

Література

1. Доля В. Т. Економічний аналіз: теорія практичні методики : навч. посіб. — К.: Кондор, 2003. — 208 с. (на рос. мові).
2. Економічний аналіз і діагностика стану сучасного підприємства : навч. посіб. — К.: ЦНЛ, 2005. — 400 с.
3. Кіндрацька Г. І., Білик М. Г., Загородній А. Г. Економічний аналіз: теорія і практика : підручник / за ред. проф. А. Г. Загороднього. — Львів: Магнолія Плус, 2006. — 428 с.
4. Мельник В. М. Основи економічного аналізу: короткий теоретико-методологічний курс: навч. посіб. — К.: Кондор, 2003. — 128 с.
5. Прокопенко І. Ф., Ганін В. І., Петряєва З. Ф. Курс економічного аналізу : підручник / за ред. І. Ф. Прокопенка. — Харків: Легас, 2004. — 384 с.
6. Савицька Г. В. Аналіз господарської діяльності підприємства. — 2-е вид., перероб. і доп. — Мн.: ІП «Екоперспектива», 1998. — 498 с. (на рос. мові).
7. Савицька Г. В. Аналіз господарської діяльності підприємства — 4-е вид., перероб. і доп. — Мінськ: ООО «Нове знання», 2000. — 688 с. (на рос. мові).
8. Савицька Г. В. Економічний аналіз діяльності підприємства: навч. посіб. — 2-вид., випр. і доп. — К.: Знання, 2005. — 662 с.
9. Фінансово-економічний аналіз : підручник / Буряк П. Ю., Римар М. В., Бець М. Т. та ін. ; за заг. ред. П. Ю. Буряка, М. В. Римара. — К.: ВД «Професіонал», 2004. — 528 с.

Стаття надійшла до редакції 14.01.2008 р.

УДК 657.432

М. Г. Мельничук,

здобувач кафедри бухгалтерського обліку,
ДВНЗ «Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана»

ОБЛІК ВИТРАТ ВІД НАДАННЯ ПОСЛУГ З ВАНТАЖНИХ АВІАПЕРЕВЕЗЕНЬ (НА ПРИКЛАДІ АНТК ІМ. О. К. АНТОНОВА)

В статье раскрыты особенности учета издержек от предоставления услуг по грузовым авиаперевозкам. Изложены вопросы классификации издержек, методов учета издержек с учетом специфических особенностей авиатранспортного производства (на примере АНТК им. О. К. Антонова).

The article reveals the peculiarities of costs resulted from rendering air-freight services. Problems of costs classification and procedure/technique of cost as-sounding are stated with the regard for the specific features of the air-transport industry (Antonov ASTC as an example).

© М. Г. Мельничук, 2008

Ключові слова: *авіатransпорт, перевізна здатність, наліт годин, льотна година, вантажооборот, безпека польотів, екіпаж, рейс, витрати, повітряне судно, собівартість.*

Продукція авіатранспортного підприємства (компанії) — транспортний (перевізний) процес, який існує лише в момент виконання своєї основної функції — переміщення в просторі і в часі вантажів і пасажирів.

Результати діяльності авіапідприємства вимірюються системою основних показників його роботи, а саме:

- *обсяг транспортної продукції:* обсяг відправлень, обсяг перевезень, вантажооборот, пасажирооборот, приведений вантажооборот;

- *технічні:* перевізна здатність, пропускна здатність, кількість одиниць повітряних суден і їх потужність, потужність засобів автоматизації і механізації, забезпечення регіону мережею повітряних суден;

- *експлуатаційні:* годинна продуктивність повітряних суден, річний наліт годин, швидкість польоту (рейсова);

- *якість і ефективність виробничого процесу:* середня довжина перевезень, швидкість доставки, безпека польотів, регулярність польотів;

- *економічні:* виручка, витрати і собівартість перевезень, ціна (тариф) виробленої продукції (робіт, послуг) прибуток, рентабельність, платоспроможність.

