсів), то цілком виправданою буде методика формування собівартості авіапослуг на рівні змінних витрат (метод «директ-костинг» та одна з його модифікацій – метод ступеневого покриття постійних витрат).

Зміна методичних підходів до формування собівартості авіапослуг неодмінно потребуватиме і зміни поглядів на об'єкт калькулювання. Традиційно у практиці діяльності вітчизняних авіакомпаній основним (і зазвичай єдиним) об'єктом калькулювання є льотна година. Однак, розрахована на основі льотної години собівартість рейсу не позбавлена недоліків, оскільки не враховує впливу низки чинників, що визначають експлуатаційні властивості окремих повітряних суден та їх технічні особливості.

Відтак, уважаємо, що основним об'єктом калькулювання авіакомпанії має стати індивідуальна собівартість рейсу. На відміну від розподільчої методики формування вартості рейсу на основі льотної години, прямий підхід до формування собівартості рейсу враховує льотно-технічні властивості повітряних суден, фактичну вартість пального, використаного під час рейсу, витрати на аеропортове й аеронавігаційне обслуговування в регіоні виконання рейсу та інші чинники, пов'язані зі специфічними витратами, характерними для окремого рейсу.

Формування індивідуальної собівартості рейсу потребуватиме дотримання чітких принципів поділу витрат на прямі та непрямі щодо окремих рейсів. При цьому всі прямі витрати варто обліковувати за кожним рейсом, а непрямі – за місцями їх виникнення з подальшим розподілом між окремими рейсами. Однак дослідження складу прямих і непрямих витрат на вітчизняних авіакомпаніях дозволило виявити низку проблемних моментів, пов'язаних із невиправданим укрупненням окремих складників непрямих витрат і «вуалюванням» у їх складі компонентів, що мають прямий характер.

Таблиця 1

Порівняльна характеристика елементів облікової політики з урахуванням запропонованих змін

Складники (елементи) облікової політики	Чинний варіант в авіаційній компанії	Запропоновані зміни*
1	2	3
Склад виробничих експлуатаційних витрат	<ol style="list-style-type: none"> 1) Витрати на здійснення польотів (заробітна плата членів екіпажу, вартість палива, оренда, страхування обладнання та життя членів екіпажу, підготовка персоналу); 2) Амортизація; 3) Витрати на технічне обслуговування та ремонт повітряних суден; 4) Аеропортові витрати; 5) Витрати на обслуговування пасажирів; 6) Інші експлуатаційні витрати 	<ol style="list-style-type: none"> 1) Заробітна плата льотної складу та бортпроводників; 2) Відрахування на соціальні заходи; 3) Вартість авіаційного палива та змащувальних матеріалів; 4) Амортизація повітряних суден; 5) Витрати, пов'язані з лізингом повітряних суден; 6) Витрати на технічне обслуговування та капітальний ремонт повітряних суден; 7) Витрати на аеропортове обслуговування; 8) Витрати на аеронавігаційне обслуговування та метеозабезпечення; 9) Витрати на обслуговування пасажирів під час польоту; 10) Витрати на обов'язкове страхування пасажирів, обладнання та членів екіпажу; 11) Витрати на якість (безпеку) польотів; 12) Інші виробничі витрати
Визначення об'єктів обліку витрат і калькулювання собівартості авіа послуг	Об'єкт обліку витрат – авіакомпанія загалом. Об'єкт калькулювання – льотна година	Об'єкт обліку – центри відповідальності (структурні підрозділи); Об'єкт калькулювання – окремі авіарейси (повітряні судна)
Класифікація експлуатаційних витрат	<ol style="list-style-type: none"> 1) Виробничі та невиробничі (операційні) 2) Прямі та непрямі (накладні) 	<ol style="list-style-type: none"> 1) Виробничі та невиробничі (операційні) 2) Прямі та непрямі (накладні); 3) Змінні, прямі постійні, спільні постійні; 4) Продуктивні та непродуктивні; 5) Контрольовані та неконтрольовані
Порядок розподілу загальновиробничих витрат	Загальновиробничі витрати обліковують загалом по авіакомпанії на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Розподіляють загальновиробничі витрати на основі фактичної ставки розподілу з використанням єдиної бази розподілу – кількості годин нальоту	Облік загальновиробничих витрат здійснюють на аналітичних рахунках до рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», зокрема: 9101 «Витрати на технічне обслуговування та капітальний ремонт повітряних суден», 9102 «Витрати на обслуговування спеціального (наземного) транспорту», 9103 «Витрати на перепідготовку льотної складу» з подальшим списанням цих витрат на окремі рейси (повітряні судна) з використанням установлених (економічно обґрунтованих) двигунів діяльності. Загальновиробничі витрати, які неможливо чи недоцільно пов'язати з окремими рейсами (повітряними суднами), обліковують на аналітичному рахунку 9104 «Інші загальновиробничі витрати» і розподіляють між об'єктами калькулювання на основі відпрацьованих годин наземного обслуговування повітряних суден або заробітної плати наземного персоналу.
Метод обліку витрат і калькулювання собівартості послуг	Простий (котловий) метод обліку витрат і калькулювання собівартості авіапослуг	Позамовний метод з елементами методу ABC (поопераційного калькулювання); Метод калькулювання на основі ступеневого покриття витрат; Нормативний метод (стандарт-кост)
Порядок формування фактичної калькуляції собівартості авіапослуг	Фактичні калькуляції за окремими видами авіапослуг не формують.	Формування фактичних калькуляцій за окремими видами авіарейсів (послуг)

