

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЖИТОМИРСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

КОВАЛЬЧУК ВОЛОДИМИР ВОЛОДИМИРОВИЧ

УДК: 657.421.1: 657.471.1 (043.3)

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ ЗА ДОГОВОРАМИ КОНЦЕСІЇ

Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)

АВТОРЕФЕРАТ
дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Житомир – 2019

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана в Житомирському державному технологічному університеті Міністерства освіти і науки України.

Науковий керівник: доктор економічних наук, професор
Свірко Світлана Володимирівна,
Житомирський державний технологічний університет, професор кафедри економічної безпеки, публічного управління та адміністрування

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор
Крутова Анжеліка Сергіївна,
Харківський державний університет харчування та торгівлі, завідувач кафедри фінансів, аналізу та страхування

кандидат економічних наук
Макурін Андрій Андрійович,
Національний технічний університет “Дніпровська політехніка”, асистент кафедри обліку і аудиту

Захист відбудеться “30” травня 2019 р. о 13⁰⁰ годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 14.052.01 у Житомирському державному технологічному університеті за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Чуднівська, 103, конференц-зала (2-й поверх).

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Житомирського державного технологічного університету за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Чуднівська, 103.

Автореферат розісланий “27” квітня 2019 р.

Учений секретар
спеціалізованої вченої ради,
д. е. н., проф.



О. А. Лаговська

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Питання управління державним майном є вкрай важливою складовою формування та реалізації державної політики в сфері суспільних послуг, які надає держава через державні та комунальні підприємства. Відповідно до звіту Фонду державного майна України за 9 місяців 2018 р. держава володіє корпоративними правами понад 50 % в 257 господарських товариствах; 100 % – 142¹. Не усі підприємства ефективно використовують державне майно, а деякі з них знаходяться на межі банкрутства. Це обумовлює зниження якості надання суспільних послуг такими підприємствами та неможливість в повному обсязі задовільнити очікування населення в окремих з них. В таких умовах особливо ефективною формою управління державним майном є концесія, яка виступає однією із форм реалізації проектів державно-приватного партнерства. Концесія сьогодні здобула найбільшої популярності як форма реалізації державно-приватного партнерства як в Україні, так і світі. Фондом державного майна України станом на 24.10.18 р. зареєстровано 139 концесійних договорів² (період укладання 2000-2018 рр.). В свою чергу, Міністерство економічного розвитку та торгівлі³ розглядає 5 проектів державно-приватного партнерства на основі концесії. Динаміка розвитку концесії в Україні є позитивною, проте, супроводжується сукупністю проблемних питань, які пов'язанні із формуванням інформаційного простору управління реалізацією концесійних договорів та діяльністю підприємств-концесіонерів. Це обумовлено відсутністю організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку операцій за договорами концесії. Зокрема, сьогодні є неузгодженими питання застосування національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (фінансової звітності), й відповідно, відображення окремих об'єктів щодо виконання умов концесійного договору.

Аналізуючи сучасний стан наукового обґрунтування проблем бухгалтерського обліку операцій за договорами концесії, встановлено відсутність комплексних досліджень із зазначеного питання. Основою формування організаційно-методичних положень з бухгалтерського обліку операцій за договорами концесії є праці вчених, присвячені таким об'єктам бухгалтерського обліку як необоротні активи за видами та капітальні інвестиції при різних режимах права власності (В.В. Бондарчука, Т.В. Кирик, А.А. Макуріна, Л.Г. Михальчишиної, В.В. Мірошник, С.Є. Пірижок, М.Ю. Самчика, В.С. Семйон, І.А. Юхименко-Назарук); витрати (О.В. Боднар, М.І. Бондара, Ю.І. Боярського, І.В. Десяткіної, О.В. Іванюти, Д.Л. Лозинського, О.М. Мазуренко, В.М. Пархоменка, І.В. Саух, О.А. Чухліб, Ж.М. Юшак); доходи та фінансові результати (О.В. Заячківської, В.І. Кузь, Т.Ю. Мельник, Т.П. Назаренко, С.Б. Шипіної, М.В. Якименко); власного капіталу (М.О. Белоусова, Р.В. Варічевої, Н.І. Петренко, І.Р. Поліщук, В.В. Сопко) та зобов'язань

¹ Аналітична довідка про роботу Фонду державного майна України та хід приватизації державного майна за 9 місяців 2018 року. URL: http://www.spfu.gov.ua/userfiles/pdf/analitika-9---2018_13339.pdf

² Реєстр концесійних договорів відповідно до вимог постанови Кабінету Міністрів України від 18 січня 2000 року № 72. URL: <http://www.spfu.gov.ua/ua/content/spf-rent-consessions.html>