Економічні показники тісно пов'язані з витратами, що здійснює підприємство для досягнення поставленої мети. Від належної організації обліку витрат та калькулювання собівартості авіатранспортної продукції залежить рівень економічного управління підприємством, стабільний фінансовий стан, достатній рівень доходів та прибутків, а також можливість успішного залучення інвестицій для подальшого розвитку.

Основними завданнями облікової політики діяльності кожного підприємства є об'єктивна оцінка витрат згідно з розробленою класифікацією, а поглиблене вивчення та науково обґрунтовані пропозиції щодо вдосконалення обліку витрат спрямовують до вирішення наступних питань: визначення складу витрат на рівні підрозділів, підприємства, галузі; дослідження методології розрахунків і планування окремих складових авіатранспортних витрат; аналіз чинників, що впливають на рівень витрат та їх зниження; вивчення впливу витрат і, як наслідок, собівартості на

кінцеві результати діяльності структурних підрозділів та підприємства в цілому.

Виходячи з вищезгаданого безумовно можна зазначити, що актуальність поставленої проблеми з формування та обліку витрат привертала і привертає увагу дослідників та науковців з розробки різних пропозицій щодо класифікації витрат, організації обліку витрат, методології оцінки та визнання витрат, формуванню собівартості. Серед наукових праць слід відмітити посібники і монографії вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів, зокрема В. Г. Афанасьєва, С. Ф. Голова, П. С. Безруких, Л. В. Нападовської, Є. В. Костроминої, М. В. Кужельного, І. Є. Пушкаря, М. Г. Чумаченка, Л. М. Чернелевського та ін. [1—3].

Вивчення економічної літератури показує, практично в усіх дослідженнях по цій тематиці вчені так чи інакше ставлять собі за мету:

- «розкласти» витрати по функціях від початку виробничого процесу до виходу із структурного підрозділу відповідно до потреби у конкретній діяльності, стосовно здійснення одного чи всіх етапів виробничого процесу;

- мати достовірні та поточні дані для вимірювання сукупних виробничих витрат підприємства;

- прогнозувати динаміку витрат;

- здійснювати управління витратами з метою підвищення ефективності та якості.

Безумовно має рацію М. Г. Чумаченко, який писав: «Бухгалтерський облік ставить своїм завданням описувати, пояснювати, передбачати факти і одночасно спрямовувати свої дії». В цьому він спирається на чотири види моделей: описові, пояснювальні, прогностичні та моделі прийняття рішень [3].

Аналіз досліджень у працях різних науковців чітко виявив специфічність щодо класифікації розподілу та віднесення витрат у різних галузях економіки. Але слід зазначити, що всі специфічні особливості мають за основу (базу) класичну теорію класифікації витрат та затверджену законодавчу і нормативну базу по їх визнанню та віднесенню. Тому питання обліку та аналізу витрат є постійно актуальними і потребують детального вивчення і вдосконалення класифікації витрат, розподілу витрат, включенню витрат до собівартості продукції (робіт, послуг), функціональному обліку витрат, що ставить собі за мету встановлення причин виникнення витрат та його зв'язку з виробництвом і авіатранспортної продукції зокрема.

Метою даної статті є активізація подальшого дослідження і розвитку та поліпшення економічної роботи з обліку витрат і

калькулювання собівартості транспортної продукції авіапідприємств, оскільки друкований ринок з економічних питань вітчизняних авіапідприємств дуже незначний і майже відсутній.

Згідно П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» витрати — зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

Основні вимоги до визнання, складу та оцінки витрат викладено в П(С)БО 16 «Витрати». Згідно з цим стандартом витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань.

Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони були здійснені.

Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. Якщо актив забезпечує одержання економічних вигід протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

Не визнаються витратами й не включаються до звіту про фінансові результати:

платежі за договорами комісії, агентськими угодами, та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципіала тощо; попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг; погашення одержаних позик; інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам у п.6 П(С)БО 16.

Витрати класифікуються в бухгалтерському обліку залежно від характеру і видів діяльності (рис. 1).