Щоби подолати проблему знеособлення обліку експлуатаційних витрат, пропонуємо авіакомпаніям використовувати елементи АВС-калькулювання (поопераційного калькулювання). У цьому випадку виробничі накладні витрати, пов'язані зі здійсненням окремих операцій технологічного циклу надання авіапослуг доцільно збирати на відповідних аналітичних рахунках до рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» з подальшим віднесенням на окремі види авіарейсів (повітряних суден) з використанням найбільш обґрунтованих двигунів діяльності.

Практичне втілення запропонованих змін до облікової політики потребуватиме подолання проблеми укрупненого обліку експлуатаційних витрат (загалом по авіакомпанії без належної деталізації в розрізі окремих рейсів), спричиненої відсутністю досвіду формування фактичних калькуляцій за окремими видами авіапослуг. Відтак розроблено економічно обґрунтований перелік статей калькуляційних витрат, що найбільш точно характеризує склад експлуатаційних витрат щодо окремих рейсів та уможливило подальший їх контроль.

З урахуванням наданих пропозицій щодо змін у обліковій політиці вітчизняних авіакомпаній наведемо порівняльну характеристику складників облікової політики авіакомпанії «Українсько-середземноморські авіалінії (Um Air)» (табл. 1).

Поліпшення обліку експлуатаційних витрат авіатранспортних компаній України ми вбачаємо не лише в удосконаленні елементів облікової політики, але і в чіткому їх виконанні. Відтак, для оцінювання якості виконання норм Наказу про облікову політику авіатранспортними підприємствами України в частині обліку експлуатаційних витрат автори запропонували модель такого оцінювання, графічно представлену на рис. 1.

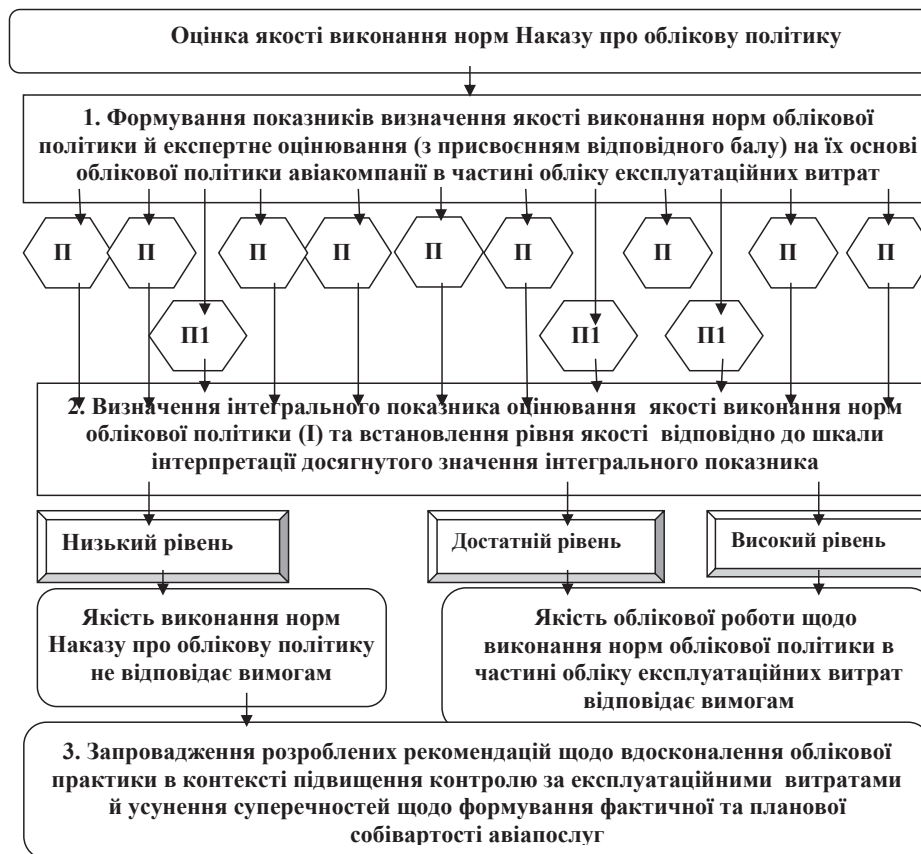


Рис. 1. Модель оцінювання якості виконання норм Наказу про облікову політику авіатранспортними підприємствами України

Запропонована модель ґрунтується на експертно-орієнтовному підході, а її практичне впровадження в діяльність авіатранспортних підприємств передбачає таку послідовність кроків:

Крок 1 – окреслення показників (критеріїв) оцінювання якості виконання облікової політики авіатранспортних компаній (П) та їх узагальнення у вигляді анкет, наданих експертам. З урахуванням основних вимог до елементів облікової політики в частині обліку експлуатаційних витрат визначено 12 показників оцінювання. Варто зазначити, що ці показники можуть варіюватися залежно від потреб управління кожної окремої авіакомпанії.

