

# ЕКОНОМІКА ТА УПРАВЛІННЯ ІНШИМИ ВИДАМИ ДІЯЛЬНОСТІ

УДК 338.47

## ВИЗНАЧЕННЯ НАУКОВО ОБГРУНТОВАНИХ ПІДХОДІВ ДО КЛАСИФІКАЦІЇ ВИТРАТ АВІАТРАНСПОРТНИХ ПІДПРИЄМСТВ

*Аль-газу Алі*

*ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. В.Гетьмана», 02000, м. Київ, пр. Перемоги, 54/1*

**Анотація.** У статті досліджено основні підходи до класифікації витрат авіатранспортних підприємств. Доведено необхідність їх удосконалення з метою виокремлення ознак класифікації для цілей управління та контролю діяльності менеджменту підприємства. Запропоновано авторський підхід, в основу якого покладено управлінський, обліково-економічний та контрольний-аналітичний аспекти класифікації експлуатаційних витрат авіакомпаній.

**Ключові слова:** ознаки класифікації; експлуатаційні витрати; прямі постійні витрати; спільні постійні витрати; релевантні витрати; маржинальні витрати; накладні витрати.

**Аннотация.** В статье исследованы основные подходы к классификации расходов авиатранспортных предприятий. Доказана необходимость их усовершенствования с целью выделения признаков классификации для целей управления и контроля деятельности менеджмента предприятия. Предложен авторский подход, в основу которого положен управленческий, учетно-экономический и контрольно-аналитический аспекты классификации эксплуатационных расходов авиакомпаний.

**Ключевые слова:** признаки классификации; эксплуатационные расходы; прямые постоянные расходы; общие постоянные расходы; релевантные расходы; маржинальные расходы; накладные расходы.

**Abstract.** This article explores the main approaches to classification of expenses of aviation companies. The necessity of the improvement of the approaches for the purpose of distinguishing features for classification purposes of management and control of management has been proven. An author approach was suggested, which is based on management, accounting and economic control and analytical aspects of classification of operating costs of airlines.

**Key words:** classification features; operating costs; direct fixed costs; common fixed costs; relevant costs; marginal costs; overhead.

**Постановка проблеми.** Авіаційний транспорт є однією з найважливіших сфер економіки держави, діяльність якого спрямована на задоволення потреб підприємництва та населення в перевезеннях пасажирів, багажу та вантажів при забезпеченні високого рівня безпеки польотів. З огляду на те, що повітряний транспорт не має конкуренції серед інших його видів щодо швидкості доставки пасажирів і вантажів та ще й на великій відстані, саме він є домінуючим у визначенні перспектив розвитку усієї транспортної галузі України.

Однак, в умовах сьогодення спостерігається значне зниження попиту на авіаперевезення. Серед основних чинників, які призвели до цієї ситуації - військово-політична ситуація в державі, анексія Криму та пов'язане з цим погіршення загального стану сучасної економічної кон'юнктури. Так, на сьогодні не працює частина вітчизняних аеропортів, відмінено або скорочено частоту виконання деяких рейсів.

За даними Департаменту фінансів та економіки Державіаслужби України на ринку пасажирських перевезень упродовж 2014 року працювало 38 вітчизняних авіакомпаній, якими перевезено 5140,8 тис. пасажирів та 55,7 тис. тон вантажів, що нижче від показників 2013 року відповідно на 17,8 та 25 відсотків.

Пасажирські перевезення в межах України упродовж 2014 року здійснювали 25 вітчизняних авіакомпаній, серед яких домінуюче положення займають: «Міжнародні авіалінії України» (скорочення обсягів перевезень на 13,9% у порівнянні з 2013 роком), «Роза вітрів» (скорочення діяльності на 10,3%) та «Ютейр Україна» (скорочення обсягу перевезень на 19,8%). Регулярні польоти між Україною та країнами світу виконували 8 вітчизняних авіакомпаній до 37 країн світу, при цьому кількість перевезених пасажирів у порівнянні з 2013 роком скоротилась на 6 % та склала 3037 тис. пасажирів, що своєю чергою спричинило зниження середнього відсотка пасажирського завантаження на міжнародних рейсах українських авіакомпаній на 5,8 % [1].

