

УДК 657.24:338.48

ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ВИКОРИСТАННЯ ВАУЧЕРА В РОБОТІ ТУРОПЕРАТОРІВ ТА ТУРАГЕНТІВ

Т.П. Поторій

В даній статті автор звертає увагу на роль і місце ваучера в процесі документального оформлення реалізації туристичного продукту. Визначено функції, які виконує ваучер у світі та Україні, його відмінності від путівки. Досліджується проблема нормативно-правового регулювання оформлення ваучера та його видачі туристам. Подано рекомендації суб'єкта туристичної діяльності щодо оформлення та видачі ваучера в нинішніх умовах невідповідності вимог законодавчих та нормативних документів. Автором доведено важливість ваучера як первинного бухгалтерського документа, що надає інформацію про доходи майбутніх періодів при реалізації туристичного продукту туроператором та про надання агентських послуг при реалізації туристичного продукту турагентом

Кількість бібліографічних посилань – 17; мова українська.

Ключові слова: туристичний оператор, туристичний агент, туристичний продукт, туристична послуга, ваучер.

ВСТУП

Протягом останніх років в Україні спостерігається динамічний розвиток туристичної галузі. Можливо, саме тому останнім часом велика увага приділена управлінню туристичною індустрією на державному рівні. Так вже більше року суб'єкти туристичної діяльності працюють у відповідності з вимогами нової редакції Закону України „Про туризм” № 1282-IV від 18.11.2003р. Даний закон докорінно змінив умови провадження туристичної діяльності в Україні, що, в свою чергу, вплинуло на організацію бухгалтерського обліку в туризмі.

Специфіка послуг, що реалізуються суб'єктами туристичної діяльності, унеможливило запозичувати методику обліку та оподаткування з інших галузей народного господарства, скажімо торгівлі чи виробництва. А тому, дослідження проблем обліку в туристичній діяльності є, на сьогоднішній день, актуальним. Дослідженню проблем обліку чи оподаткування туристичної діяльності повинно передувати дослідження нормативної бази, що регламентує її здійснення. Це допоможе правильно організувати ведення бухгалтерського обліку, враховуючи вимоги законодавства, що регламентує здійснення туристичної діяльності.

Не можна сказати, що нова редакція Закону України „Про туризм” розставила всі крапки над „і” щодо питань організації туристичної діяльності. Безумовно, законодавчі вимоги щодо організації туристичної діяльності стали відповідати міжнародним вимогам. Однак, прийняття Закону України „Про туризм” в новій редакції спричиняє

необхідність приведення нормативно-правових актів, що стосуються туристичної діяльності, у відповідність до нього. Цього на сьогоднішній день не зроблено. Така ситуація приводить до суперечливості вимог законодавства.

Проблематичним виявилось питання щодо оформлення та видачі ваучеру – специфічного документа, що використовується в туристичній діяльності. Звернення уваги в бік наукового дослідження питань обліку в туристичній діяльності активізувалося останнім часом. Так, Пожарицька і Сметанко досліджували проблемні аспекти бухгалтерського обліку витрат в туристичній діяльності. Щодо фахових бухгалтерських видань, то в них до питання обліку в туризмі звертаються в основному в період зростання споживчого попиту на туристський продукт – влітку.

Своєрідний бум в бухгалтерській пресі щодо обліку туристичної діяльності пройшов в квітні-травні поточного року у зв'язку з прийняттям Закону України „Про внесення змін до Закону України „Про Державний бюджет України на 2005 рік” та деяких інших законодавчих актів України” від 25.03.2005р. № 2505-IV, який вніс докорінні зміни в порядок оподаткування податком на додану вартість туристичної діяльності.

