

іноземній валюті у зв'язку з продажем товарів, установленому пп.153.1.1 цього Кодексу: такі доходи в частині вартості товарів, що не була сплачена в попередніх звітних податкових періодах, перераховуються в національну валюту за офіційним курсом НБУ, що діяв на дату визнання таких доходів, а в частині раніше отриманої оплати — за курсом, що діяв на дату її отримання.

Граматична конструкція наведеної законодавчої норми побудована так, що в першій її частині говориться про аванси за товари, отримані в попередніх звітних періодах, а в кінці згадка про час отримання авансів уже відсутня. В результаті виходить, що податковий облік доходів в іноземній валюті збігатиметься з бухгалтерським тільки в разі, якщо попередня оплата за товари та їх відвантаження відбулися в різних звітних періодах. Тоді загальний дохід від реалізації таких товарів в інвалюті складатиметься із суми авансу, перерахованого за курсом, що діяв на дату його отримання, та неоплаченої їх вартості, перерахованої за курсом, що діяв на дату визнання доходу.

Якщо ж події (аванс та відвантаження) відбуваються в межах одного звітного періоду, буквально прочитання пп.153.1.1 ПКУ наводить на думку про необхідність застосування при перерахунку доходу в інвалюті тільки офіційного курсу НБУ, що діяв на дату визнання доходу. Тим часом, П(С)БО 21 нічого подібного не передбачає, а оскільки прагненням ПКУ було максимальне зближення бухгалтерського та податкового обліку, навряд чи його автори хотіли винайти якийсь особливий механізм визнання доходів в іноземній валюті. Найімовірніше, це чергова помилка законодавців, яку найближчим часом буде роз'яснено додатковими нормативними актами. І у зв'язку з цим виникає цілком закономірне питання, а чи не потягне введення в дію ПКУ цілу низку нових законодавчих актів, які бухгалтерам доведеться опрацьовувати, вивчати та застосовувати в практичній діяльності?

На цьому розмову про особливості обліку та оподаткування експортно-імпортних операцій в умовах податкової реформи завершуємо. Водночас впевнені, що останнє слово в цій розмові прозвучить ще не скоро: порушена тема досить обширна, і незабаром обов'язково знайдеться черговий привід для її обговорення.

Література

1. Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» №959-ХІІ від 16.04.1991 (із змінами та доповненнями).
2. Закон України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» №185/94-ВР від 23.09.1994 (із змінами та доповненнями).
3. Митний кодекс України №92-ІV від 11.07.2002 (із змінами та доповненнями).
4. Податковий Кодекс України №2755-VI від 02.12.2010 (із змінами та доповненнями).
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України №246 від 20.10.1999 р. (із змінами і доповненнями).
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №21 «Вплив змін валютних курсів», затверджене наказом Міністерства фінансів України №193 від 10.08.2000 р. (із змінами і доповненнями).

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ ТУРОПЕРАТОРА, ПОВ'ЯЗАНИХ ІЗ ФРАХТУВАННЯМ ПОВІТРЯНОГО СУДНА

При організації масових туристичних подорожей найбільш ефективним способом доставки клієнтів до пункту призначення та у зворотному напрямку є використання авіачартеру. Чартерні авіарейси виникли як результат співпраці авіакомпаній і турфірм. Перші прагнули якимось чином використовувати літаки, що простоюють, другі хотіли отримати дешевші квитки, для того щоб ціна турпаketу не надто збільшувалась сплатою за перевезення [1, с.109]. Як вірно зазначає І.А. Діковська, популярність чартерних перевезень пояснюється кількома факторами, зокрема, такими як поява надмірної кількості літаків у авіапарках деяких компаній, труднощами при завантаженні суден на регулярних рейсах, розвитком туризму і появою користувачів повітряного транспорту, для яких важливою є вартість перевезення. Крім того, чартерні рейси дозволяють здійснити перевезення, які неможливо запланувати і здійснити регулярними рейсами [2, с.1].

Фрахтування є різновидом оперативної оренди, інститут якої опосередковує відносини з переходу майна у тимчасове користування на засадах платності та поворотності. Майном у цьому випадку слугує транспортний засіб, використання якого для потреб перевезення туристів є безальтернативним способом їх швидкої доставки до місця призначення. Орендарем виступає туроператор, бухгалтерське відображення взаємовідносин якого з орендодавцем (авіакомпанією) є важливою науково-методичною та практичною проблемою.