³ Протокол про визначення переможця конкурсу (Друге засідання комісії з питань проведення конкурсу з визначення приватного партнера для здійснення державно-приватного партнерства щодо об'єкта спільної власності територіальних громад сіл, селища Шепетівського району) від 27.04.2018. URL: <http://www.me.gov.ua/Documents/Detail?lang=uk-UA&id=bdb31bed-c555-4faa-81df-78249166d511&title=ProtokolProViznachenniaPeremozhtsiaKonkursu-drugheZasidanniaKomisiiZPitanProvedenniaKonkursuZViznachenniaPrivatnogoPartneraDliaZdiisnenniaDerzhavnoprivatnogoPartnerstvaSchodoOb-ктаSpilnoiVlasnostiTeritorialnikhGromadSil-SelishaShepetivskogoRaionu-Vid27-04-2018>

(О.О. Зелениної, І.В. Орлова). Виступаючи однією з форм реалізації інвестицій окремі аспекти облікового відображення можуть застосовуватися в контексті вивчення праць: Г.В. Берляк, О.В. Кантаєвої, О.І. Пилипенка, Є.Б. Пономаренко. Питання розвитку бухгалтерського обліку які інформаційного забезпечення договірних зобов'язань піднімалися в працях: М.П. Городиського, Т.В. Затоки, О.М. Петрука, К.В. Романчук. Теоретичну основу розвитку наукового дослідження з проблем бухгалтерського обліку складають праці: М.І. Бондаря, Д.О. Грицишена, В.В. Євдокимова, А.С. Крутової, О.А. Лаговської С.Ф. Легенчука, С.В. Свірко, та інші.

Дослідження праць зазначених вчених вказує на їх вагомий внесок в розвиток теорії та методології, методики та організації бухгалтерського обліку в Україні. Проте, питання облікового відображення операцій за договорами концесії залишилися без уваги. Зокрема, сьогодні вкрай необхідно вирішити проблему застосування міжнародних стандартів фінансової звітності та порядку облікового відображення об'єкту концесії, капітальних витрат на модернізацію, операцій з надання концесійних послуг.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертація виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт Житомирського державного технологічного університету за темою «Розвиток облікового забезпечення документообігу та підвищення якості системи бухгалтерського обліку в частині формування звітності» (номер державної реєстрації 0119U002085). У межах теми автором проведені дослідження, пов'язані з удосконаленням організації та методики бухгалтерського обліку операцій за договорами концесії.

Мета і завдання дослідження. Мета дисертації полягає в обґрунтуванні організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку операцій за договорами концесії як форми реалізації проектів державно-приватного партнерства.

Для досягнення мети в роботі поставлені та вирішені наступні завдання:

- обґрунтувати сутність державно-приватного партнерства та концесії як форми його реалізації, що є теоретичним підґрунтям розвитку облікового відображення операцій за договорами концесії;
- оцінити сучасний стан реалізації проектів державно-приватного партнерства та концесії як форми їх реалізації з позиції ідентифікації облікових властивостей об'єкту;
- визначити інформаційні зв'язки між учасниками договору концесії та розвинути організаційні положення бухгалтерського обліку операцій за договорами концесії;
- обґрунтувати організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку об'єкту концесії в розрізі складових необоротних активів;
- здійснити критичний аналіз міжнародних стандартів фінансової звітності в частині порядку облікового відображення операцій за договорами концесії та сформулювати методичні підходи до облікового відображення операцій з приймання-передачі об'єкту концесії;
- розробити методику бухгалтерського обліку капітальних витрат на модернізацію об'єкту концесії із врахуванням міжнародних стандартів фінансової звітності та діючого концесійного законодавства;
- розвинути елементи методу бухгалтерського обліку в контексті відображення операцій з надання суспільних послуг на умовах концесії;
- обґрунтувати напрями розвитку бухгалтерської звітності для відображення та оприлюднення інформації про операції за договорами концесії.

Об'єктом дослідження є операції з формування та реалізації концесійного договору, що відображаються в системі бухгалтерського обліку підприємства-концесіонера як приватного партнера в реалізації проектів державно-приватного партнерства.

Предметом дослідження є теоретичні та організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку операцій за договорами концесії підприємства-концесіонера як приватного партнера в реалізації проектів державно-приватного партнерства.