Питання документування реалізації в туристичній діяльності практично не досліджувалося. У статтях, опублікованих у фахових бухгалтерських виданнях [1, 2, 7, 12, 15, 17], в основному описуються вимоги щодо оформлення та порядку видачі ваучера, регламентовані Методичними рекомендаціями щодо використання туристського ваучера. А тому, вважаємо, що в умовах, коли нормативно-правові документи, що регулюють питання туристичної діяльності, не приведені у відповідність до Закону України „Про туризм”, актуальним є питання дослідження сутності ваучеру та його ролі в

Поторій Тетяна Пестрівна - аспірант, викладач кафедри обліку та аудиту економічного факультету Ужгородського національного університету

процесі документування операцій по реалізації туристичного продукту або туристичних послуг.

Завданням даної статті є розкриття та аналіз трактування поняття ваучера у законодавчій базі України та порівняння з тими його визначеннями, що є прийнятними у світі; визначення функцій ваучера; розгляд характеристик, що відрізняють ваучер від путівки; визначення місця ваучера у процесі документального оформлення продажу туристичного продукту чи туристичних послуг, а також його роль для бухгалтера.

У процесі проведення даного дослідження використовувались методи аналізу законодавчих та нормативних актів, наукових публікацій.

1 СПЕЦИФІКА ПОСЛУГ, ЩО РЕАЛІЗОВУЮТЬСЯ СУБ'ЕКТАМИ ТУРИСТИЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Туристичний продукт – попередньо розроблений комплекс туристичних послуг, який поєднує не менше, ніж дві такі послуги, що реалізується або пропонується для реалізації за визначеною ціною, до складу якого входять послуги перевезення, послуги розміщення та інші туристичні послуги, не пов'язані з перевезенням та розміщенням (послуги з організації відвідувань об'єктів культури, відпочинку та розваг, реалізації сувенірної продукції тощо) [4].

Туристичний продукт формується виключно туроператором на підставі укладених договорів з організаціями, що надають турпослуги. Крім того, туроператор може придбати турпродукт іншого туроператора та реалізовувати його, доповнивши іншими послугами або ні. Реалізовувати сформований турпродукт туроператор може 2-ма шляхами:

- 1) через турагента, заключивши з ним агентський договір;
- 2) безпосередньо туристу, заключивши з ним договір на туристичне обслуговування.

Туроператор може реалізовувати й одиничні туристичні послуги.

Турагент може реалізовувати туристам:

- 1) турпродукт, сформований туроператором (на підставі агентської угоди між ними);
- 2) одиничні туристичні послуги (на підставі договору з організацією, що надає разові туристичні послуги, наприклад, або розміщення в готелі чи санаторно-курортному закладі, або транспортне обслуговування, або організацію екскурсії тощо).

Характеристики, що відрізняють туристичну послугу, або їх комплекс, від товарів, суттєво впливають на організацію бухгалтерського обліку доходів туристичної діяльності. Такими характеристиками є:

- невлонимість, невідчутність, нематеріальний характер туристичних послуг;

- невід'ємність процесів виробництва та споживання туристичних послуг;

- нездатність туристичних послуг до накопичення та зберігання;

- посередницький характер надання туристичних послуг (реалізатори не є суб'єктами, що здійснюють безпосереднє обслуговування).

Якщо перші три характеристики є властивими для різних сфер послуг, то остання є специфічною саме для туристичної діяльності. Туристи придбавають у туроператора чи турагента тільки права на туристичні послуги. Деякі з них можуть надаватися і самими туроператорами, наприклад екскурсійні чи транспортні послуги. Але, в основному, замовлені туристичні послуги надаються іншими суб'єктами, які забезпечують туристичну діяльність (санаторіями, готелями, турбазами, ресторанами, музеями, страховими компаніями тощо). Остання характеристика впливає на організацію та визначає специфіку бухгалтерського обліку доходів в туризмі.

2 СУТНІСТЬ ВАУЧЕРА ТА ЙОГО МІСЦЕ В ПРОЦЕСІ ДОКУМЕНТАЛЬНОГО ОФОРМЛЕННЯ РЕАЛІЗАЦІЇ ТУРПОСЛУГ

Перш, ніж досліджувати питання місця ваучера в ланцюжку документального оформлення продажу туристичних послуг, пропонуємо проаналізувати визначення ваучера в нормативних документах України, Росії, а також документах міжнародного характеру, подані у таблиці 1.