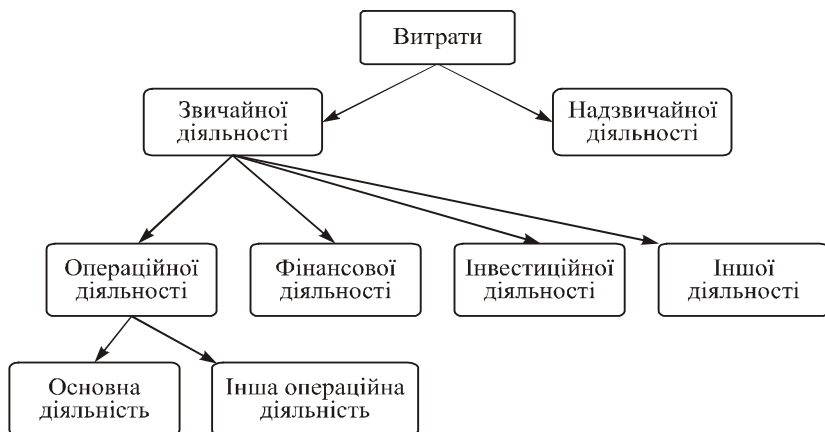


Рис. 1. Класифікація витрат за видами діяльності

Основна діяльність — це операції, пов’язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), які є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частину доходу [П(С)БО 3].

Діяльність з виробництва або реалізації продукції (робіт, послуг) може починатися в одному звітному періоді, а закінчуватися в іншому, а тому важливо визначити результат діяльності за принципом нарахування та відповідності. Зіставлення доходу від реалізації, який оцінюється за справедливою вартістю реалізованої продукції (робіт, послуг) із собівартістю їх реалізації дає змогу визначити валовий прибуток (збиток).

Оскільки підприємство може здійснювати різні види діяльності, а саме виробництво готової продукції, торгівлю, надання послуг, виконання робіт, то доходи відображаються в бухгалтерському обліку за кожним видом діяльності окремо, але обов’язково в зіставленні з відповідними витратами.

Метою обліку витрат і визначення собівартості перевезень (робіт, послуг) є своєчасне, повне та достовірне визначення фактичних витрат на їх виконання, обчислення фактичної собівартості окремих видів перевезень (робіт, послуг), здійснення контролю за використанням матеріальних, трудових і грошових ресурсів.

Витрати на перевезення (роботи, послуги) включають у собівартість того звітного періоду у якому вони виникли, незалежно від дати сплати грошових коштів. Витрати в іноземній валюті на виконання перевезень (робіт, послуг) відносяться на собівартість

у гривнях згідно з офіціальним курсом НБУ, що діє на дату здійснення витрат.

Для правильної організації планування, обліку, калькулювання та аналізу собівартості перевезення (роботи, послуги) класифікуються за різними ознаками.

За місцем виникнення витрати на перевезення (роботи, послуги) групуються в розрізі відокремлених структурних підрозділів транспортних підприємств.

Залежно від характеру та призначення виконуваних процесів виробництво поділяється на основне, допоміжне й обслуговуюче (невиробниче) господарство. До основного виробництва належать структурні підрозділи підприємств, які безпосередньо здійснюють перевезення, виконують роботи та послуги, що належать до основного виду діяльності: перевезення вантажів, пасажирів, транспортно-експлуатаційні послуги для підприємств, організацій та населення; навантажувально-розвантажувальні роботи; такелажні роботи, експлуатація складів, перевалочних пунктів та інш. Допоміжне виробництво призначене для обслуговування підрозділів основного виробництва.

За видами витрати групують за економічними елементами та статтями витрат. Статтею витрат є вид витрат, що відноситься на окремий об'єкт обліку (вид продукції, робіт, послуг). Елементи витрат — сукупність економічно однорідних витрат в цілому підприємству.

За способом віднесення на собівартість перевезень витрати поділяються на прямі та непрямі. Прямими вважаються витрати, які безпосередньо відносяться на об'єкти обліку без попереднього розподілу. Непрямі витрати — витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта економічно доцільним шляхом. Непрямі витрати відносяться на об'єкти обліку витрат способом їх розподілу економічно обґрунтованими методами.