Методи дослідження. В процесі наукового дослідження було використано загальнофілософські та загальнонаукові методи пізнання явищ та процесів у бухгалтерському обліку. Для обґрунтування сутності концесії як форми реалізації державно-приватного партнерства використано методи групування, узагальнення, аналізу та синтезу (*параграф 1.1*). Оцінку сучасного стану реалізації проектів державно-приватних партнерства здійснено із застосуванням методів статистичного спостереження, групування, порівняння, аналізу та синтезу (*параграф 1.2*). Для забезпечення розвитку теоретико-організаційних положень бухгалтерського обліку за договорами концесії було застосовано методи аналогії та абстрагування, аналізу та синтезу, групування та узагальнення (*параграф 1.3*). Розвиток положень бухгалтерського обліку операцій з приймання-передачі об'єкту концесії (*параграфи 2.1 та 2.2*) та їх модернізації (*параграф 2.3*), пов'язанні із удосконаленням таких елементів методу як оцінка, рахунки та подвійний запис, що здійснено на основі застосування методів моделювання, групування, аналізу та синтезу, індукції та дедукції, узагальнення, аналогії. Удосконалено документування, калькулювання, рахунки та подвійний запис як елементи методу бухгалтерського обліку операцій за договорами концесії шляхом застосування методів аналізу та синтезу, моделювання, групування, абстрагування та аналогії (*параграф 3.1*). Методи аналогії, абстрагування, групування та узагальнення використано для обґрунтування напрямів розвитку та розробки нових форм бухгалтерської звітності, що відображає операції за договорами концесії (*параграф 3.2*).

Інформаційною базою дослідження є наукові джерела (монографії, наукові статті із проблем бухгалтерського обліку, менеджменту та економіки; матеріали конференцій); офіційні документи (кодекси, закони та підзаконні нормативно-правові акти України, національні положення (станданти) бухгалтерського обліку та міжнародні стандарти фінансової звітності); дані Міністерства економічного розвитку та торгівлі України, Фонду державного майна України; концесійні договори, що реалізуються в Житомирській області; фінансова звітність підприємств-концесіонерів; аналітичні довідки міжнародних консалтингових та аудиторських компаній; довідкові та інформаційні видання та оприлюднені фактологічні матеріали міжнародних організацій з питань розвитку концесії як форми державно-приватного партнерства.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в розвитку теоретичних та удосконаленні організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку операцій за договорами концесії.

Основні положення наукової новизни полягають у наступному:

удосконалено:

- методичні положення бухгалтерського обліку операцій з приймання об'єкту концесії підприємством-концесіонером та постановки на баланс, що передбачають відображення об'єкту концесії за елементами в складі необоротних активів на відповідних аналітичних рахунках (розроблено фрагмент робочого плану рахунків в

розрізі рахунків 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи», 16 «Довгострокові біологічні активи»), а джерела їх надходження запропоновано відобразити у двох варіантах, а саме: а) в складі власного капіталу на рахунку 48 «Цільове фінансування та цільові надходження»; б) в складі зобов'язань на рахунку 55 «Інші довгострокові зобов'язання»;

- багатоваріативний порядок облікового відображення об'єкту концесії за міжнародними стандартами фінансової звітності, що передбачає відображення операцій за договорами концесії в складі нематеріального або фінансового активу, а власне об'єкт концесії - на позабалансовому рахунку 01 «Необоротні активи, що використовуються підприємством на договірних засадах» за яким розроблено аналітичні рахунки;

- методичні положення бухгалтерського обліку капітальних витрат на модернізацію об'єкту концесії, які передбачають два варіанти відображення об'єкту концесії: за міжнародними стандартами фінансової звітності в складі нематеріальних активів та в складі необоротних активів підприємства на окремих аналітичних рахунках бухгалтерського обліку;

- бухгалтерську звітність підприємства-концесіонера через розширення показників фінансової звітності, розробку форм внутрішньої (управлінської) звітності та обґрунтування складу та змістовного наповнення специфічної звітності, що пов'язана із суто операціями за договорами концесії та може використовуватися з позиції звітування підприємства-концесіонера перед державним партнером;

- методичні положення бухгалтерського обліку операцій з надання суспільної послуги в частині розвитку: документування – запропоновано форми калькуляції собівартості суспільної послуги, розрахунку амортизації об'єкту концесії та капітальних витрат на їх модернізацію, акту розподілу загальноновиробничих витрат; калькулювання – обґрунтовано напрями розширення елементів собівартості суспільної послуги (амортизація необоротних активів, отриманих в концесії та капітальних витрат на їх модернізацію, концесійний платіж, розподіленні загальноновиробничі витрати та розподіленні спільні витрати); рахунки – запропоновано підхід до організації аналітичного обліку за рахунками 23 «Виробництво», 91 «Загальноновиробничі витрати»; подвійний запис – обґрунтовано порядок відображення операції суспільної послуги за МСФЗ та концесійним законодавством.