Аналіз поданих у таблиці 1 визначень ваучера дозволив виділити 2 функції ваучера:

- гарантійно-споживчу - надає право туристові на отримання послуг, зазначених у ваучері;
- розрахункову – підтверджує зобов'язання турагента оплати послуги, зазначені у ваучері.

Як бачимо, Міжнародна готельна асоціація та Всесвітня федерація асоціацій туристських агентств визначає ваучер як документ, що виконує обидві функції одночасно.

У Росії використовуються два документи – туристська путівка та туристський ваучер. Перший виконує споживчу функцію – надає право туристу спожити туристичні послуги, а другий – розрахункову, оскільки на основі нього відбуваються взаєморозрахунки між приймаючою та відправляючою стороною. Крім того, туристична путівка на законодавчому рівні визнана документом первинного обліку реалізації туристичного продукту.

Старою редакцією Закону України „Про туризм” передбачалося виконання ваучером обох функцій. Однак, на відміну від визначення поняття ваучера Міжнародною готельною асоціацією та Всесвітньою федерацією асоціацій туристських агентств, українські законодавці передбачили і те, що у момент пред'явлення ваучера приймаючій

стороні вартість замовлених туристичних послуг може бути вже оплаченою відправляючою стороною (туроператором або турагентом). Тому ваучер до прийняття Закону України „Про туризм” в но-

вій редакції розглядався як документ, що підтверджує оплату або гарантію оплати замовлених послуг та надає право на отримання туристичних послуг.

Таблиця 1 Визначення ваучера на законодавчому рівні України, Росії та міжнародних нормативних документах

№ п/п	Визначення	Джерело
1.	Ваучер – документ, що випускається турагентом, по якому турагент приймає на себе зобов'язання оплатити власнику готелю послуги, надані останнім клієнту турагента. В ваучері повинні зазначитися види послуг або їх максимальна ціна.	Міжнародна готельна конвенція відносно заключення контрактів власниками готелів та турагентами, підписана Міжнародною готельною асоціацією та Всесвітньою федерацією асоціації туристських агентств 15 червня 1979г.
2.	Ваучер – форма письмового договору на туристичне або на екскурсійне обслуговування, яка може використовуватися відповідно до цього Закону.	Закон України „Про туризм” (в новій редакції від 18.11.2003р. № 1282-IV)
3.	Ваучер є підставою для отримання туристом одиначної послуги у осіб, які її безпосередньо надають.	Проект Ліцензійних умов провадження туроператорської та турагентської діяльності
4.	Туристський ваучер (путівка) – документ, що підтверджує статус особи або групи осіб як туристів, оплати послуг або її гарантію і є підставою для отримання туристом або групою туристів туристичних послуг.	Закон України „Про туризм” (в старій редакції від 15.09.1995р. № 324/95-ВР), Ліцензійні умови провадження господарської діяльності з організації іноземного, внутрішнього, зарубіжного туризму, екскурсійної діяльності, затверджені наказом Державного комітету України з питань регуляторної політики та підприємництва і Державного комітету молодіжної політики, спорту і туризму України від 17 січня 2001р. № 7/62
5.	Туристичний ваучер (путівка) – документ визначеної форми, що дає право туристу на отримання туристичної послуги або їх комплексу, згідно з умовами письмового договору з туристичного або екскурсійного обслуговування.	Закон України „Про податок на додану вартість” від 03.04.1997р. № 168/97-ВР зі змінами, внесеними „Про внесення змін до Закону України „Про Державний бюджет України на 2005 рік” та деяких інших законодавчих актів України” від 25.03.2005р. № 2505-IV
6.	Туристська путівка – документ, що підтверджує факт передачі туристського продукту. Туристська путівка являється письмовим акцептом оферти туроператора або турагента на продаж туристського продукту та невід'ємною частиною договору, а також документом первинного обліку туроператора або турагента.	Федеральний Закон „Про основи туристської діяльності в Російській федерації”, прийнятий Державною думою 04.10.1996г.
7.	Туристський ваучер – документ, що встановлює право туриста на послуги, що входять до складу тура, та підтверджує факт їх надання. Врегулювання взаєморозрахунків між туроператором або турагентом, який направляє туриста, та туроператором по прийому або особами, які надають конкретні послуги, що входять до складу туру, здійснюється на основі туристського ваучера.	Федеральний Закон „Про основи туристської діяльності в Російській федерації”, прийнятий Державною думою 04.10.1996г.