Проблемні аспекти обліку орендних операцій в новітній історії розвитку економічної думки досліджувалися В. Ковальовим [3], Г. Лебедик [4], Ю. Литвиненко [5; 6; 7], В. Моссаковським [8], Г. Семеновим та Л. Лагодою [9] та ін. вітчизняними і зарубіжними науковцями. Питання оподаткування фрахтових операцій розглянуто в циклі робіт В.М. Крочук, написаних одноосібно [10; 11] та спільно із Р.Л. Хом'яком [12; 13] і опублікованих впродовж 2003-2006рр. у Науковому віснику Українського державного лісотехнічного університету. Юридичним аспектам використання договору фрахтування присвячені публікації Л.Л. Тарасенка [14; 15]. Однак завершених досліджень з обліку операцій, пов'язаних із фрахтуванням повітряних суден для перевезення туристів й досі бракує.

Саме тому, метою статті є всебічне дослідження чартерної схеми організації туристичних перевезень, а також розробка рекомендацій щодо їх відображення в бухгалтерському обліку туристичного оператора.

Розмитість меж між значеннями і відтінками значень більшості економічних термінів не залишило осторонь і визначення чартеру і фрахтування, які зустрічаються в роботах дослідників. Це спричиняє постійні розбіжності у міркуваннях вчених-економістів щодо правильності визначення даних термінів. О.Я. Осипова подає загальноприйняте в міжнародній практиці здійснення перевезень пасажирів і вантажів визначення поняття “чартер”, як комерційний рейс, спеціально зафрахтований для перевезення подорожуючих за певним маршрутом в певний період часу [1, с.109]. В.Г. Герасименко та А.В. Замкова виділяють два визначення чартеру: 1) будь-який пасажирський транспортний засіб (повітряний, морський, річковий, автомобільний), який повністю орендується у перевізника туристичною фірмою для перевезення туристів [16, с.7]; 2) нерегулярне перевезення, яке виконується на основі фрахтування замовником повітряного судна в цілому або частини його місткості [16, с.33]. В Енциклопедичному словнику “Економіка і право” зазначається, що чартером є договір фрахтування – угода між власником транспортного засобу (судна, літака) і наймачем (фрахтувальником) цього засобу про оренду транспортного засобу щодо винаймання всього судна або частини його приміщень для перевезення вантажу, пасажирів і багажу на певний термін або на один рейс [17].

Як бачимо, поняття чартеру у вітчизняній економічній теорії має три основні значення, історично обумовлені і взаємозв'язані за змістом і походженням (рис. 1).

Взаємовідносини між орендарем транспортного засобу і орендодавцем регулюються вітчизняним законодавством та спеціально оформленим документом – договором. Згідно ст.912 Цивільного кодексу України [18] та ст.61 Повітряного кодексу України [19] за договором чартеру (фрахтування) одна сторона (фрахтівник) зобов'язується надати другій стороні (фрахтувальникові) за плату всю або частину місткості в одному чи кількох транспортних засобах на один або кілька рейсів для перевезення вантажу, пасажирів, багажу, пошти або з іншою метою, якщо це не суперечить чинному законодавству України. Таким чином, згідно вітчизняного законодавства поняття “чартер” і “фрахтування” є синонімічними.



Рис. 1. Полісемія поняття “чартер”

Звернемось до визначень, поданих у економічних словниках (див. наприклад [17]): фрахт (нім. Fracht; англ. Freight) – 1) плата за перевезення вантажу або пасажирів водним шляхом або за використання суден впродовж певного часу, а також, залежно від умов договору, плата за завантаження, вивантаження і укладання вантажу; 2) вантаж, що перевозиться за фрахтом і саме перевезення вантажу. В той же час, під фрахтуванням (англ. Chartering) розуміється підписання договору на морське перевезення, угода про найм судна (групи суден) для виконання рейсу, низки рейсів або на обумовлений період часу. В сучасних умовах поняття фрахтування розширилося і на винаймання, крім морських, також повітряних суден та інших видів транспортних засобів.

На наш погляд, поняття “фрахтування” за своєю економічною сутністю ближче до терміну “операційна оренда транспортного засобу”, в той час як використання в широкому вжитку слова “чартер” може вказувати як на наявність юридично оформлених взаємовідносин між фрахтівником і фрахтувальником щодо здійснення пасажирських і вантажних перевезень, самих нерегулярних рейсів, так і транспортних засобів за посередництва яких такі перевезення відбуваються.