дістало подальший розвиток:

- обґрунтування теоретичних положень бухгалтерського обліку за договорами концесії через ідентифікацію концесії як форми реалізації проектів державно-приватного партнерства та формування її властивостей, що зумовлюють специфіку організаційно-методичних положень управління підприємствами-концесіонерами;

- теоретико-організаційні положення бухгалтерського обліку операцій за договорами концесії, що включають розроблену інформаційну модель взаємодії між концесієдавцем та концесіонером, ідентифікацію об'єктів облікового відображення та управління та обґрунтування форм організації та ведення бухгалтерського обліку у підприємства-концесіонера;

- оцінка сучасного стану концесійної діяльності в Україні як основи ідентифікації її властивостей, що дозволило виявити специфіку реалізації державно-приватного партнерства у формі концесії та сформуванню напрями трансформації управління концесійною діяльністю та розвитку її обліково-аналітичного забезпечення.

Практичне значення одержаних результатів. Результати, що полягають у розробці напрямів удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку операцій за договорами концесії, можуть бути впроваджені в діяльність органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування, підприємства-концесіонерів. Практико орієнтовані результати доведені до рівня конкретних розробок, придатних до використання, зокрема:

- рекомендації щодо порядку облікового відображення суспільної послуги підприємством-концесіонером на умовах реалізації договору концесії (ТОВ “Малин Енергоінвест”, довідка № 156 від 22.01.2019 р.);

- положення з удосконалення бухгалтерської звітності за договорами концесії для цілей інформування учасників державно-приватного партнерства (Регіональне відділення Фонду державного майна України по Житомирській області, довідка № 401 від 14.02.2019 р.);

- методичні положення бухгалтерського обліку операцій з приймання та передачі об’єкту концесії та підготовки аналітичних матеріалів щодо реалізації проектів державно-приватного партнерства в м. Житомир (Виконавчий комітет Житомирської міської Ради, довідка № 30/1622 від 21.02.2019 р.).

Пропозиції з удосконалення бухгалтерського обліку операцій за договорами концесії використано при розробці навчальних програм і навчально-методичного забезпечення навчальних дисциплін “Фінансовий облік І”, “Фінансовий облік ІІ”, “Звітність підприємств” при підготовці фахівців з обліку і оподаткування в Житомирському державного технологічного університету (довідка № 44-24.00/86 від 17.01.2019 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійно виконаним науковим дослідженням. Наукові розробки, висновки та пропозиції, що містяться в роботі, належать особисто автору. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, у дисертації використано лише ті положення, які є результатом особистої роботи здобувача, що полягають у дослідженні комплексу питань, пов’язаних з розвитком бухгалтерського обліку операцій за договорами концесії.

Апробація результатів дослідження. Основні положення дослідження, викладені в дисертації, доповідались, обговорювались та отримали позитивну оцінку на 4 міжнародних науково-практичних конференціях, що відображено в публікаціях [8-11].

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 11 наукових праць загальним обсягом 5,83 друк. арк. (особисто автора – 4,87 друк. арк.), з яких: 7 статей (з них 4 – у наукових фахових виданнях України; 3 – у наукових виданнях України, які включені до міжнародних наукометричних баз); 4 тези доповідей та матеріалів міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференцій.

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається з анотації, вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст викладено на 192 сторінках друкованого тексту. Робота містить 47 таблиць, 8 рисунків та 1 додаток на 54 сторінках. Список використаних джерел нараховує 180 найменувань і розміщений на 27 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

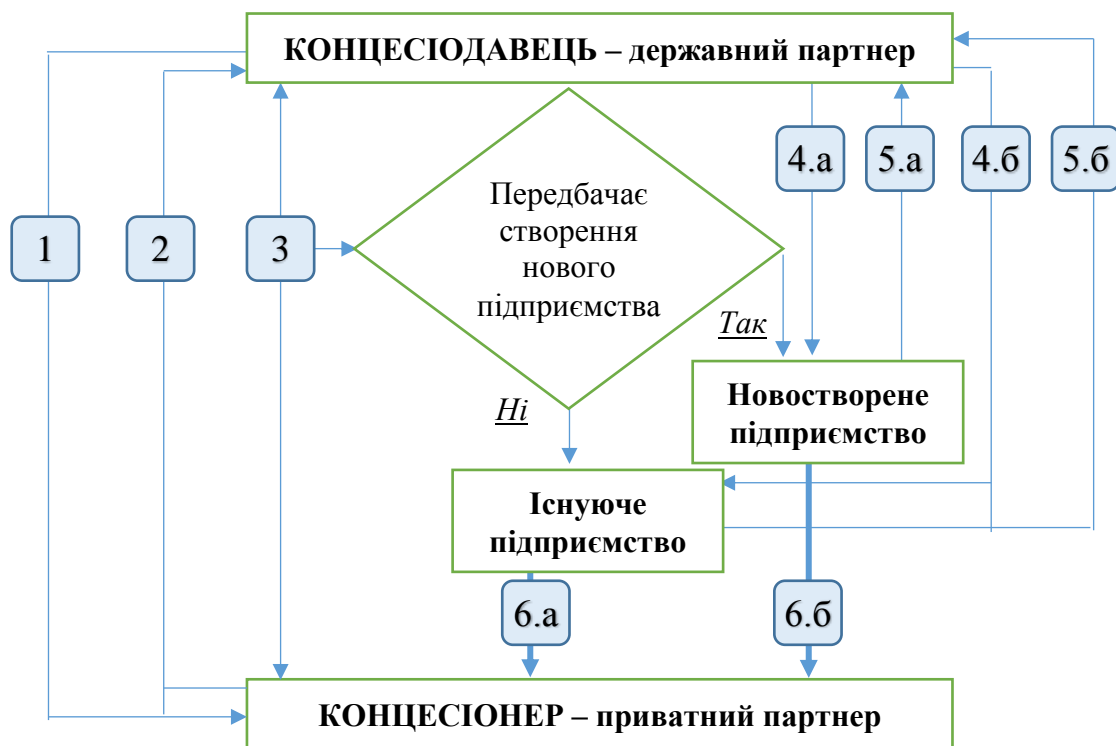
У **вступі** обґрунтовано актуальність теми, визначено мету, завдання, об’єкт, предмет, методи та інформаційну базу дослідження, розкрито наукову новизну та практичне значення отриманих наукових результатів, характер їх апробації.