На сьогодні, у в контексті нової редакції Закону України „Про туризм”, ваучер розглядається як форма договору між туристом та туроператором (турагентом), що може використовуватися для оформлення договірних відносин. На нашу думку, таке визначення є невдалим, оскільки не висвітлює сутності ваучера та функцій, які виконує цей до-

кумент у світі. Ми притримуємося думки, що ваучер повинен видаватися обов'язково кожному туристу або групі туристів.

Водночас, в проекті Ліцензійних умов провадження туроператорської та турагентської діяльності передбачено, що ваучер є підставою для отримання туристом одиначної послуги у осіб, які

її безпосередньо надають. Отже, у випадку затвердження проекту ваучер все таки буде виконувати хоча б функцію гарантування отримання послуг.

Опосередковано в регулювання питання оформлення ваучерів втручаються і норми Закону України „Про податок на додану вартість”. З поданого у ньому визначення ваучера випливає, що форма його повинна бути однаковою для всіх підприємств туристичної сфери, а також що він повинен обов'язково видаватися на основі укладеного письмового договору з туристом.

Отже, ваучер, в світлі нових законодавчих норм, є специфічним документом, що використовується в туристичній діяльності при продажу туристичних послуг, на підставі якого надаються послуги, замовлені туристом. Важко сказати, чи виконує ваучер зараз розрахункову функцію. Виходячи з норм Закону України „Про туризм”, прямо сказати позитивну відповідь ми не можемо.

Розглянемо схему оформлення документів при реалізації турпродукту чи турпослуг у випадку, коли оплата передувє наданню туристичного обслуговування, оскільки саме такий варіант розрахунків є найбільш поширеним в сфері туризму. Аналіз статей, опублікованих в фахових бухгалтерських виданнях [1, 2, 12] та інших літературних джерел [15, 17], дозволив виділити наступні етапи документального оформлення продажу туристичних послуг:

1) укладення договору на туристичне обслуговування з туристом або надходження заявки від турагента, з яким укладено агентську угоду;

2) оплата замовлених туристичних послуг. Автор рекомендує вписувати на кожне замовлення рахунок незалежно від форми проведених розрахунків (готівкової чи безготівкової);

3) оформлення та видача туристу чи турагенту ваучера;

4) оформлення факту надання послуг – у випадку реалізації турпродукту юридичній особі підписання з нею акту надання туристичного обслуговування.

Яке ж значення для бухгалтера має ваучер? Законом України „Про туризм” прямо не визначено, що ваучер є документом первинного обліку туроператора та турагента, як це визначено законодавством Росії. Визначено тільки, що ваучер є бланком сурового обліку. Однак те, що в ланцюжку документального оформлення ваучер посідає проміжкову ланку між документальним оформленням оплати замовленого туристичного обслуговування та моментом фактичного надання послуг, може свідчити про величезне значення ваучера як первинного документа обліку доходів туристичної діяльності. Додатковим аргументом на визнання ваучера як первинного бухгалтерського документа може свідчити й те, що в п. 2.9. Методичних рекомендацій щодо використання турист-

ського ваучера визначено, що третій примірник ваучера зберігається в бухгалтерії направляючого підприємства [9].

