

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 турбизнеса. – 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

неннями, де, у ст. 2, зазначено, що він поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності. Порядок ведення бухгалтерського обліку, регламентований Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Проте у діяльності товарних бірж є свої особливості, які обов'язково необхідно враховувати під час організації бухгалтерського обліку.

Метою написання даної статті є вивчення та висвітлення правового статусу товарних бірж, у відповідності до діючого законодавства, а також вивчення та розробка механізму обліку доходів, витрат та результатів діяльності товарних бірж виходячи з їх правового статусу.

1 ПРАВОВИЙ СТАТУС ТОВАРНОЇ БІРЖІ

Для визначення правового статусу товарних бірж звернемося до нормативно-правових актів, які регулюють їх діяльність. Це, перш за все, Закон України «Про товарну біржу» від 10.12.1991 року № 1956-ХІІ із змінами і доповненнями, а також Господарський кодекс України від 16.01.2003 року № 436-ІV (далі – Кодекс) в частині параграфу 4 (ст.ст. 278 – 282).

У ст. 1 Закону України «Про товарну біржу» зазначено, що товарна біржа є організацією, що об'єднує юридичних і фізичних осіб, які здійснюють виробничу і комерційну діяльність, і має за мету надання послуг в укладенні біржових угод, виявлення товарних цін, попиту і пропозицій на товари, вивчення, упорядкування і полегшення товарообігу і пов'язаних з ним торговельних операцій [2].

У п. 1 ст. 279 Господарського кодексу України дане визначення дещо спрощене: товарна біржа є особливим суб'єктом господарювання, який надає послуги в укладенні біржових угод, виявленні попиту і пропозицій на товари, товарних цін, вивчає, упорядковує товарообіг і сприяє пов'язаним з ним торговельним операціям [1].

Незважаючи на деяку розбіжність у цих визначеннях, робимо висновок, що товарні біржі створюються і діють з метою надання послуг у сфері товарообігу, а також його вивчення та упорядкування.

Виходячи із вищенаведеного, товарні біржі не займаються комерційним посередництвом і не мають на меті одержання прибутку, про що зазначено у ст. 1 Закону та п. 7 ст. 279 Кодексу.

Отже, згідно чинного законодавства, правовий статус товарної біржі визначається як особливий суб'єкт господарювання, організація, що не має на меті одержання прибутку.

Такий правовий статус дає можливість зареєструвати товарну біржу у місцевих податкових органах як неприбуткову організацію. Чому? Тому, що згідно Закону України «Про оподаткування

прибутку підприємств» від 28.12.1994 року № 334/94-ВР із змінами і доповненнями (далі – Закон № 344/94-ВР), зокрема абзацу «г», пп.7.11.1, п.7.11., ст.7, неприбутковими організаціями визнаються інші, ніж пенсійні фонди та кредитні спілки, діяльність яких не передбачає одержання прибутку згідно з нормами відповідних законів. Як бачимо, товарні біржі повністю підпадають під цю статтю [3].

Для того, щоб зареєструвати товарну біржу як неприбуткову організацію та внести її до Реєстру неприбуткових організацій та установ, згідно з п.2.2 ст. 2 Положення про Реєстр неприбуткових організацій та установ від 11.07.1997 року № 232 та п.4.7 ст. 4 Інструкції про порядок обліку платників податків від 19.02.1998 року № 80 із змінами та доповненнями, необхідно подати (надіслати) податкового органу за її місцезнаходженням, наступні документи [5, 7]:

- завірені в нотаріальному порядку копії установчих документів;
- копію свідоцтва про державну реєстрацію;
- копію довідки про включення до ЄДРПОУ з присвоєним їй ідентифікаційним кодом.

Слід зазначити, що згідно Положення № 232 Державна податкова адміністрація України може проводити перевірку відомостей, що містяться в поданих документах і за результатами перевірки можуть прийняти рішення або про внесення товарної біржі до Реєстру неприбуткових організацій та установ, або про відмову її внесення.

У разі позитивного рішення, на підставі Порядку визначення структури ознаки неприбуткових установ (організацій) від 03.07.2000 року № 355, зокрема ст. 4, товарній біржі надається ознака неприбуткової організації 0011 [9].