Крім падіння обсягів перевезень, що призводить до зниження рентабельності авіатранспортної галузі, нагальною проблемою залишається надзвичайна застарілість парку літаків цивільної авіації. Понад 80% пасажирських літаків експлуатуються більше 10 років, а їх технічний і експлуатаційний рівень не відповідає сучасним стандартам. Водночас, у більшості авіаційних компаній спостерігається

значне зростання витрат на підтримання поточної діяльності, і як наслідок брак фінансових коштів для відновлення парку повітряних суден.

Все це спонукає до запровадження ефективної системи управління операційними витратами авіатранспортних підприємств з метою підвищення контролю за їх виникненням та списанням у собівартість послуг чи на фінансові результати звітного періоду.

Ефективна система управління операційними витратами повинна базуватися на економічно обґрунтованій їх класифікації. Однак, відсутність однозначності поглядів на класифікацію таких витрат серед вітчизняних та зарубіжних науковців ускладнює проведення результативної політики фінансування активів та управління операційними витратами в процесі господарської діяльності авіаційних компаній.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідженню підходів до класифікації витрат авіатранспортних підприємств присвячено нормативні акти [2; 3] та праці вітчизняних і зарубіжних вчених [4; 5; 6], більшість із яких базуються на обґрунтуванні складу витрат з позицій їх участі у технологічному процесі, доцільності включення у собівартість авіатранспортних послуг та необхідності відображення у складі різних форм відкритої звітності. Однак, сучасна економічна ситуація в Україні, яка супроводжується численними ризиками та загрозами для діяльності суб'єктів господарювання, потребує визначення найбільш умотивованих ознак розмежування витрат авіатранспортних підприємств в залежності від потреб управління, що й визначило мету проведення даного дослідження.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Витрати поточної діяльності авіакомпаній, пов'язані зі здійсненням авіап перевезень, отримали назву експлуатаційних витрат. Їх склад в розрізі статей калькуляції регламентований Методичними рекомендаціями з формування собівартості авіаційних перевезень для внутрішніх і міжнародних сполучень з урахуванням методичних рекомендацій ICAO [3], згідно з якими передбачено виокремлення таких груп експлуатаційних витрат: 1) витрати на здійснення польотів; 2) витрати на технічне обслуговування та ремонт; 3) амортизація; 4) аеропортові витрати; 5) витрати на обслуговування пасажирів; 6) витрати на оформлення квитків, продаж і рекламу; 7) витрати на управління та обслуговування авіакомпанії; 8) інші експлуатаційні витрати.

Структура зазначених статей витрат регламентована нормами п. 4 Методичних рекомендацій з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті [2] та узагальнена нами в табл. 1.

**Таблиця 1 - Склад та структура комплексних статей експлуатаційних витрат авіатранспортних підприємств**

Стаття витрат 1	Склад витрат 2
Витрати на здійснення польотів	1. Витрати на оплату праці членів льотних екіпажів, зокрема і у натуральній формі; 2. Відрахування на соціальні заходи від заробітної плати членів екіпажів; 3. Використані авіаційне паливо та мастила для виконання перевезень, здійснення учбово-тренувальних та невиробничих польотів; 4. Вартість інструментів, необхідних для забезпечення польотів; 5. Інші льотні витрати, всього, у тому числі: - платежі на обов'язкове страхування льотного обладнання; - оренда льотного обладнання; - витрати на підготовку та перепідготовку членів льотних екіпажів; - страхування життя членів льотних екіпажів; - витрати на службові відрядження членів екіпажів повітряних суден у межах норм передбачених законодавством з урахуванням особливостей відряджень за межами повітряного або митного кордону України; - витрати на харчування (замість добових) для членів екіпажів повітряних суден, що здійснюють діяльність за межами повітряного або митного кордону України
Витрати на технічне обслуговування та ремонт	1. Витрати на оплату праці персоналу, що здійснює технічне обслуговування (ТО) і ремонт повітряних суден та двигунів; 2. Відрахування на соціальні заходи від заробітної плати персоналу, що здійснює технічне обслуговування (ТО) і ремонт повітряних суден та двигунів; 3. Вартість використаних матеріалів, запасних частин, приладів та обладнання, використаних для виконання ремонту власними підрозділами; 4. Вартість ремонтних робіт і послуг, виконаних сторонніми організаціями; 5. Витрати на страхування повітряних суден у разі їх ремонту за кордоном; 6. Вартість робіт по доводці на повітряному транспорті, викликаних встановленням нових типів (моделей) обладнання, приладів та апаратури; 7. Вартість матеріалів, використаних для ремонту, монтажу та дезінфекції побутового обладнання пасажирських салонів
Амортизація	1. Амортизація льотного обладнання; 2. Амортизація наземного обладнання та майна; 3. Інші витрати, пов'язані зі зносом та амортизацією.
Витрати на обслуговування пасажирів	1. Витрати на оплату праці бортпроводників, всього, у тому числі: натуральні виплати; 2. Відрахування на соціальні заходи від заробітної плати бортпроводників; 3. Витрати на харчування пасажирів на борту повітряного судна; 4. Витрати, пов'язані з обслуговуванням пасажирів на борту повітряного судна; 5. Інші витрати, пов'язані з обслуговуванням пасажирів