За ступенем впливу обсягів перевезень (робіт, послуг) на рівень витрат поділяються на змінні і постійні. До змінних витрат належать витрати, абсолютна величина яких змінюється (збільшується або зменшується) разом із зміною обсягів перевезень (робіт, послуг). Зокрема, витрати на паливо-мастильні матеріали, запасні частини і комплектуючі, оплату праці тощо. Постійні витрати — це витрати, абсолютна величина яких із збільшенням або зменшенням обсягів перевезень (робіт, послуг) істотно не змінюється. До них належать витрати на забезпечення обслуговування і управління доцільністю виробничих підрозділів та витрат загальноновиробничих потреб.

За складом витрати поділяються на одноеlementні, тобто однорідні, та комплексні, які складаються з кількох елементів.

За звітними періодами витрати поділяються на поточні, витрати майбутніх та минулих періодів.

Облік і калькулювання витрат фактичної собівартості перевезень здійснюється на транспортних підприємствах з використанням нормативного, позамовного, попроцесного та інших методів обліку витрат. За позамовним методом витрати збираються в кожному замовленні, одержаному від клієнта. При попроцесному методі обліку витрат є технологічний процес, його частини, види виготовленої продукції. На базі використання наведених методів обліку може здійснюватися нормування витрат за об'єктами. При цьому складається нормативна калькуляція яка порівнюється з фактичною калькуляцією, визначаються відхилення та причини такого відхилення. Об'єктами витрат є продукція, роботи, послуги або види діяльності підприємства, які визначаються у відповідності з видами виробництва (робіт, послуг).

Витрати авіапідприємств по здійсненню авіаперевезень, що розглядаються в певному періоді, називаються експлуатаційними. Порядок планування, обліку і аналізу транспортних витрат, поділ експлуатаційних витрат за економічними елементами і статтями витрат регламентується «Методичними рекомендаціями з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті» затверджено наказом Міністерства транспорту України від 05.02.2001 № 65. З урахуванням характеру і структури виробництва авіапродукції (робіт, послуг) кожне підприємство самостійно або з погодженням з вищестоящою організацією формує статті витрат. Це можуть бути такі статті: 1. *Витрати на здійснення польотів.* 2. *Витрати на технічне обслуговування і ремонт.* 3. *Амортизація.* 4. *Витрати на покриття витрат у клієнтів і аеродромні витрати.* 5. *Витрати на обслуговування пасажирів.* 6. *Витрати на оформлення квитків.* 7. *Витрати на управління і обслуговування виробництва.* 8. *Інші експлуатаційні витрати.*

За одиницю калькулювання собівартості авіапродукції (робіт, послуг) приймається на перевезеннях: 1. *Одна виробнича година нальоту повітряного судна (за типами).* 2. *Один рейс за типами повітряних суден.* 3. *Один тоннокілометр (за типами повітряних суден і видами перевезень).* 4. *Один приведені тоннокілометр (за типами повітряних суден).* 5. *Один пасажирокілометр (за типами повітряних суден).* 6. *Надання комплексу послуг одному пасажиру на борту повітряного судна (за видами і типами послуг).*

Облік витрат від надання послуг з вантажних авіаперевезень в Авіаційному науково-технічному комплексі ім. О. К. Антонова (далі АНТК) здійснюється позамовним методом. Перевезення ви-