Перший розділ **“Теоретичні положення бухгалтерського обліку операцій за договорами концесії”** присвячено вирішенню проблемних питань, пов’язаних з розвитком теоретичних положень бухгалтерського обліку за договорами концесії в контексті обґрунтування сутності концесії як форми реалізації державно-приватного партнерства, визначенням її властивостей та розвитку організаційних положень облікового відображення операцій в межах договірної процедури.

Для забезпечення теоретичного підґрунтя наукового дослідження було виявлено місце концесії в системі державної політики в сфері формування та реалізації проектів державно-приватного партнерства. Державно-приватне партнерство є новою для України, проте досить розвиненою в світі, формою взаємодії органів державної влади та місцевого самоврядування з приватним сектором. Встановлено, що найбільш поширенішими формами реалізації державно-приватного партнерства є концесія, оренда, спільна діяльність. В роботі обґрунтовано причини виникнення державно-приватного партнерства та його сутнісне наповнення. Зокрема, виявлено сукупність підходів до даного явища: модель державного управління, суспільний інститут, співпраця між державною та приватним сектором, угода між державними органами та підприємствами. Обґрунтовано неможливість формування єдиного підходу до тлумачення державно-приватного партнерства, адже різні підходи обумовлено тим, що дане суспільне явище є об’єктом різних суспільних наук (юридичні, економічні, державне управління).

Важливою з позиції розвитку суспільних послуг та виконання функцій держави з забезпечення їх якості є концесія. Концесія є найбільш поширеною формою реалізації проектів державно-приватного партнерства, адже дозволяє через модернізацію інфраструктури (об’єкту концесії) підвищити якість суспільних послуг. Встановлено, що особливістю концесії, на відміну від інших форм реалізації державно-приватного партнерства, є передача державного або комунального майна приватному партнеру з метою його утримання та експлуатації в результаті надання суспільних послуг з обов’язковою умовою – модернізації об’єкту концесії. В роботі визначено основні переваги та недоліки укладання концесійного договору, що впливає на процес облікового відображення операцій за договорами концесії.

Для забезпечення розвитку організаційних положень бухгалтерського обліку операцій за договорами концесії, в роботі було розроблено інформаційну модель взаємодії між суб’єктами концесійного договору: концесієдавцем – державним партнером та концесіонером – приватним партнером (рис. 1). Розроблена інформаційна модель взаємодії між концесієдавцем та концесіонером враховує усі вимоги законодавства та дозволяє ідентифікувати напрями впливу їх особливостей на систему організації бухгалтерського обліку операцій за концесійним договором. Дана модель враховує наступні складові: оголошення конкурсу на участь в проекті державно-приватного партнерства, що реалізовується у формі концесії; подача документів на участь в конкурсі на заміщення приватного партнера – концесіонера; укладання концесійного договору; передача об’єкту концесії; сплата концесійних платежів; отримання фінансових результатів від здійснення концесійної діяльності приватним партнером. В цілому на основі розробленої інформаційної моделі можна ідентифікувати інформаційні, документальні, фінансові та матеріальні потоки як складові системи управління концесійною діяльністю.