Податковий кодекс України [20] вказує на оформлення фрахтування договорами перевезення, найму або піднайму судна або транспортного засобу (їх частин) для двох цілей:

- 1) перевезення вантажів та пасажирів морськими або повітряними суднами;
- 2) перевезення вантажів залізничним або автомобільним транспортом.

Сфера міжнародних та внутрішніх авіаперевезень України обмежується двома взаємопов'язаними категоріями: регулярні та нерегулярні (чартерні) перевезення (табл.1).

Таблиця 1

Відмінності між чартерними та регулярними авіаперевезеннями в туристичному бізнесі

Ознака	Чартер	Регулярні перевезення	Коментар
Розклад	відсутній (за замовленням)	наперед встановлений	Чартер є рейсом поза розкладом, його вильоти узгоджуються з керівництвом авіаперевізника й аеропорту і тому часто є невігідними для пасажирів (нічні, з прильотом задовго до часу заселення в готелі, невігідною стиковкою тощо). Регулярні рейси здійснюються за розкладом, затвердженим на певний термін (зазвичай, шість місяців)
Організатор	туроператор, компанія-консолідатор, авіаброкер	авіакомпанія	Зазвичай замовниками чартерних авіарейсів є крупні туроператори, що працюють на масових туристичних напрямках або фірми-консолідатори, які більшість місць у вигляді блоків реалізують меншим операторам
Вартість авіаквитків	низька	висока	В ціну квитка на регулярний авіарейс закладено ризик малої кількості проданих квитків, у випадку ж чартерного рейсу оператор авансом викуповує місця в літаку
Місце придбання квитків	каси туроператора, турагенція	каси аеропорту, авіакомпанії, акредитованої агенції	Квитками на нерегулярні рейси розпоряджається оператор, що має квоту місць
Можливість повернення вартості квитків при відмові від поїздки	невелика	велика	При відмові від поїздки пасажир може в будь-який момент повернути квитки на регулярний авіарейс (за винятком таких, які придбані за пільговими тарифами) без значних фінансових втрат. Повернення квитків на чартер зазвичай призводить до накладання значних штрафних санкцій на туриста
Отримання квитків	зазвичай за день до вильоту	в день бронювання	Практика отримання квитків на чартери “в останній момент” є звичною, оскільки оператори досить часто змінюють умови вильотів залежно від завантаженості літака
Право на виліт	другорядне	першочергове	Першочергове право на виліт з аеропорту мають регулярні авіарейси. Саме тому чартери досить часто затримуються або змінюють час вильоту, що створює додаткові незручності для пасажирів
Вирішення проблем, що виникають у зв'язку із затримкою вильоту	малоефективне	максимально ефективно	У випадку затримки регулярного вильоту внаслідок поломки повітряного судна, пасажирів відправляють наступним рейсом або засобами авіакомпанії-партнера. Клієнти чартерних перевезень зазвичай очікують на усунення неполадки або віднаходження резервного літака
Охоплення destinations	мінімальне, спрямоване на курортні центри і міста масового туризму	максимальне, з акцентом на ділові центри та міста з великими повітряними розв'язками	У випадку невеликого попиту на певну дестинацію, його задовольняють регулярні авіарейси. Проте існує значна кількість курортних міст, прямих регулярних рейсів до яких не здійснюється взагалі
Якість харчування	невисока	висока	Економія туроператором витрат на перевезення туристів

на борту			зазвичай призводить до зниження якості й асортименту їжі та напоїв, що надаються пасажиром чартерного авіарейсу
Обмеження на кількість рейсів	присутні	практично відсутні	Оскільки чартери можуть відбирати у регулярних авіаліній значну кількість потенційних клієнтів, деякі держави, під впливом лобістів, які відстоюють інтереси потужних перевізників, виставляють додаткові вимоги до їх організації, чим ускладнюють отримання дозволів на здійснення перельотів
Якість повітряного судна	зазвичай низька	зазвичай вище середньої	Для здійснення чартерних перевезень авіакомпанії виділяють, як правило, судна старого зразку, які не вигідно експлуатувати на регулярних рейсах
Отримання повітряних коридорів	проблеми можливі	проблеми відсутні	Наявність проблем із отриманням повітряних коридорів при польоті чартерним рейсом над територією тієї чи іншої країни пов'язано із технічним оснащенням суден, умов експлуатації регулярних авіаліній тощо
Забезпечення стоянки суден в аеропорту прибуття	другорядне	першочергове	Особливо часто проблеми можуть виникати при організації чартерних рейсів з відстоєм, що пов'язано із пріоритетністю регулярних авіарейсів
Об'єднання рейсів	можливе	рідкісне	Об'єднання чартерних рейсів відбувається, коли виникають труднощі із їх заповнюваністю