Отже, ми розглядаємо діяльність товарної біржі, як діяльність будь-якої неприбуткової організації, проте із певними особливостями та відмінностями.

2 ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ДОХОДІВ, ВИТРАТ ТА РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ НА ТОВАРНИХ БІРЖАХ

Особливості бухгалтерського обліку на товарних біржах обумовлюються їх правовим статусом. На сьогоднішній день не всі товарні біржі, які існують та які створюються, мають статус неприбуткової організації. Облік на таких товарних біржах буде відрізнятися від обліку на товарних біржах, які зареєстровані як неприбуткові. В даному випадку ми розглядаємо особливості обліку останніх.

Бухгалтерський облік на товарних біржах, а також їх оподаткування залежить від джерел отриманих доходів. Необхідно розрізняти доходи, які звільнюються від оподаткування, а також інші доходи, які оподатковуються на загальних засадах.

Як вже зазначалося, товарна біржа за правовим статусом являється неприбутковою організацією з ознакою неприбутковості 0011. Що дає ця ознака неприбутковості? Після присвоєння товарній біржі цієї ознаки вона офіційно визнається неприбутковою організацією. У відповідності до пп. 7.11.5., п. 7.11., ст. 7 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», від оподаткування звільнюються її доходи, отримані у вигляді [3]:

- коштів або майна, які надходять товарній біржі від проведення основної діяльності;
- пасивних доходів;
- інші доходи, визначені пп. 7.11.5., п. 7.11., ст. 7 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»

Отже, розглянемо бухгалтерський облік на товарних біржах в розрізі даних видів надходжень.

Доходи від основної діяльності. Що є основною діяльністю товарної біржі? Її основною діяльністю являється надання послуг в укладенні біржових угод, виявлення товарних цін, попиту і пропозицій на товари, вивчення, упорядкування і полегшення товарообігу і пов'язаних з ним торговельних операцій. Коштами, що надходять від такої оснвної діяльності, є вступні та періодичні внески членів товарної біржі. Тому питання обліку членських внесків є надзвичайно важливим.

Щоб визначитись, на яких рахунках слід обліковувати членські внески, необхідно вивчити їх сутність, тобто чим вони являються для організації. Вони не являються цільовими надходженнями, або забезпеченням майбутніх витрат і платежів, а тому не можуть обліковуватись на рахунках 4-го класу. Вони, також, не являються розрахунками з покупцями та замовниками або розрахунками з різними дебіторами, а тому не можуть обліковуватись на рахунках 3-го класу. Вони являються доходом звітного періоду товарної біржі, оскільки збільшують економічні вигоди даного періоду, і мають обліковуватись на рахунках 7-го класу, а саме на рахунку 71 «Інший операційний дохід», на субрахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності» [6].

Отже, внесення членами товарної біржі вступних та періодичних внесків необхідно відображати в обліку записом: Дт 301, 311, Кт 719 із подальшим закриттям рахунку доходів на фінансовий результат.

Пасивні доходи. Пасивними доходами являються доходи, отримані у вигляді процентів, дивідендів, страхових виплат і відшкодувань, а також роялті. Згідно Інструкції «Про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій

підприємств і організацій», затвердженої наказом Міністерства фінансів України № 291, такі доходи необхідно обліковувати на рахунку 73 «Інші фінансові доходи» [6].

Інші доходи. До інших доходів товарної біржі у відповідності до пп. 7.11.5., п. 7.11., ст. 7 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» відносяться доходи у вигляді дотацій або субсидій, отриманих з державного або місцевого бюджетів, державних цільових фондів або у межах благодійної, у тому числі гуманітарної допомоги чи технічної допомоги, що надаються товарній біржі відповідно до умов міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, крім дотацій на регулювання цін на платні послуги, які надаються таким товарним біржам або через них їх отримувачам згідно із законодавством, з метою зниження рівня таких цін.