1	2
Аеропортові витрати	1. Витрати, пов'язані з системою зборів за аеропортове обслуговування посадки; 2. Витрати на технічне обслуговування повітряних суден, пасажирів та обробку вантажів, пошти і багажу; 3. Витрати, пов'язані з аеронавігаційним обслуговуванням; 4. Витрати на диспетчерське обслуговування повітряного руху в зоні аеропорту; 5. Збір за наднормативну стоянку повітряного судна; 6. Пасажирський збір за користування терміналами до початку реєстрації; 7. Збір за забезпечення авіаційної безпеки та наземне обслуговування
Витрати на оформлення квитків, продаж та рекламу	1. Витрати на оплату праці персоналу, що забезпечує оформлення квитків, продаж і рекламу; 2. Відрахування на соціальні заходи від заробітної плати персоналу, що забезпечує оформлення квитків, продаж і рекламу; 3. Витрати на рекламу.
Витрати на управління та обслуговування авіакомпанії	1. Витрати на оплату праці адміністративно-управлінського й обслуговуючого персоналу; 2. Відрахування на соціальні заходи від заробітної плати адміністративно-управлінського й обслуговуючого персоналу; 3. Витрати, пов'язані з оплатою послуг комерційних банків та інших кредитно-фінансових установ, включаючи плату за розрахункове обслуговування, поштово-телеграфні послуги та інші витрати, пов'язані з грошовим обігом; 4. Оплата послуг сторонніх підприємств і організацій за протипожежну і сторожову (включаючи воєнізовану) охорону; 5. Суми податків, зборів та інших передбачених законодавством платежів; 6. Платежі за викиди і скиди забруднюючих речовин у навколишнє середовище у межах ліміту; 7. Витрати на утримання закладів охорони здоров'я, пунктів безоплатного медичного обстеження, профілактики та допомоги працівникам авіакомпаній; 8. Витрати на утримання спортивних залів та майданчиків, що використовуються безоплатно для фізичного оздоровлення та психологічного відтворення працівників авіакомпаній
Інші експлуатаційні витрати	Витрати, зумовлені аваріями та катастрофами, порушеннями правил технічної експлуатації авіатранспорту, тощо)

В практиці сучасних авіакомпаній класифікація експлуатаційних витрат здійснюється в розрізі підходів, узагальнених в табл. 2.

**Таблиця 2 – Узагальнення підходів до класифікації експлуатаційних витрат на авіатранспортних підприємствах**

Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень на транспорті [2]	Методичні рекомендації з формування собівартості авіаційних перевезень для внутрішніх і міжнародних сполучень з урахуванням методичних рекомендацій ICAO [3]	Класифікація О.Костроміної [4]	Класифікація Л. Городецької [6]
1	2	3	4
<b>За видами витрат</b>			
а) елементи витрат; б) статті калькуляції	а) статті калькуляції	а) елементи витрат; б) статті калькуляції	а) елементи витрат; б) статті калькуляції
<b>За способом віднесення витрат на собівартість авіаперевезень</b>			
а) прямі витрати; б) непрямі витрати	а) прямі витрати; б) непрямі витрати	а) прямі витрати; б) непрямі витрати	а) прямі витрати; б) непрямі витрати
<b>За ступенем впливу обсягу авіаперевезень на рівень витрат</b>			
а) постійні витрати; б) змінні витрати	-	а) умовно-постійні; б) змінні	-
<b>За місцем виникнення</b>			
а) витрати авіакомпанії; б) витрати основних підрозділів; в) витрати обслуговуючих та допоміжних підрозділів	а) витрати, віднесені на повітряний засіб; б) витрати, пов'язані з перевезенням пасажирів; в) витрати структурних підрозділів; г) витрати авіакомпанії	-	-