Для туроператора, а також для турагента, що реалізовує разові турпослуги, цей документ є джерелом інформації про доходи, які підприємство отримує після повного надання всіх турпослуг, що входять у вартість турпродукту (для туроператора), чи разових турпослуг (для турагента). Для турагента, який реалізовує турпродукт туроператора на підставі агентської угоди, видача ваучера туристам буде свідчити про те, що його агентські функції виконані повністю. Другий примірник, що повертається направляючому підприємству (туроператору чи турагенту), надасть інформацію про те, чи повністю надані послуги туристам та буде підставою для подальших розрахунків між направляючим та приймаючим підприємством. У зв'язку з цим видача ваучерів повинна обов'язково знайти своє відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

3 НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПИТАНЬ, ПОВ'ЯЗАНИХ З ВИКОРИСТАННЯМ ВАУЧЕРА

Важливим є питання нормативно-правового регулювання щодо форми, змісту, порядку оформлення та видачі ваучерів. Зауважимо, що Законом України „Про туризм” передбачено затвердження порядку оформлення та його використання центральним органом виконавчої влади в галузі туризму. Дано порядку поки що нема, а тому суб'єкти туристичної діяльності вимушені користуватися Методичними рекомендаціями щодо використання туристського ваучера, затвердженого Наказом Державного комітету України по туризму від 16 серпня 1996р. № 40. Перелік пунктів, які є обов'язковими для ваучера у відповідності з методичними рекомендаціями, не відповідає вимогами Закону України „Про туризм” у новій редакції.

Так, аналіз 2-х джерел дозволив виділити дані, які не наведені у переліку методичних рекомендацій:

- вартість туристичних послуг;
- розмір фінансового забезпечення відповідальності туроператора (турагента).

Отже, для забезпечення вимог Закону України „Про туризм” в новій редакції, туроператорам та турагентам рекомендуємо додатково вписувати ці дані.

Крім того, Методичні рекомендації щодо використання туристського ваучера були затверджені ще в період дії Закону України „Про туризм” в старій редакції. Зрозуміло, що ваучер у даних рекомендаціях розглядається як фінансовий

документ для розрахунків між направляючим та приймаючим туристичними підприємствами, які співпрацюють на підставі укладених між ними угод. А це не співпадає з нормами Закону України „Про туризм” та навіть з трактуванням сутності ваучера у проекті Ліцензійних вимог туроператорської та турагентської діяльності. Тому порядок використання бланків ваучерів, регламентованих Методичними рекомендаціями, базується на виконанні ваучером розрахункової функції. Розглянемо цей порядок.

Бланк ваучера має бути виготовлений друкарським способом у трьох примірниках за єдиним номером на папері формату А5. Бланк ваучера по своїй формі є однаковим як для туристів, що здійснюють подорож індивідуально, так і для туристичних груп. До ваучера на групу туристів додається список цих туристів, завірений печаткою направляючого туристичного підприємства. В списку зазначається номер ваучера, прізвище, ім'я та по батькові кожного туриста (включаючи керівника групи), рік народження, серія та номер паспорта.

Перший і другий примірники ваучера видаються під розпис туристу, що здійснює подорож індивідуально, або керівнику туристичної групи перед початком подорожі. Третій примірник ваучера зберігається в бухгалтерії направляючого туристичного підприємства і при необхідності використовується відповідним державним органом при здійсненні контролю. У першому пункті обслуговування по маршруту турист або керівник групи пред'являє перший і другий примірники ваучера представнику приймаючого туристичного підприємства. У кінцевому місці маршруту, після закінчення обслуговування, турист, що здійснює подорож індивідуально, або керівник туристичної групи робить відповідний запис („послуги надано в повному обсязі” або „не надано такі послуги...”) у п. 11 обох примірників ваучера, який засвідчується підписом та скріплюється печаткою приймаючого підприємства. Перший примірник ваучера вручається керівнику або представнику приймаючого туристичного підприємства, а другий повертається направляючому туристичному підприємству [9].