При обліку даних видів доходів необхідно розрізняти цільове та нецільове фінансування товарних бірж. Цільовим фінансуванням визнається фінансування конкретних програм та міроприємств, при чому використання товарною біржею цільових коштів на інші програми та заходи вважається їх нецільовим використанням. Таке фінансування необхідно обліковувати на рахунку 48 «Цільове фінансування». Дохід від цільового фінансування визнається згідно ст.ст. 16-19 П(С)БО 15 «Дохід» [8]. Проте облік інших доходів товарної біржі, які не відносяться до цільового фінансуванням слід обліковувати на рахунку 746 «Інші доходи від звичайної діяльності»

Наведене розмежування доходів зумовлене вимогами податкового законодавства, а розмежування рахунків для бухгалтерського обліку таких доходів зумовлене потребою гармонізації бухгалтерського та податкового обліку. Отримання товарними біржами доходів від основної діяльності, пасивних чи інших доходів, визначених у податковому обліку, завжди зумовлюється отриманням матеріальних цінностей (найчастіше грошових коштів). Отримання матеріальних цінностей є збільшенням активів, що призводить до збільшення економічних вигод, а отже, підпадають під визначення доходів бухгалтерського обліку згідно П(С)БО 15 «Доходи». Тобто, виходячи із зазначеного, можна стверджувати, що у діяльності товарних бірж доходи, що звільнюються від оподаткування, згідно податкового обліку, завжди відповідатимуть доходам бухгалтерського обліку.

Проте, якщо товарна біржа здійснює будь-яку іншу діяльність, яка не належить до її основної діяльності, то згідно абзацу 2 п. 16.10 ст. 16 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», вона сплачує податок на прибуток від неосновної діяльності у загальному порядку.

Схематично такий поділ доходів можна зобразити наступним чином: (рис. 1).

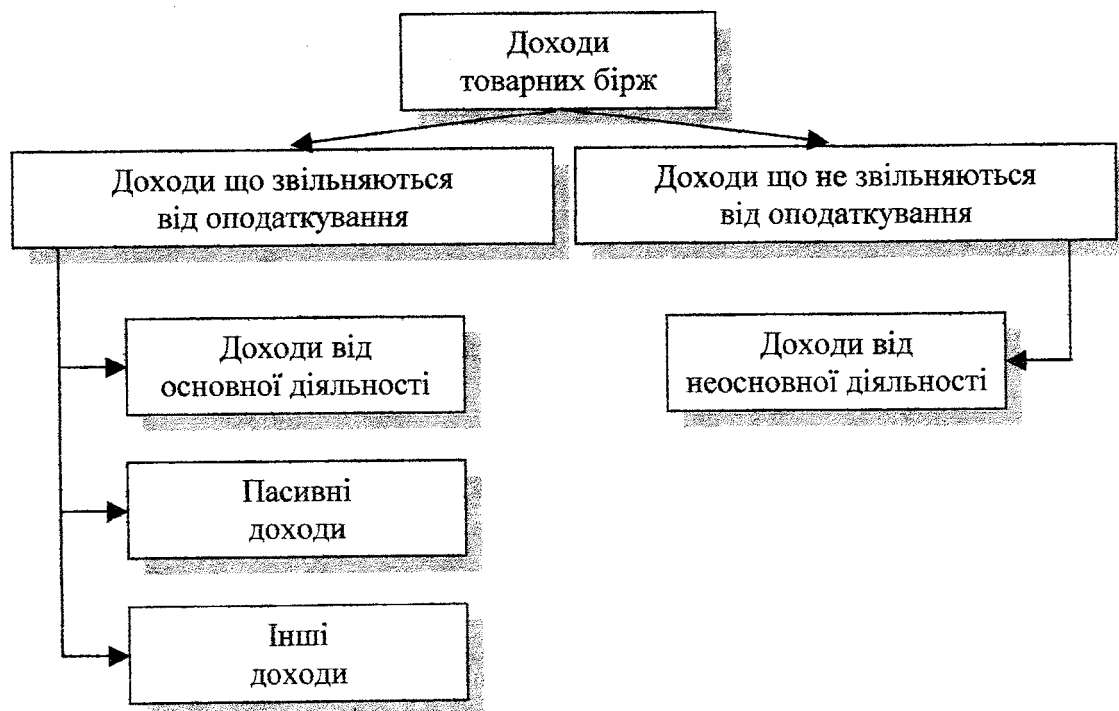


Рис. 1 Доходи товарних бірж

Отже, визначившись із формуванням дохідної частини діяльності товарних бірж, необхідно звернути увагу на формування її витратної частини.