1	2	3	4
У відношенні до функції операційної діяльності			
а) виробничі витрати; б) витрати на збут; в) адміністративні витрати; г) інші операційні витрати	а) прямі експлуатаційні витрати; б) непрямі експлуатаційні витрати; в) накладні витрати	а) основні витрати; б) накладні витрати	а) основні витрати; б) накладні витрати
За доцільністю виникнення			
а) продуктивні витрати; б) непродуктивні витрати; в) надзвичайні витрати	-	-	-

В основу майже усіх наведених у табл. 2 підходів до класифікації покладено виробничо-технологічний принцип, який використовується авіакомпаніями для розмежування експлуатаційних витрат з метою їх планування, калькулювання собівартості одиниці наданих послуг, заповнення форм відкритої звітності. В той час як практично відсутні підходи, які розкривають характер понесених експлуатаційних витрат з позицій управління діяльністю авіакомпанії в цілому та її структурних підрозділів, а також відповідальності окремих менеджерів за понесені витрати.

Відтак, виникає потреба у розробленні умотивованих підходів до класифікації експлуатаційних витрат авіаційних компаній для виконання таких управлінських завдань:

- інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень;
- обґрунтування доцільності розширення (падіння) обсягів діяльності;
- визначення фінансових результатів за окремими сегментами діяльності авіакомпанії;
- контрольованості діяльності окремих менеджерів.

В основу концепції підготовки облікової інформації для прийняття оптимальних управлінських рішень покладено принцип релевантності, що передбачає виділення серед загального блоку витрат тих з них, що:

- мають прямий зв'язок з відповідною альтернативою, тобто для різних альтернатив релевантні витрати будуть різними;
- стосуються лише майбутнього, тобто їх можна уникнути при виборі однієї з альтернатив.

Таким чином, *релевантними* є витрати, які можуть бути зміненими під впливом певного управлінського рішення. Своєю чергою, *нерелевантними* є витрати, які не змінюються для будь-якого управлінського рішення.

Окремі автори замість термінів “релевантні” та “нерелевантні” витрати пропонують використовувати поняття поворотні та безповоротні витрати. Поворотними (виправними) є витрати, яких можна уникнути (змінити) в разі відмови від прийняття певного управлінського рішення, тоді як безповоротні (невиправні) витрати виникають у будь-якому випадку і прийняття управлінського рішення не призводить до їх зміни [7, с.27].

Отже, для прийняття управлінського рішення вагомими є лише поворотні витрати. Наприклад, приймаючи рішення стосовно скорочення діяльності авіакомпанія повинна пам'ятати, що уникнути вдасться витрат на здійснення польотів, витрат на обслуговування пасажирів, аеропортових витрат, витрат на продажу квитків, тоді як витрат на управління та обслуговування авіакомпанії повністю уникнути не вдасться, навіть якщо діяльність буде призупиненою.

Відтак, приймаючи управлінське рішення перевагу слід надати тій альтернативі, яка дасть можливість отримати дохід, що перевищує поворотні витрати.

Зазвичай, для прийняття рішення стосовно оптимальної завантаженості потужностей суб'єкти господарювання використовують інформацію про середні витрати на одиницю продукту, обґрунтовуючи це тим, що чим вищим буде обсяг діяльності, тим нижчими будуть середні витрати. Однак, в даному контексті більш корисною буде інформація про маржинальні витрати.

При цьому під *маржинальними (прирістними)* розуміють додаткові витрати, що виникають при виготовленні додаткової одиниці (партії) продукції.

Відповідно, якщо середні витрати на одиницю продукції визначаються діленням сукупних операційних витрат на обсяг діяльності, то маржинальні розраховуються як частка від ділення приросту сукупних витрат на приріст обсягу діяльності. Середні витрати відображають усереднену собівартість одиниці продукції незалежно від обсягу діяльності, тоді як маржинальні витрати дозволяють оцінити індивідуальну собівартість додаткової одиниці продукції.

Використовуючи маржинальні витрати в якості індикатора прийняття рішення стосовно зміни обсягів діяльності слід пам'ятати такі правила:

1) розширення (падіння) обсягів діяльності буде обґрунтованим у тому випадку, якщо маржинальні витрати будуть дорівнювати питомим змінним витратам, адже саме останні змінюються під впливом зростання чи зменшення обсягу діяльності;

2) у тому випадку, якщо розширення діяльності потребуватиме збільшення виробничих потужностей, маржинальні витрати окрім питомих змінних витрат будуть включати суму додаткових постійних витрат, відтак індивідуальна собівартість додаткової одиниці (партії) продукції різко зросте;

3) приймаючи рішення щодо розширення виробничих потужностей слід оцінити відсоток їх подальшої завантаженості, якщо він не високий, тоді постійні витрати, пов'язані з утриманням невикористаних потужностей будуть лише завищувати собівартість як додаткової одиниці, так і усього випуску продукції. В такому випадку краще відмовитися від розширення діяльності.