Крок 2 – експертне оцінювання виконання норм облікової політики за встановленими показниками (критеріями) з присвоєнням кожному показнику відповідного бала, що характеризує досягнутий рівень виконання облікової політики (кожен із таких показників може перебувати в межах від 1 до 3 балів). При цьому 1 бал проставляють за умови повної невідповідності облікової політики авіакомпанії зазначеному критерію, 2 бали характеризує рівень часткової (неповної) відповідності облікової політики авіакомпанії встановленому критерію, а в 3 бали оцінюють рівень повної відповідності облікової політики авіакомпанії встановленому критерію.

Експертну оцінку виконання норм Наказу про облікову політику за окресленими автором показниками доцільно оформити у вигляді таблиці 2.

Таблиця 2

**Експертна оцінка виконання норм Наказу про облікову політику авіаційної компанії
в частині обліку експлуатаційних витрат**

№ з/п	Критерій (показник) оцінювання	Бал (1, 2 або 3)
1	2	3
П1	Чи можна вважати інформацію про експлуатаційні витрати, уміщену в Наказі про облікову політику, повною та вичерпною?	
П2	Чи розкрито форму організації бухгалтерського обліку, засади робочого плану рахунків у частині обліку експлуатаційних витрат, визначено форми первинних документів з обліку витрат і графік документообігу?	
П3	Чи розкрито критерії визнання експлуатаційних витрат авіакомпанії?	
П4	Чи відповідає порядок розподілу загальновиробничих витрат сучасним потребам калькулювання авіа-послуг?	
П5	Чи задовольняє потреби управління авіакомпанії класифікація експлуатаційних витрат?	
П6	Чи відбувається формування фактичної калькуляції собівартості авіапослуг?	
П7	Чи розкрито порядок організації та ведення аналітичного і синтетичного обліку за окремими видами експлуатаційних витрат?	
П8	Чи формують резерви та забезпечення для відшкодування наступних (майбутніх) витрат і платежів?	
П9	Чи відповідає наявна методика обліку витрат та калькулювання собівартості послуг сучасним потребам оцінювання вартості окремих видів авіа послуг?	
П10	Чи сприяє визначення об'єктів обліку витрат і калькулювання найбільш точному формуванню собівартості окремих видів авіапослуг?	
П11	Чи існує можливість усебічно відображати експлуатаційні витрати у звітності авіакомпанії (зовнішній, внутрішній, соціальний)?	
П12	Чи розкрито порядок організації внутрішньогосподарського (управлінського) контролю за формуванням експлуатаційних витрат авіакомпанії?	
Інтегральний показник оцінювання (I)		

Крок 3 – визначення інтегрального показника оцінювання якості облікової політики (I) як суми балів, отриманих за всіма показниками оцінювання.

Крок 4 – установлення рівня якості виконання норм Наказу про облікову політику згідно з досягнутим значенням інтегрального показника оцінювання (I). З метою визначення інтервалів оцінки якості виконання норм Наказу про облікову політику та керуючись максимально можливим значенням інтегрального показника (I) – 36 балів, ми побудували шкалу оцінки якості виконання норм Наказу про облікову політику, яка має три інтервали (табл. 3).

Таблиця 3

**Шкала інтерпретації інтегрального показника оцінювання рівня якості
облікової політики авіакомпанії**

Інтервал значень інтегрального показника оцінювання (I)	Рівень якості виконання норм Наказу про облікову політику
12–18 балів	Низький
19–26 балів	Достатній
27–36 балів	Високий

Висновки з проведених досліджень. Не претендуючи на довершеність зазначеного підходу до оцінювання якості облікової політики авіатранспортних компаній, вважаємо що його практичне використання, безперечно, сприятиме вдосконаленню обліку експлуатаційних витрат у контексті підвищення контролю за їх використанням та усуненню суперечностей між порядком формування фактичної та



планової собівартості послуг авіакомпанії. А надані рекомендації щодо удосконалення обліку експлуатаційних витрат допоможуть посилити змістовність кожної окремої компоненти Наказу про облікову політику авіатранспортних підприємств.

Література:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» в редакції від 16.11.2018 року № 2545-VIII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 10.02.2019).
2. Городецкая Л. А. Совершенствование методов исчисления себестоимости перевозок на авиапредприятиях: автореф. дис. канд. экон. наук. Киев, 1992. 20 с.
3. Костромина Е. В. Экономика авиакомпании в условиях рынка. Москва, 2002. 304 с.
4. Князева Н. Б. Методические подходы к определению структуры затрат для расчета эффективности авиалиний по степеням покрытия доходами расходов. *Научный вестник МГТУГА*. 1999. № 12. С. 34–36.
5. Султанова Э. Ф. Управленческий учет, контроль и анализ эксплуатационных затрат в авиакомпаниях: дис. канд. экон. наук. Москва, 2006. 187 с.