У чинному податковому законодавстві, зокрема у п. 7.11, ст. 7 «Оподаткування операцій особливого виду» Закону № 344/94-ВР, відсутні будь-які пояснення щодо витрат неприбуткових організацій.

Проте, слід мати на увазі, що під витратами неприбуткової установи, згідно Порядку складання податкового звіту про використання коштів неприбутковими установами та організаціями, під витратами необхідно розуміти загальну суму профінансованих видатків як у межах кошторису, так і для виконання статутних завдань (проведення основної діяльності). Тобто, витратами товарних бірж є ті грошові кошти, які фактично витрачені нею на фінансування своєї діяльності згідно затвердженого кошторису [4]. При визначенні витрат товарних бірж як неприбуткових організацій згідно податкового обліку, не ідеться про визначення першої події, як це робиться у будь-якого підприємства, що діє з метою отримання прибутку, а визначається виключно фактично витраченими грошовими коштами. Тому, у податковому обліку товарних бірж їхні доходи ніколи не можуть бути меншими за їх витрати.

У бухгалтерському обліку витрат товарних бірж, застосовується зовсім інший принцип, тобто принцип нарахування і відповідності доходів і витрат, згідно з яким витрати відображаються на момент їх виникнення, незалежно від дати сплати грошових коштів. Тому, витрати за бухгалтерським обліком не будуть відповідати витратам за податковим обліком. У бухгалтерському обліку, витрати товарних бірж відображаються на рахунок

92 «Адміністративні витрати» або на відповідних рахунках класу 8 «Витрати за елементами», якщо товарна біржа використовує даний клас рахунків.

В кінці звітної періоду у бухгалтерському обліку всі підприємства, установи та організації списують свої доходи та витрати на фінансовий результат. Це у повній мірі стосується і товарних бірж, проте з деякими особливостями.

Необхідно пам'ятати, що ми розглядаємо діяльність товарної біржі як неприбуткової організації, тобто такої яка не має на меті одержання прибутку. Коли доходи та витрати списуються на фінансовий результат, то неодмінно виникає або позитивний, або негативний фінансовий результат, тобто прибуток або збиток. Проте ні прибутку, ні збитку у товарній біржі згідно чинного законодавства бути не може. Постає питання: що робити з різницею між доходами та витратами?

Інструкцією про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку не передбачено спеціального рахунку, де можна тимчасово обліковувати різницю між доходами та витратами неприбуткової організації, в тому числі і товарними біржами. З огляду на зазначене, за аналогією до обліку відстрочених податкових активів та відстрочених податкових зобов'язань, пропонується:

1. Якщо доходи товарної біржі згідно бухгалтерського обліку, перевищують його витрати, то на фінансовий результат необхідно списати всі витрати звітної періоду і частину доходів, яка відповідає сумі зазначених витрат. Частину доходу, що залишилась, списати на доходи майбутніх періодів (рахунок 68)

2. Якщо витрати товарної біржі, згідно бухгалтерського обліку, перевищують його доходи, то на фінансовий результат необхідно списати всі

доходи звітного періоду і частину витрат, яка відповідає сумі зазначених доходів. Частину витрат, що залишилась, списати на витрати майбутніх періодів (рахунок 39)

У наступних звітних періодах залишки доходів чи витрат майбутніх періодів списуються не доходи чи витрати поточного періоду відповідно.

Схематично це можна зобразити наступним чином (рис. 2):

Отже, можна переконатись, що дотримуючись такого механізму списання доходів та витрат товарної біржі, фінансовий результат завжди буде дорівнювати нулю, що відповідає правовому статусу неприбуткової організації.