Таким чином, основною перевагою використання чартерної форми авіаперевезення для кінцевого споживача залишається здешевлення вартості путівки, а для оператора – можливість напряму впливати на формування собівартості пропонованого ним на ринку турпродукту.

Різноманіття видів чартерних рейсів у практиці здійснення авіаперевезень вітчизняними авіакомпаніями призводить до необхідності їх групування за основними ознаками. Узагальнено класифікаційні ознаки чартерних пасажирських авіаперевезень, що можуть бути організовані туроператорами спільно з авіакомпаніями у табл.2.

Таблиця 2

Класифікація чартерних рейсів

Вид чартеру	Визначення	Коментар
1. Залежно від свободи доступу до послуг з перевезення:		
- закритий чартер	Перевезення працівників однієї організації з певною метою, оплата якого здійснює компанія-замовник	Закритий чартер є рідкісним явищем на ринку авіаперевезень України, оскільки суттєво збільшує поточні видатки організатора такої подорожі
- відкритий чартер	Вид чартеру, при якому скористатися послугами з перевезення може будь-який турист, оплативши вартість поїздки	Більшість чартерних авіарейсів, які організовуються туристичними операторами є відкритими
2. Залежно від мети подорожі:		
- цільовий чартер (ефініті-чартер)	Перевезення спеціалізованих груп пасажирів, об'єднаних певною ціллю: відвідання спортивної події; участь у фестивалі, конференції; паломництво; бізнес-зустріч тощо	Використовується у МІСЕ-туризмі, при організації спортивних, релігійних турів. При цьому замовником є певна організація, яка може частково оплатити вартість подорожі учасникам
- нецільовий чартер (нон-ефініті-чартер)	Перевезення, при якому група пасажирів підбирається незалежно від мети поїздки	Організатором такого перельоту може бути транспортна компанія, яка співпрацює з авіаперевізником і має назву "консолідатор". В подальшому компанія реалізує квитки та забезпечує бронювання місць турфірмами для їхніх клієнтів
3. Залежно від потреби у додатковій пересадці пасажирів:		
- прямий чартер	Перевезення туристів нерегулярним рейсом до місця призначення без необхідності додаткової пересадки	Використовується для організації екскурсійних та відпочинкових турів за масовими напрямками
- спліт-чартер	Перевезення пасажирів, яке здійснюється регулярними і нерегулярними рейсами на різних ділянках маршруту	Складний вид перевезення туристів, який, однак, дозволяє сформувати групу з пасажирів, що подорожують в різні пункти призначення. Зазвичай використовується для перевезення туристів за екзотичними напрямками, з аеропортів, які не мають широкої мережі регулярних авіарейсів або при потребі використання внутрішніх перельотів
- полічартер	Перевезення пасажирів, яке здійснюється виключно чартерними рейсами	Регулярні рейси не використовуються. Нерегулярних може бути два і більше. Різновидом полічартерних перевезень може бути транзит-чартер, при якому частина пасажирів висаджується в проміжному аеропорту і, в подальшому, здійснює подорож нерегулярним рейсом іншого туроператора