Аналогічна ситуація відбувається і в тому випадку, коли падіння обсягів діяльності не призводить до зменшення виробничих потужностей, а відтак до зниження постійних витрат. Це спричинить зростання маржинальної собівартості, що своєю чергою впливатиме на зниження фінансового результату. Саме така ситуація склалася сьогодні на підприємствах авіаційної галузі, що і спричинило її збитковість (що підтверджено статистичним матеріалом наданим вище).

Важливого значення в умовах сьогодні набуває не стільки визначення фінансового результату авіакомпанії в цілому, скільки оцінювання ефективності діяльності окремих сегментів, що в умовах обмежених фінансових ресурсів дозволяє:

- виявити найбільш рентабельні сегменти діяльності (маршрути, види перевезень чи групи клієнтів) та відмовитися від збиткових сегментів;
- визначити найбільш обґрунтовану структуру перевезень.

Для визначення фінансового результату в розрізі сегментів діяльності (сегментарної маржі) особливу зацікавленість викликає поділ експлуатаційних витрат авіатранспортних підприємств на три групи: змінні витрати; прямі постійні витрати та спільні постійні витрати.

Змінні витрати уособлюють в собі специфіку діяльності окремого сегмента і прямо простежуються до нього. Погоджуючись з думкою Н. Князевої [ 5 ] до змінних витрат авіапідприємства відносять витрати на здійснення польотів та витрати на обслуговування пасажирів (виконання робіт).

Прямі (специфічні, простежувані, контрольовані) постійні витрати за своїм характером відносяться до загальнопромислових (непрямих) витрат, однак їх виникнення спричинене існуванням окремого сегменту, що й уможливило їх точне віднесення на цей сегмент діяльності. Прикладом таких витрат є витрати на технічне обслуговування та ремонт повітряних суден та авіадвигунів; аеропортові витрати; амортизація льотного обладнання.

Однак слід пам'ятати, що постійні витрати, які є прямими (простежуваними) для одного сегменту діяльності можуть бути спільними (загальними) для інших сегментів.

Спільними (загальними) постійними витратами є витрати, які неможливо співставити з окремим сегментом. Зазвичай, такі витрати є накладними, що пов'язані з функціями збуту та адміністрування. Вони не зникають навіть тоді, коли один із сегментів, для якого вони є спільними, буде ліквідовано. Прикладом таких витрат є витрати на рекламу; витрати на управління та обслуговування авіакомпанії тощо.

Відтак, змінні та прямі постійні витрати повинні покриватися за рахунок доходів окремого сегмента, тоді як спільні постійні витрати відносяться на фінансовий результат підприємства в цілому.

З метою контролю за діяльністю окремих менеджерів стосовно ефективного використання ними підконтрольних їм ресурсів експлуатаційні витрати авіатранспортних підприємств доцільно розмежовувати на контрольовані та неконтрольовані.

Під контрольованими розуміють витрати, які може контролювати, або чинити на них істотний вплив менеджер певного рівня управління. Відповідно неконтрольовані – це витрати, які він не може контролювати.

Частка контрольованих витрат в їх загальній масі окремого центру відповідальності залежить передусім від ієрархічного рівня останнього в ланцюжку управління авіакомпанією. Як правило, чим вищий рівень управління, тим більша частка контрольованих витрат. І навпаки, чим нижчий рівень управління, тим більше витрат мають неконтрольований характер.

Найбільш контрольованими є витрати, які плануються (нормуються), і навпаки, найменше піддаються контролю ненормовані витрати. Відтак, перед авіатранспортними підприємствами постає нагальне завдання використання найсучасніших методик нормування з метою збільшення частки нормативних витрат у складі експлуатаційних витрат підприємства.

Узагальнюючи результати проведеного дослідження можна запропонувати удосконалений підхід до класифікації витрат авіатранспортних підприємств, в основу якого покладено управлінський, обліково-економічний та контрольо-аналітичний аспекти класифікації експлуатаційних витрат.