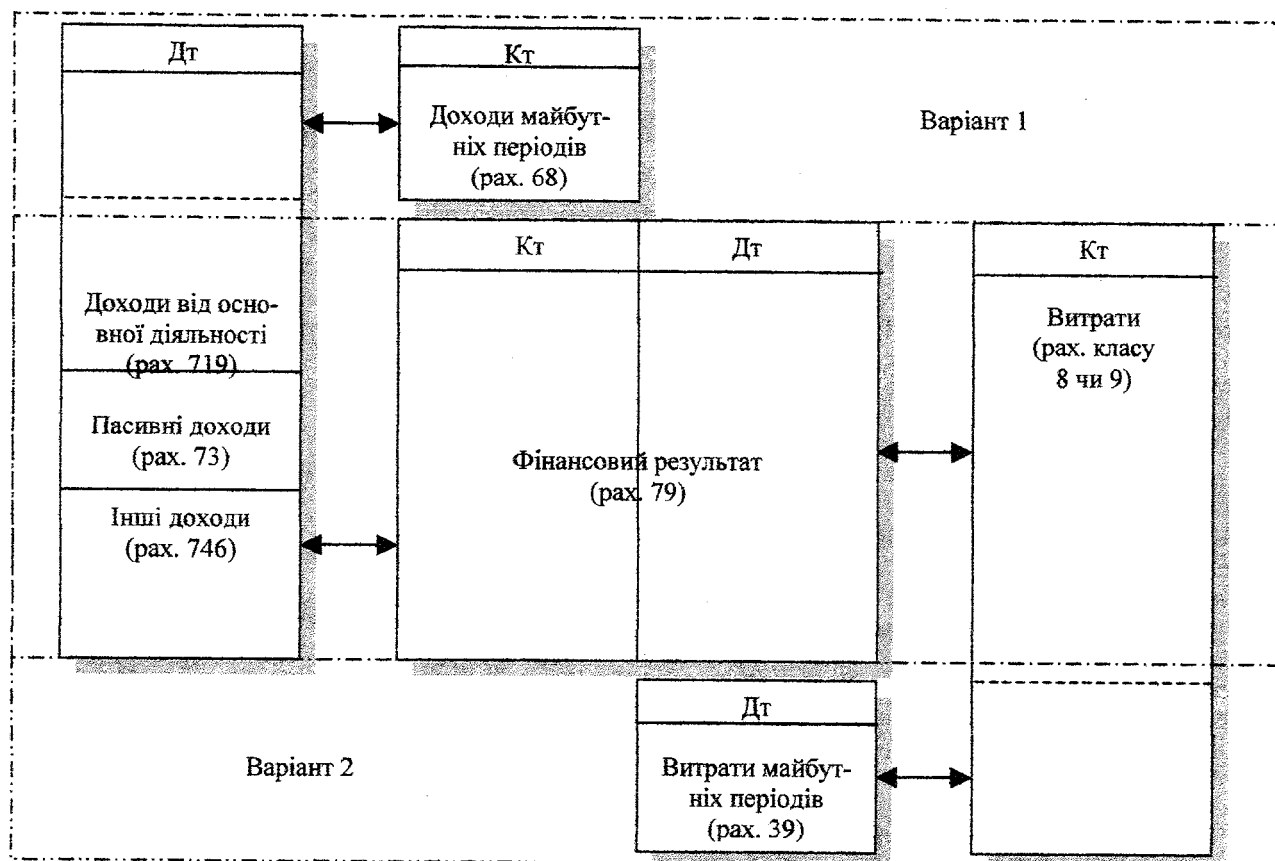


Рис. 2 Списання доходів та витрат товарних бірж на фінансовий результат

Оскільки товарні біржі належать до неприбуткових організацій, визначених у абзаці «г», пп.7.11.1, п.7.11., ст.7 Закону № 344/94-ВР, то вони зобов'язані слідувати за тим, щоб суми доходів, які отримані від їх основної діяльності були використані у повній мірі. З чим це пов'язано? Така позиція пов'язана з тим, що у разі якщо доходи організацій цієї групи, отримані протягом звітного (податкового) року від проведення основної діяльності (с-до Кт 68), на кінець першого кварталу перевищують 25 % загальних доходів, отриманих за цей же період (обороті по рахунках класу 7), неприбуткові організації повинні сплатити податок із суми річного нерозподіленого прибутку за загальною ставкою – 25 % (пп. 7.11.9, п.7.11, ст.7 Закону № 344/94-ВР). Отже, у цьому випадку організації стають звичайними платниками податку на прибуток стосовно таких доходів. В такому випадку, за підсумками першого кварталу, наступного за звітним роком, вони повинні сплатити до бюджету податок на прибуток у терміни, установлені для інших платників податку на прибуток [10].