4. Залежно від квоти заявлених замовником місць:		
- чартер з викупом усіх місць на рейсі	Варіант чартеру, який передбачає фрахтування літака повністю	Зазвичай використовується при оренді літака потужним оператором на вильоти за напрямками масового туризму (Туреччина, Єгипет, Чорногорія, Хорватія, Іспанія та ін.), коли компанія впевнена у реалізації всіх заявлених місць клієнтам безпосередньо та/або через туристичні агентства
- чартер з викупом частини місць на рейсі (блок-чартер)	Варіант чартеру, який передбачає придбання замовником частини місць на регулярному або нерегулярному рейсі	Договір на квоту місць між туристичною компанією і перевізником може бути підписаний на "жорстких" чи "м'яких" умовах. При "жорсткій" квоті туроператор не має права відмовитись від нереалізованих місць. При "м'якій" квоті, авіакомпанією встановлюється термін, до якого турфірма може відмовитись від квоти заявлених місць або її частини
5. Залежно від умов використання повітряного судна:		
- разовий чартер (разовий поверненням)	Літак доставляє пасажирів до пункту призначення і повертається назад, а через певний час прилітає, щоб забрати туристів в початковий пункт відправлення	Використовуються дуже рідко, через додаткові витрати на паливо для забезпечення холостих прогонів літака. Для зменшення цих витрат, компанія прагне знайти замовника на зворотній політ за суттєво заниженими цінами (так звані рейси "Empty Legs")
- тайм-чартер (разовий з відстоєм)	Фрахтування повітряного судна на певний період часу. У цьому випадку літак залишається в аеропорті прильоту на весь час перебування туристів у місці призначення	Використовується у випадку перебування туристів у DESTINATION протягом незначного періоду часу (зазвичай, декілька днів). Триваліша подорож тягне за собою додаткові витрати на стоянку судна в аеропорту, утримання екіпажу, компенсації перевізнику недоотриманих прибутків за час простою літака
- чартерний ланцюг (чартерний на регулярній основі або шатл-чартер)	Вид чартеру, при якому літак з регулярною періодичністю здійснює перевезення до пункту призначення за схемою "туди-назад" (одна група туристів доставляється, інша – забирається)	Використовується в сезон масових перевезень, що пов'язані з відпочинком туристів (high-season). Перевагою такого чартеру є мінімізація холостого прогону судна – лише перший та останній рейс. При цьому непродуктивні витрати розподіляються замовником рівномірно між всіма перельотами. Однак такі програми вимагають значних фінансових вкладень і підвищують ризик настання збитків через неспроможність реалізації всіх місць на рейсі. Чартерний ланцюг зазвичай організовується на період 3-4 місяці з частотою рейсів 1 раз в тиждень та/або 1 раз в декаду
6. Залежно від включення чартерного тарифу до вартості туру:		
- інклюзив-чартер	Вид чартеру, при якому квиток на рейс турист може придбати лише у складі інших туристичних послуг	Особливістю такого рейсу є включення його вартості у вартість туристичної путівки. Переліт у такому разі обходиться туристам за найбільш дешевою ціною у порівнянні з іншими видами регулярних та нерегулярних перевезень
- ексклюзив-чартер	Вид чартеру, при якому квитки продаються вільно, незалежно від замовлення туристом інших послуг (проживання, страхування, екскурсійне обслуговування та ін.)	У цьому випадку при формуванні туру, туристична компанія може придбати квитки на авіапереліт для своїх клієнтів в одного оператора, а пакет додаткових послуг – в іншого
7. Залежно від масовості охоплення:		
- індивідуальний чартер	Індивідуально спланований переліт, який відповідає вимогам одного клієнта	Подорож організовується на борту малогабаритних літаків для VIP-клієнтів, які мають додаткові вимоги щодо якості сервісу, харчування та атмосфери на борту
- груповий чартер	Вид чартеру, організований для значної кількості пасажирів	Авіаперевезення, організовані для великих груп туристів, які спрямовуються до одного пункту призначення

Основою для максимально повного узагальнення інформації в системі бухгалтерського обліку туроператора-фрахтувальника є здійснення правильних записів на рахунках обліку.

Результати досліджень вітчизняних вчених (див. наприклад [21]) однозначні: сплачені авансові орендні платежі відносяться до витрат майбутніх періодів і обліковуються по дебету рахунку 39.

Облік оренди в орендаря регулюється нормами П(С)БО 14 "Оренда" [22], які зводяться до двох основних положень:

об'єкт операційної оренди відображається орендарем на позабалансовому рахунку бухгалтерського обліку за вартістю, указаною в угоді про оренду (рахунок 01 "Орендовані необоротні активи");

належна за користування об'єктом операційної оренди плата визнається витратами згідно з П(С)БО 16 "Витрати" на прямолінійній основі протягом строку оренди або з урахуванням способу одержання економічних вигод, пов'язаних із використанням об'єкта операційної оренди.

Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Таким чином, у випадку реалізації місць на борту судна, їх вартість включається до собівартості турпутівки (по дебету рахунку 23 "Виробництво"), а частина квитків, які залишилися нереалізованими, списуються на інші операційні витрати (по дебету субрахунку 949 "Інші витрати операційної діяльності").