1. Оголошення конкурсу на участь в проекті державно-приватного партнерства, що реалізовується у формі концесії; 2. Подача документів на участь в конкурсі на заміщення приватного партнера - концесіонера; 3. Укладання концесійного договору; 4.а. Передача об'єкту концесії новоствореному підприємству, якщо це обумовлено концесійним договором; 4.б. Передача об'єкту концесії існуючому підприємству (приватному партнеру), якщо це обумовлено концесійним договором; 5.а. Сплата концесійних платежів новоствореним підприємством у сумі передбачених концесійним договором; 5.а. Сплата концесійних платежів існуючим підприємством у сумі передбачених концесійним договором; 6.а., 6.б. Отримання фінансових результатів від здійснення концесійної діяльності приватним партнером

Рис. 1. Модель взаємодії між концесіодавцем та концесіонером

Обґрунтовано структуру об'єктів бухгалтерського обліку операцій за договорами концесії в розрізі об'єктів, які складають та забезпечують господарську діяльність за етапами реалізації концесійного договору (приймання-передача об'єкту концесії, модернізація об'єкту концесії, підготовка та реалізація суспільних послуг, утримання об'єкту концесії, розподіл фінансових результатів).

Другий розділ **“Розвиток бухгалтерського обліку об'єктів необоротних активів отриманих в концесію”** присвячений розвитку організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку необоротних активів, отриманих в концесію та капітальних витрат на їх модернізацію.

Розроблено систему аналітичного обліку, що передбачає поділ об'єктів концесії як за джерелами їх надходження, так і за фізичними, економічними та правовими властивостями об'єкту. Це дозволяє в повній мірі сформулювати комплексне аналітичне забезпечення управління ресурсним потенціалом підприємства-концесіонера, та напями використання ним майна державної і комунальної власності. Варіант постановки отриманих необоротних активів в концесію передбачає особливий порядок облікового відображення операцій з приймання та передачі об'єктів концесії. Зважаючи на сутність зазначених операцій, є можливість реалізації двох підходів облікового відображення: по-перше, у відображенні об'єкту концесії з одночасним відображення змін у складі власного капіталу. Дане питання є особливо актуальним за умови, що створюється нове підприємство для реалізації умов проекту державно-приватного партнерства у формі концесії. Проте такий варіант можливо застосувати і для існуючих

підприємств, що будуть реалізовувати проект концесії; по-друге, формування інформації про джерела надходження конфесійного майна в складі довгострокової заборгованості, адже проект державно-приватного партнерства у формі концесії носить довгостроковий характер. Зазначений варіант, з одного боку, є прийнятним, адже майно дійсно не є у власності підприємства-концесіонера, але, з іншого боку, такий підхід знижує показники фінансового стану, адже збільшує зобов'язання підприємства.

Для відображення джерела надходження об'єкту концесії в складі власного капіталу запропоновано внести відповідні зміни до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: «Кошти цільового фінансування і цільових надходжень можуть надходити як субсидії, асигнування з бюджету та позабюджетних фондів, цільові внески фізичних та юридичних осіб, активи, що отримані в концесію, тощо. За кредитом рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» відображаються активи цільового призначення, для фінансування певних заходів або здійснення певних видів діяльності, за дебетом - використані суми за певними напрямками, визнання їх доходом, а також повернення невикористаних сум». За даним рахунком запропоновано два напрями відображення об'єктів концесії: 1) відображення на аналітичному рахунку в складі інших коштів цільового фінансування і цільових надходжень 484.1 «Активи, що надійшли в результаті укладання договору концесії для здійснення діяльності із реалізації суспільних послуг»; 2) відображення на новому субрахунку 484 «Активи, що надійшли в результаті укладання договору концесії» з подальшим аналітичним обліком в розрізі видів необоротних активів. При відображенні в складі довгострокових зобов'язань запропоновано використання рахунку 55 «Інші довгострокові зобов'язання» за наступними варіантами: 1. Відображення активів отриманих в концесію в складі аналітичних рахунків, що не потребує змін до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (55.1 «Довгострокові зобов'язання за договором концесії»); 2. Відображення активів отриманих в концесію на окремому субрахунку (55.2 «Довгострокові зобов'язання за договором концесії») (табл. 1).

Таблиця 1

Порядок облікового відображення зносу основних необоротних активів, що отримані в результаті операцій з приймання об'єкту концесії концесіонером

№	Зміст господарської операції	Проводка	
		Д-т	К-т
Варіант 1: Облікове відображення джерела надходження необоротних активів в результаті концесії в складі власного капіталу			
1.	Відображено первісну вартість необоротних активів, отриманих в концесію	10, 11, 12	484.1
2.	Відображено знос необоротних активів, отриманих в результаті концесії	10, 11, 12	13
Варіант 1: Облікове відображення джерела надходження необоротних активів в результаті концесії в складі зобов'язань			
1.	Відображено первісну вартість необоротних активів, отриманих в концесію	10, 11, 12	55.2
2.	Відображено знос необоротних активів, отриманих в результаті концесії	10, 11, 12	13

Вивчено особливості застосування МСФЗ для облікового відображення операцій за договорами концесії та в результаті обґрунтовано можливість трьох варіантів до бухгалтерського обліку концесійних операцій, а саме визнання фінансового активу, нематеріального активу або визнання частково нематеріального активу, а частково фінансового активу. Відповідно до цього визначено потребу у відображенні отриманого

об'єкту концесії на позабалансовому обліку. Запропоновано напрями трансформації Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій в частинні застосування нового рахунку 01 «Необоротні активи, що використовуються підприємством на договірних засадах» із субрахунками 011 «Необоротні активи, отриманні в концесію»; 012 «Необоротні активи, отриманні в оренду», 013 «Необоротні активи, отриманні за іншими договорами». Усе зазначене дозволить привести у відповідність діючу систему бухгалтерського обліку до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності.