Ваучер може видаватися як на весь комплекс туристичних послуг, що входять до вартості турпродукту, так і на окремі туристичні послуги [9]. Звичайно, для направляючого туристичного підприємства вигідніше видати ваучер на весь комплекс послуг, оскільки такий варіант документального оформлення займає менше часу. На нашу ж думку, краще виписувати ваучер на кожну окрему туристичну послугу у випадку, якщо надавати ці послуги мають кілька суб'єктів, з кожним з яких ведуть окремі розрахунки. Це допоможе уникнути непорозумінь при розв'язанні конфліктів у випадках, коли туристам не було надано послуги у першому, другому і т.д. (але не в кінцевому!) міс-

цях маршрутів. Також такий варіант не суперечить вимогам проекту Ліцензійних умов туроператорської та турагентської діяльності, оскільки ними передбачається, що ваучер буде підставою для отримання одиначної послуги у осіб, які її безпосередньо надають.

Зі змісту проекту Ліцензійних умов провадження туроператорської та турагентської діяльності випливає, що ваучер необхідно виписувати на кожну окрему одиначну послугу, що входить до туристичного продукту. Зі змісту ж Методичних рекомендацій що використання туристського ваучера випливає, що ваучер можна виписувати на комплексне обслуговування або окремі його види. На нашу думку, логічніше було б виписувати ваучер на послугу або послуги, що надаються одним суб'єктом. Наприклад, якщо послуги проживання, харчування (півпансіон), організації екскурсії надаватиме один суб'єкт „А”, а послуги додаткового харчування (обід) - інший суб'єкт „Б”, то в такому разі необхідно виписати 2 ваучери - по одному на кожного суб'єкта з переліком в кожному з них послуг, які повинні вони надати.

Як було зазначено вище, порядок оформлення і використання ваучера визначений Методичними рекомендаціями щодо використання туристського ваучера, однак в цих рекомендаціях, так само як і в Законі України „Про туризм” в новій редакції, не визначено, чий ваучер - туроператора чи турагента - слід видавати туристу у випадку реалізації турпродукту чи турпослуг турагентом. На нашу думку, у випадку, коли турагент реалізовує турпродукт, сформований туроператором, повинен видавати туристам ваучер, оформлений туроператором. У випадку, коли турагент реалізовує одиначні туристичні послуги на підставі укладених договорів з іншими суб'єктами туристичної діяльності, які надають окремі турпослуги, він повинен оформити та видати туристам свій ваучер. Так само туроператор, виступаючи агентом іншого туроператора, повинен надавати туристам ваучер, оформлений таки іншим туроператором. Не виключений варіант, що туроператор, може передавати ваучер не турагенту, а безпосередньо самим туристам. Такий варіант можливий, коли туроператор формує групу туристів, що їдуть відпочивати по одній програмі, та виписує один ваучер на всю групу на ім'я керівника - представника туроператора. В такому разі турагент повинен виписати свій ваучер, що повинен бути пред'явлений туроператору. Звичайно, що з таким ваучером турист не може одразу самостійно здійснювати подорож. Йому необхідно буде відвідати туроператора для отримання ваучера.

У зв'язку з тим, що туроператор та турагент можуть оформляти власні ваучери, так і надавати ваучери, оформлені туроператорами, агентами якого вони є, ми пропонуємо туроператорам та

турагентам вести окремі Журнали реєстрації видаєних ваучерів (власних та тих, що надійшли).