Узагальнено вищенаведені міркування у табл.3.

Таблиця 3

Кореспонденція рахунків з обліку фрахтування повітряного судна у фрахтувальника		
Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Етап 1. Перерахування коштів фрахтівнику		
Перераховано кошти за фрахтування судна	371	311
Нараховано ПДВ	641	644
Етап 2. Отримання повітряного судна в операційну оренду		
Відображено в позабалансовому обліку отримане в оренду повітряне судно за вартістю, що зазначена в договорі чартеру	01	–
Віднесено суму фрахту на витрати майбутніх періодів	39	685
Етапи 3-N-1. Щомісячне визнання витрат фрахтувальником		
Відображено суму фактично отриманих послуг:		
- реалізовані місця;	23	39
- нереалізовані місця (“жорсткий блок”)	949	39
- нереалізовані місця (“м’який блок”);		
отримано частину авансових платежів	311	371
відкориговано витрати (“червоне сторно”)	39	685
Відображено ПДВ	644	39
Взаємозалік заборгованостей між туроператором та авіаперевізником	685	371
Етап N. Повернення повітряного судна фрахтівнику		
Списано з позабалансового обліку повітряне судно після завершення терміну фрахтування	–	01

N – кількість етапів циклу фрахтування, яка залежить від періоду, на який розрахований договір чартеру

Окремої уваги заслуговує питання оподаткування операцій з фрахтування у фрахтувальника. Якщо договір був укладений між резидентами України, такі операції оподатковуються за загальними правилами, передбаченими у Розділі III “Податок на прибуток підприємств” Податкового кодексу України (далі – ПКУ).

У випадку, якщо фрахтівник є нерезидентом України, його доходи оподатковуються за особливими правилами, визначеними ст.160.5 ПКУ. Згідно даного положення, сума фрахту, що сплачується резидентом нерезиденту за договорами фрахту, оподатковується за ставкою 6% у джерела виплати таких доходів за рахунок цих доходів [20].

При цьому слід враховувати місцезнаходження фрахтівника – нерезидента України (перебування в офшорній зоні та дія угод про уникнення подвійного оподаткування між Україною та країною, в якій зареєстрований авіаперевізник). Однак, оскільки співробітництво у сфері організації чартерних перевезень туристів між вітчизняними операторами та іноземними компаніями є, на сьогодні, рідкісним явищем, в рамках цієї статті дане питання не розглядатиметься.

Динамічний розвиток послуг з фрахтування повітряних суден у пікові сезони масового туризму призвів до необхідності наукового упорядкування питань, пов’язаних із організацією чартерних перевезень в Україні. У сфері обліку це зводиться до розробки чіткої схеми взаємозв’язку бухгалтерських рахунків (з обов’язковим використанням субрахунків для обліку витрат майбутніх періодів; віднесенням первісної чи залишкової вартості орендованого активу на рахунки позабалансового обліку та розподіл здійснених витрат на придбання місць, що забезпечені платоспроможним попитом туристів та таких, що залишились нереалізованими на виробничі та інші операційні витрати) для забезпечення управлінського персоналу максимально повною та достовірною інформацією.

Перспективним напрямком майбутніх досліджень вважаємо розгляд питань, пов’язаних із обліком взаємовідносин між туроператором-консолідатором, авіакомпанією та суборендарями – туристичними агентствами стосовно фрахтування повітряних суден для забезпечення потреб, пов’язаних із перевезенням туристів.

Література

1. Осипова О.Я. Транспортное обслуживание туристов: Учеб. пособие для студ. высш. учеб. заведений. / О.Я. Осипова. – М.: Издательский центр “Академия”, 2004. – 368 с.
2. Діковська І.А. Договір повітряного чартеру у міжнародному приватному праві : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.03 “Цивільне право і цивільний процес; сімейне право; міжнародне приватне право” / І.А. Діковська. – К., 2002. – 19с.