Обґрунтовано порядок облікового відображення капітальних витрат на модернізацію об'єкту концесії, за умови, що необоротні активи отриманні в концесію відображаються у ф. № 1 “Баланс (Звіт про фінансовий стан)” підприємства-концесіонера, в даному випадку усі капітальні витрати відображаються за конкретним об'єктом на запропонованих субрахунках та аналітичних рахунках до рахунку 15 «Капітальні інвестиції». В подальшому такі витрати збільшують балансову вартість об'єкту необоротних активів. Даний підхід повністю відповідає діючому законодавству, Закону України “Про концесії” та П(С)БО. В даному напрямі обґрунтовано порядок організації аналітичного обліку як основи формування Робочого плану рахунків та запропоновано порядок відображення на рахунках.

Запропоновано порядок відображення капітальних витрат на модернізацію за умови застосування міжнародних стандартів фінансової звітності, що передбачає наступні варіанти: право концесіонера стягувати плату з користувачів громадських послуг; беззастережне контрактне право концесіонера на отримання грошових коштів або іншого фінансового активу від концесіодавця (або за його вказівкою) за модернізацію інфраструктури; отримання концесіонером компенсації понад величину вартості надання послуг експлуатації інфраструктури. За зазначеним напрямом, усі витрати пов'язані із модернізацію, відображають у складі капітальних інвестицій на субрахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів». Нами запропоновано виділяти аналітичний рахунок 154.1 «Створення нематеріального активу в результаті виконання умов концесійного договору» (табл. 2).

Третій розділ **“Удосконалення бухгалтерського обліку операцій з реалізації договору концесії: організація та методика”** розкриває напрями розвитку бухгалтерського обліку та калькулювання собівартості суспільної послуги на основі концесії та формування бухгалтерської звітності.

Відповідно до даного документу, концесіонер (оператор) має визначити в системі бухгалтерського обліку фінансовий актив, нематеріальний актив або комбінацію фінансового та нематеріального активу, що залежить від права концесіонера стягувати плату з користувачів громадських послуг; контрактного права концесіонера на отримання грошових коштів або іншого фінансового активу від концесіодавця (або за його вказівкою) за модернізацію інфраструктури; отримання концесіонером компенсації понад величину вартості надання послуг експлуатації інфраструктури. У зв'язку із зазначеним пропонуємо усі, витрати пов'язані із наданням суспільної послуги, відображати в складі рахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг». Відповідно до цього запропоновано наступний підхід до формування робочого плану рахунків бухгалтерського обліку підприємства-концесіонера в частині аналітичного обліку за субрахунком 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»:

Таблиця 2

Порядок облікового відображення операцій з передачі об'єктів інфраструктури, переданих концесіонеру, їх модернізація та визнання прав на використання майна концесіонером

№ з/п	Зміст господарської операції	Облікове відображення					
		Варіант 1 ⁴		Варіант 2 ⁵		Варіант 3 ⁶	
		Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т
1.	Отримано концесіонером об'єкт інфраструктури	01	-	01	-		
2.	Витрачено ресурси концесіонера на модернізацію об'єкта інфраструктури						
	- товарно-матеріальні цінності (сировину, паливо, будівельні матеріали, запасні частини, МШП)	154.1	20, 22	151	20, 22	154.1	20, 22
	- нараховано заробітну плату працівникам		661		661		661
	- нараховано ЄСВ		651		651		651
	- використано послуги підрядників		685		685		685
	- нараховано амортизацію на необоротні активи, використані в процесі модернізації		131, 132		131, 132		131, 132
	- сплачено плату за адміністративні послуги, пов'язані з введенням в експлуатацію об'єкта		642		642		642
3.	Визнано нематеріальний актив у формі прав концесіонера на користування майном (інфраструктурою)	122.2	154.1	103 286	151 103	122.2	154.1

Примітки:

* у встановленій сумі, якщо вона визначена договором концесії, а концесіонер не отримує права стягувати плату з користувачів громадських послуг

** у сумі різниці між сумою, отриманою від споживачів громадських послуг, і встановленою сумою, або сумою, яку можна визначити, а концесіонер має право стягувати плату з користувачів громадських послуг