4 ВІДМІННІСТЬ ВАУЧЕРА ВІД ПУТІВКИ

Ваучер є документом суворого обліку, що емітується туристичною фірмою. У відповідності з нормами Закону України „Про туризм” в старій редакції поняття путівки прирівнювалося, а зараз й прирівнюється з метою оподаткування податком на додану вартість, до ваучера. Але одночасно, статтею 19 Закону України „Про туризм” в старій редакції було визначено, що підставою для отримання туристом або групою туристів туристичних послуг, обумовлених договором, та документом, що визначав їх статус, був туристський ваучер. Наголошуємо, що в цій статті Закону в дужках не згадується путівка! З вступом в силу нової редакції Закону України „Про туризм” слово „путівка” було вилучено з його норм. Згадки (але тільки про санаторно-курортну путівку) містяться у наказі Міністерства охорони здоров’я України № 19 від 22.01.2002р „Про затвердження взірця санаторно-курортної путівки” та постанові Фонду соціального страхування від тимчасової втрати працездатності „Про затвердження Інструкції про порядок планування, обліку, видачі путівок на санаторно-курортне лікування та оздоровлення застрахованих осіб та членів їх сімей, що придбаваються за рахунок коштів Фонду соціального страхування від тимчасової втрати працездатності” від 24.12.2001р. № 51. Проте їх положення не можуть регулювати відносини у сфері туризму.

В той же час, на практиці можуть траплятися є випадки, коли туроператори або турагенти придбавають путівку в санаторії, пансіонати, які потім реалізують їх туристам. Звертаємо увагу на те, що навіть під час дії старої редакції санаторно-курортні путівки не були ваучерами, оскільки не відповідали вимогам щодо форми, змісту та навіть порядку використання ваучера, затвердженим Методичними рекомендаціями щодо використання туристського ваучера. Характерною особливістю путівки є наявність в ній талону на проживання,

харчування, а також зворотного талону, який видається на руки для обов’язкового повернення організації, що видала путівку. Як бачимо, у випадку, якщо турфірма надасть клієнту виключно путівку, в неї не залишиться свого екземпляру (як це би було при видачі ваучера). Зворотній талон видається на руки туристу санаторно-курортною установою. Однак, навряд чи турист поверне її турфірмі. Тому ми рекомендуємо туристичним фірмам при реалізації санаторно-курортних путівок все таки видавати клієнтам і ваучер. Це забезпечить дотримання вимог законодавства та убереже туристичну фірму від непорозумінь з клієнтами та санаторієм у випадку неповного надання послуг.

ВИСНОВКИ

В результаті проведеного дослідження можна зробити наступні висновки. Нормативно-правові акти, що регулюють питання в галузі туризму, на сьогодні не приведені у відповідність новій редакції Закону України „Про туризм”, що зумовили проблеми, зокрема, в документальному оформленні операцій, пов’язаних з продажем турпослуг. Нинішня редакція даного закону позбавила виконання ваучером розрахункової функції. Сьогодні ваучер є тільки гарантією отримання туристом послуг, зазначених у ньому. Вважаємо, що ваучер повинен обов’язково видаватися всім туристам паралельно з укладенням з ними договорів на туристичне обслуговування.

Ваучер є первинним документом і є джерелом отримання інформації про доходи, які підприємство отримує в результаті надання туристичних або агентських послуг. Реалізація санаторно-курортних путівок повинна супроводжуватися видачею ваучера, оскільки їх використання регулюється нормативними документами, що не регулюють правовідносини в туризмі.

Отримані результати зумовили наступні напрямки дослідження. В майбутньому ми плануємо дослідити питання визнання доходів в бухгалтерському обліку, а також визначити, як видача ваучерів знаходить своє відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Алпатова Н. Туристичні послуги: бух облік та оподаткування. // Все про бухгалтерський облік. – 2004. - № 54 (965), с. 27 - 33
2. Волочай О. Організація внутрішнього та міжнародного туризму // Бухгалтерія. – 2004. - № 36 (607), с. 64 - 69
3. Закон України „Про внесення змін до Закону України „Про Державний бюджет України на 2005 рік” та деяких інших законодавчих актів України” від 25.03.2005р. № 2505-IV
4. Закон України „Про внесення змін до Закону України „Про туризм” від 18.11.2003р. № 1282-IV
5. Закон України „Про податок на додану вартість” від 03.04.1997р. № 168/97-ВР
6. Закон України „Про туризм” від 15.09.1995р. № 324/95-ВР
7. Коваленко І. Що входить до обов’язкового „пакета туриста” // Все про бухгалтерський облік. – 2004. - № 54 (965), с. 34 - 35