Управлінський аспект включає напрями класифікації, які забезпечують отримання інформації, необхідної для прийняття зважених та обґрунтованих управлінських рішень щодо діяльності авіатранспортних підприємств.

Групування витрат за обліково-економічним аспектом забезпечує достовірне визначення собівартості послуг, а також характеризує витрати з точки зору ресурсозбереження та доцільності їх використання.

Контрольно-аналітичний аспект включає напрями класифікації, що забезпечують аналітичність інформації для оцінювання ефективності використання ресурсів в розрізі окремих центрів відповідальності з метою виявлення та аналізу відхилень від встановлених планових (бюджетних) показників та оцінювання на їх основі діяльності менеджерів.

Запропонований підхід передбачає розмежування витрат авіатранспортних підприємств в розрізі ознак класифікації, наданих в табл. 3.

**Таблиця 3 – Класифікація витрат авіатранспортного підприємства**

<b>Аспект класифікації</b>	<b>Ознака класифікації</b>	<b>Види витрат</b>
Обліково-економічний	За видами витрат (за економічним змістом)	Економічні елементи; Статті калькуляції
	За способом віднесення витрат на собівартість авіаперевезень	Витрати прями; Витрати непрями
	За місцем виникнення	Витрати, віднесені на повітряний засіб; Витрати, пов'язані з перевезенням пасажирів; Витрати структурних підрозділів; Витрати авіакомпанії
	У відношенні до функції операційної діяльності	Прямі експлуатаційні витрати; Непрямі експлуатаційні витрати; Накладні витрати
	За доцільністю виникнення	Продуктивні витрати; Непродуктивні витрати; Надзвичайні витрати
	За джерелами покриття витрат	Витрати на продукцію (послуги); Витрати періоду
Управлінський	За ступенем впливу обсягу авіаперевезень на рівень витрат	Постійні витрати; Змінні витрати; Змішані витрати
	В залежності від впливу на прийняття управлінських рішень	Релевантні витрати; Нерелевантні витрати
	В залежності від прийнятого рішення щодо завантаження потужностей	Середні витрати; Маржинальні (прирістні) витрати
	З метою оцінювання діяльності окремих сегментів	Змінні витрати; Прямі постійні витрати; Спільні постійні витрати
Контрольно-аналітичний	За рівнем контролюваності	Контрольовані витрати; Неконтрольовані витрати
	За можливістю нормування (планування)	Витрати, що нормуються; Ненормовані витрати
	За відповідністю встановленим нормам	Витрати в межах норм; Відхилення від норм

**Висновки.** Не претендуючи на довершеність запропонованого підходу до класифікації експлуатаційних витрат авіатранспортних підприємств, хочемо зазначити, що надана класифікація забезпечить глибше вивчення складу і характеру поточних витрат, дозволить посилити контроль за ними і використовувати економічно обґрунтовані способи групування витрат у практиці економічної роботи авіакомпаній.

**Література**

1. Звіт Департаменту фінансів та економіки Державіаслужби України за 2014 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.avia.gov.ua](http://www.avia.gov.ua)
2. Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті, затверджені наказом Міністерства транспорту України від 05.02.2001 р. № 65.
3. Методичні рекомендації з формування собівартості авіаційних перевезень для внутрішніх і міжнародних сполучень з урахуванням методичних рекомендацій ІСАО. – Укрaviaтранс, 2003. – 21 с.
4. Костромина Е. В. Экономика авиакompаний в условиях рынка. / Е. В. Костромина. – М.: НОУ ВКШ «Авиабизнес», 2002. – 304 с.
5. Князева Н. Б. Методические подходы к определению структуры затрат для расчета эффективности авиалиний по степеням покрытия доходами расходов. / Н. Б. Князева // Научный вестник МГТУГА. – 1999. - №12. – С.34-36.
6. Городецкая Л. А. Совершенствование методов исчисления себестоимости перевозок на авиапредприятиях: автореф. дис. на соискание научн. степени канд. экон. наук / Л. А. Городецкая. – К.: Киевский институт инженеров гражданской авиации, 1992. - 20 с.
7. Добровський В. М. Управлінський облік: [навч. посібн.] / Л. В. Гнилицька, Р. С. Коршикова. – К.: КНЕУ, 2005. – 278 с.

Стаття надійшла до редакції 25.02.2016 р.  
Рекомендовано до друку д.е.н., проф. **Петренко В.П.**