3. Ковалев В.В. Учет, анализ и бюджетирование лизинговых операций: теория и практика/ В.В. Ковалев. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 512 с.
4. Лебедик Г. Особливості операційної оренди рухомого майна/ Г. Лебедик // Економічний аналіз. – 2008. – Випуск 3 (19). – С.105-107.
5. Литвиненко І.Ю. Об'єкти бухгалтерського обліку у сфері орендних операцій/ І.Ю. Литвиненко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2009. – Випуск 3 (15). – С.152-164.
6. Литвиненко І.Ю. Особливості податкового регулювання обліку орендних операцій/ І.Ю. Литвиненко // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: економічні науки. – 2010. – №1 (51).
7. Литвиненко І.Ю. Облік орендних операцій: проблемні аспекти/ І.Ю. Литвиненко // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/6_NiTSB_2009/Economics/41670.doc.htm
8. Моссаковський В. Облік операційної оренди в Україні/ В. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – №10. – С.12-16.
9. Семенов Г.А. Теоретичні аспекти обліку та аудиту операцій з оперативної оренди/ Г.А. Семенов, Л.М. Лагода // Держава та регіони. Серія: економіка та підприємництво. – 2009. – №3. – С.172-175.
10. Крочук В.М. Особливості оподаткування фрахтових операцій в зовнішньоекономічній діяльності підприємства/ В.М. Крочук // Лісове господарство, лісова, паперова і деревообробна промисловість. – 2004. – №29. – С.257-260.
11. Крочук В.М. Особливості оподаткування фрахтових операцій у зовнішньоекономічній діяльності підприємства/ В.М. Крочук // Науковий вісник НЛТУ України. – 2006. – Вип.16.6. – С.217-220.
12. Хом'як Р.Л. Регулювання податкового обліку транспортних послуг у сфері міжнародних перевезень/ Р.Л. Хом'як, В.М. Крочук // Науковий вісник НЛТУ України. – 2003. – Вип.13.4. – С.287-290.
13. Хом'як Р.Л. Податковий облік фрахтових операцій із залученням інвестиційного капіталу/ Р.Л. Хом'як, В.М. Крочук // Науковий вісник НЛТУ України. – 2004. – Вип.14.1. – С.199-201.
14. Тарасенко Л.Л. Правова природа договору фрахтування / Л.Л. Тарасенко // Матеріали міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої 70-річчю Прикарпатського національного університету імені Василя Стефаника. Том 1. / 19-20 лютого 2010р. – Івано-Франківськ: Прикарпатський національний університет імені В.Стефаника. – 2010. – С.334-338.
15. Тарасенко Л.Л. Особливості договору найму (оренди) повітряного судна / Л.Л. Тарасенко // Проблеми державотворення і захисту прав людини в Україні : Матеріали XVI регіональної науково-практичної конференції. 8-9 лютого 2010р. – Львів: Юридичний факультет Львівського національного університету імені Івана Франка, 2009. – С. 214-216.
16. Герасименко В.Г. Організація транспортних подорожей і перевезень туристів: навч. посіб. / В.Г. Герасименко, А.В. Замкова. – Одеса: ОДЕУ, 2010. – 130 с.
17. Барихин А.Б. Экономика и право: Энциклопедический словарь/ А.Б. Барихин. – М.: Книжный мир, 2000. – 928 с.
18. Цивільний кодекс України: Закон України №435-IV від 16.01.2003р.
19. Повітряний кодекс України: Закон України №3167-ХІІ від 04.05.1993р.
20. Податковий кодекс України: Закон України №2755-VI від 02.12.2010р.
21. Мельник Е.Г. Витрати майбутніх періодів: сутність, склад і класифікація/ Е.Г. Мельник // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2009. – №2 (14). – С.102-111.
22. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 14 "Оренда": Наказ Міністерства фінансів України №181 від 28.07.2000р.

СКЛАДОВІ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА В ЧАСТИНІ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ТА ЇХ РОЛЬ В ЗАДОВОЛЕННІ ІНФОРМАЦІЙНИХ ПОТРЕБ КОРИСТУВАЧІВ

Матеріальною базою будь-якої підприємницької діяльності є необоротні активи, без яких не може здійснюватися ні один господарський процес. Актуальність теми дослідження пов'язана з важливістю інформації про необоротні активи як найбільш вартісного компоненту майна підприємства для прийняття рішень користувачами інформації. Важливу роль у формуванні цієї інформації відіграє бухгалтерський облік, ведення якого після прийняття Податкового кодексу потребує адаптації. За останній час в економічній літературі опублікована значна кількість наукових праць, присвячених проблемам вдосконалення обліку, його підпорядкуванню інформаційним потребам користувачів. Значна кількість інформації, що готується бухгалтерською службою на