конує безбалансовий транспортний підрозділ АНТК «Авіалінії Антонова». Найбільшу частину доходів АНТК одержує від міжнародних вантажних авіап перевезень. Витрати при вантажних авіап перевезеннях обліковуються за окремими замовленнями. Основним документом для виконання замовлення є договір (угода) між АНТК (виконавцем) і замовником. Договір може укладатися на один рейс або на кілька рейсів. У той же час зазначені рейси можуть виконуватися одним літаком або кількома літаками. Вартість договору виконавцем визначається залежно від вартості однієї льотної години та типу літака. Для визначення виробничої собівартості однієї льотної години вантажних авіап перевезень на підприємстві прямі витрати обліковуються за наступними статтями: 1. *Паливо, включаючи заправку в Києві.* 2. *Наземне та звичайне обслуговування літака і вантажного обладнання.* 3. *Державні податки та виплати.* 4. *Розміщення екіпажу в готелі.* 5. *Витрати на опозиціонування екіпажу.* 6. *Посадка і паркування.* 7. *Медицинські виплати на захворілих або тих, що отримали травму співробітників АНТК.* 8. *Утримання екіпажу.* 9. *Проліт над територією.* 10. *Дипломатичні дозволи.* 11. *Планування польотів.*

Непрямі експлуатаційні витрати включають такі статті витрат: 1. *Важкі форми технічного обслуговування літаків на підприємстві.* 2. *Регламентні роботи з продовженням ресурсу узлів і агрегатів літака.* 3. *Страховання літаків.* 4. *Страховання екіпажів.* 5. *Страховання відповідальності.* 6. *Амортизація.* 7. *Інші витрати.*

Непрямі витрати розподіляються пропорційно кількості льотних годин повітряних суден (літаків).

Виходячи з статистичних даних, розрахунковий рівень майбутніх витрат на одну льотну годину складе:

1. XXX.XXX. грош. один. на літак АН-124;
2. XXX.XXX. грош. один. на літак АН-22;
3. XXX.XXX. грош. один. на літак АН-12 і т.д.

Для визначення повної собівартості однієї льотної години виробнича собівартість доповнюється адміністративними витратами, витратами на збут та іншими витратами операційної діяльності.

Замовник залежно від своїх можливостей та за узгодженням з Виконавцем може корегувати вартість однієї льотної години залежно від типу літака. Таке коригування визвано тим, що замовник має можливість покрити деякі статті прямих витрат за рахунок своїх коштів через систему скидок, якими він володіє у мережі забезпечення літаків.

Отже, витрати авіапідприємства є важливим фактором формування цін на перевезення, впливу на рівень ефективності виробництва, визначення результатів діяльності.

В даній статті не ставилося за мету дати безперечні вирішення конкретних виробничих ситуацій, оскільки при розробці конкретних рішень з обліку витрат слід враховувати при перевезеннях велику кількість факторів, які в тій чи тій мірі впливають на досягнення оптимальних результатів. Детальніше вивчення обліку витрат при авіаперевезеннях буде проведено в подальших дослідженнях.

Література

1. *Афанасьев В. Г.* Международный воздушный транспорт. — М.: Международные отношения, 1992.
2. *Костромина Е. В.* О формировании тарифной политики авиакомпаний. — М.: БТИ, 1996. — № 9.
3. *Чумаченко Н. Г.* Бухгалтерский учет: прошлое, настоящее, «будущее»? // *Світ бухгалтерського обліку*. — 1997.

Стаття надійшла до редакції 14.01.2008 р.

УДК 657.1: 004.424

Л. А. Ніколенко,
канд. екон. наук, доцент
кафедри бухгалтерського обліку,
ДВНЗ «Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана»

АНАЛІЗ ВПЛИВУ ОБСЯГІВ НАДАНИХ ПОСЛУГ ЗВ'ЯЗКУ НА КОНКУРЕНТОЗДАТНІСТЬ ТЕЛЕКОМУНІКАЦІЙНИХ ПІДПРИЄМСТВ

В статье проанализированы проблемы развития телекоммуникационных предприятий Украины. Рассмотрены основные направления повышения конкурентоспособности телекоммуникационных предприятий, в частности влияние различных экономических показателей на объемы услуг связи.

Deepened analysis of costs against such qualification characteristics as fixed and variable costs, was undertaken. This will enable the communication enterprises to define the production capacities under which both variable and fixed costs are covered, and determine the critical point of marginal costs or the threshold of cost-effectiveness.

Ключові слова: *телекомунікації, витрати, тарифи, прибутковість, аналіз.*

© Л. А. Ніколенко, 2008