8. Ліцензійні умови провадження господарської діяльності з організації іноземного, внутрішнього, зарубіжного туризму, екскурсійної діяльності, затверджені Наказом Державного комітету України з питань регуляторної політики та підприємництва і Державного комітету молодіжної політики, спорту і туризму України від 17.01.2001р. № 7/62
9. Методичні рекомендації щодо використання туристського ваучера, затверджені Наказом Державного комітету України по туризму від 16.08.1996р. № 40
10. Міжнародна готельна конвенція відносно заключення контрактів власниками готелів та турагентами, затверджена Міжнародною готельною асоціацією та Всесвітньою федерацією туристських агентств 15.07.1979р.
11. Наказ Міністерства охорони здоров'я України „Про затвердження взірця санаторно-курортної путівки” від 22.01.2002р. № 19
12. Олексенко Т. Оподаткування та облік туристичної діяльності // Баланс. – 2005. - № 20 (562), с. 36 – 43
13. Постанова Фонду соціального страхування від тимчасової втрати працездатності „Про затвердження Інструкції про порядок планування, обліку, видачі путівок на санаторно-курортне лікування та оздоровлення застрахованих осіб та членів їх сімей, що придбаваються за рахунок коштів Фонду соціального страхування від тимчасової втрати працездатності” від 24.12.2001р. № 51
14. Проект Ліцензійних умов провадження туроператорської та турагентської діяльності // Новини турбізнесу. – 2004. - № 11-12, с. 8 – 17
15. Рудяк Ю., Кузнецов В., Клименко А. Все про облік та організацію туристичної діяльності. – Харків: Фактор, 2005. – 276с.
16. Федеральний Закон „Про основи туристської діяльності в Російській федерації”, прийнятий Державною Думою 04.10.1996р.
17. Яновська Н., Філатов С. Туризм: організація і облік. – Харків: Фактор, 2002. – 220с.

УДК 657

ТОВАРНІ БІРЖІ: ПРАВОВИЙ СТАТУС, ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ДОХОДІВ, ВИТРАТ ТА ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

А.О. Шуліко

У наведеній статті автор розглядає особливості правового статусу товарних бірж, а також особливості бухгалтерського та податкового обліку доходів, витрат та фінансових результатів діяльності товарних бірж з урахуванням їх правового статусу. Актуальність даної теми зумовлена тим, що розвиток діяльності товарних бірж є важливим фактором розвитку економіки в цілому, а вивчення особливостей обліку їх діяльності та впровадження їх у практичну діяльність визначає подальший розвиток самих товарних бірж.

Кількість бібліографічних посилань – 10; мова українська.

Ключові слова: товарна біржа, неприбуткова організація, доходи, витрати, фінансові результати

ВСТУП

На сучасному етапі розвитку економіки України діяльність товарних бірж набуває все більшого поширення. У зв'язку з цим постає ряд питань щодо їх правового статусу, а також особливостей обліку доходів, витрат та результатів діяльності товарних бірж.

Облік є чи не найважливішою частиною діяльності будь-якого підприємства чи організації, в тому числі і товарної біржі. Від правильності відображення в обліку операцій, що здійснюються на товарній біржі залежить її подальша діяльність. Тому дуже важливим є вивчення особливостей, як бухгалтерського, так і податкового, обліку операцій на товарній біржі.

Бухгалтерський облік здійснюється на товарних біржах у відповідності до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» від 16.06.1999 року № 996-XIV із змінами і допов-

Шуліко Андрій Олександрович - аспірант, викладач кафедри обліку і аудиту, Ужгородського національного університету