ВИСНОВКИ

Вивчивши та дослідивши основні норми чинного законодавства, можна прийти до висновків, що товарні біржі на сьогоднішній час являються особливими суб'єктами господарювання, яка об'єднує юридичних і фізичних осіб, які здійснюють виробничу і комерційну діяльність, і має за мету надання послуг в укладенні біржових угод, виявлення товарних цін, попиту і пропозицій на товари, вивчення, упорядкування і полегшення товарообігу і пов'язаних з ним торговельних операцій.

Товарна біржа не займається комерційним посередництвом і не має на меті одержання прибутку. З огляду на зазначане, товарні біржі реєструються і діють як неприбуткові організації.

Присвоєння товарній біржі статусу неприбуткової організації звільняє її від зобов'язання нараховувати та сплачувати податок на прибуток з доходів, отриманих від основної діяльності, пасивних та інших доходів. У разі, якщо товарна біржа займається іншою діяльністю, відмінною від основної, прибуток отриманий від

такої діяльності оподатковується на загальних засадах.

Доходами від основної діяльності товарних бірж являються вступні та періодичні внески членів біржі. У бухгалтерському обліку такі доходи слід обліковувати на рахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності». Пасивні доходи обліковуються на рахунку 73 «Інші фінансові доходи», а інші доходи обліковуються на рахунку 746 «Інші доходи від звичайної діяльності».

Фінансовий результат товарних бірж як неприбуткових організацій завжди дорівнює нулю із включенням різниці не до прибутків чи збитків, а до доходів чи витрат майбутніх періодів відповідно.

Метою подальшого дослідження діяльності товарних, валютних та фондових бірж є вивчення особливостей обліку операцій з емісії деривативів, а також обліку операцій з торгівлі деривативами, як на самих біржах, так і на підприємствах та організаціях, які займаються такою торгівлею.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Господарський кодекс України від 16.01.2003 року № 436-IV
2. Закон України «Про товарну біржу» від 10 грудня 1991 року № 1956-XII
3. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28 грудня 1994 року № 334/94-ВР
4. Замазій С. Порядок складання Звіту про використання коштів неприбуткових установ та організацій // Податки та бухгалтерський облік, № 34 від 28.04.2003 р.
5. Інструкція про порядок обліку платників податків від 19.02.1998 року № 80
6. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291
7. Положення про Реєстр неприбуткових організацій та установ від 11.07.1997 року № 232
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід", затверджений наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. № 290
9. Порядок визначення структури ознаки неприбуткових установ від 03.07.2000 р. № 355
10. Пустовіт М. Неприбуткові організації: основи // Бухгалтерський тиждень, № 51 від 26.12.2004 р.

УДК 657 (063)

ІННОВАЦІЙНІ ПІДХОДИ ДО РОЗВИТКУ КОНТРОЛЬНО-РЕВІЗІЙНОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

Желюк Л.О.
Желюк Т.Л.

*Досліджені напрями вдосконалення системи державного фінансового контролю в Україні через запровадження аудиту адміністративної діяльності. Проаналізовано теоретичне, правове та організаційне забезпечення даного процесу, визначені його переваги над іншими формами реалізації державного фінансового контролю та запропоновані підходи до створення правового та методичного підґрунтя для його ефективного вдосконалення.
Кількість бібліографічних посилань – 13; мова українська.*

Ключові слова: *аудит економічності, аудит результативності, аудит ефективності, аудит фінансово-господарської діяльності, розпорядники бюджетних коштів, аудит загальнодержавних програм, пілотний аудит.*

ВСТУП

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливими науковими та практич-

ними завданнями. Основною метою нового етапу адміністративної реформи є створення ефективної системи державного управління, яка б відповідала стандартам демократичної правової держави із соціально орієнтованою економікою та забезпечувала б дотримання курсу на входження України до Європейського Союзу. Така система повинна передбачати надання управлінських послуг на якіснішому рівні і вимагає створення принципово нової моделі оцінки роботи органів виконавчої

Желюк Леонтій Олександрович - к.е.н., доцент кафедри обліку і контролю фінансово-господарської діяльності Тернопільського державного економічного університету.
Желюк Тетяна Леонтіївна - к.е.н., доцент кафедри державного і муніципального управління Тернопільського державного економічного університету