154.1 «Створення нематеріального активу в результаті виконання умов концесійного договору»

122.2 «Права концесіонера на користування майном»

- рівень 1 – в розрізі робіт та послуг, що надає підприємство: 903.1 «Собівартість реалізованих робіт та послуг за договором концесії»; 903.2 «Собівартість реалізованих робіт та послуг основної діяльності підприємства»; 903.3 «Собівартість реалізованих робіт та послуг допоміжної діяльності підприємства»; 903.4 «Собівартість реалізованих інших робіт та послуг»;

- рівень 2 – в розрізі витрат за елементами: 903.1.1 «Матеріальні витрати пов'язані із реалізацію робіт та послуг за договором концесії»; 903.1.2 «Витрати на оплату праці пов'язані із реалізацію робіт та послуг за договором концесії»; 903.1.3 «Витрати на соціальні заходи, пов'язані із реалізацію робіт та послуг за договором концесії»; 903.1.4 «Амортизація необоротних активів, що є власністю концесіонера та використовуються для

⁴ Право концесіонера стягувати плату з користувачів громадських послуг

⁵ Беззастережне контрактне право концесіонера на отримання грошових коштів або іншого фінансового активу від концесіодавця (або за його вказівкою) за модернізацію інфраструктури

⁶ Отримання концесіонером компенсації понад величину вартості надання послуг експлуатації інфраструктури

надання послуг та робіт договором концесії»; 903.1.5 «Амортизація нематеріальних активів в частині капітальних витрат, пов'язаних із модернізацією об'єкту концесії»; 903.1.6 «Інші витрати, пов'язані із модернізацією об'єкту концесії».

Зазначений підхід повністю відповідає міжнародним стандартам фінансової звітності, а саме Тлумачення КТМФЗ (IFRIC) 12 «Послуги за угодами про концесію». Облікове відображення усіх вище представлених витрат має вестися у відповідності до діючих міжнародних стандартів, що регулюють облік матеріальних витрат, витрат на оплату праці, амортизацію та ін. В роботі представлено організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку суспільної послуги на основі концесії за умови, що об'єкт концесії відображається в балансі концесіонера. Розроблений порядок відображення суспільної послуги в системі бухгалтерського обліку передбачає розвиток таких елементів методу як:

- документування. Розроблено нові форми документів для первинного спостереження за операціями з надання суспільної послуги на основі концесії:

- калькулювання. Запропоновані пропозиції стосуються форми калькуляції, яка, в свою чергу, пов'язана із новим змістовним наповненням елементів собівартості, що є специфічними для суспільних послуг, що надаються на основі укладеного концесійного договору: амортизація необоротних активів отриманих в концесію, амортизація капітальних витрат понесених на модернізацію об'єкту концесії; новий порядок розподілу загальновиробничих та спільних витрат; концесійний платіж;

- рахунки та подвійний запис. Для відображення суспільної послуги на рахунках бухгалтерського обліку запропоновано напрями організації аналітичного обліку за рахунками 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 90 «Собівартість реалізації» (табл. 3).

Таблиця 3

Порядок облікового відображення собівартості наданих суспільних послуг на основі концесії, за умови відображення отриманих необоротних активів на балансі підприємств-концесіонера

№	Зміст господарської операції	Проводка	
		Д-т	К-т
1	2	3	4
1.	Відображено прямі матеріальні витрати на здійснення суспільних послуг на основі концесії	23.1.2.1	20, 21
2.	Відображено прямі витрати на оплату праці працівників задіяних в наданні суспільних послуг	23.1.2.2	66
3.	Відображено прямі витрати на соціальні заходи від оплати праці працівників задіяних в наданні суспільних послуг	23.1.2.3	65
4.	Відображено амортизацію, в.т.ч.	23.1.2.4	13
4.1.	Власних необоротних активів	23.1.2.4.1	13 ¹
4.2.	Необоротних активів отриманих в концесію	23.1.2.4.2	13 ²
	А) Відображено зменшення суми цільового фінансування як джерела отриманих в концесію необоротних активів	484.1 ³ 484 ⁴	745 75 ⁵
	Б) Відображено зменшення суми довгострокової заборгованості як джерела отриманих в концесію необоротних активів	55.1 ⁶ 552 ⁷	745 75 ⁸
4.3.	Капітальних витрат на модернізацію необоротних активів отриманих в концесію	23.1.2.4.3	13 ⁹
5.	Відображено концесійний платіж нарахований у відповідності до договору концесії	23.1.2.5	64
6.	Відображено розподіленні загальновиробничі витрати	23.1.2.6	91

1	2	3	4
7.	Відображено нерозподілені загально виробничі витрати	90.2	91
8.	Відображено розподіленні спільні витрати концесіонера	23.1.2.7	23.2
9.	Відображено інші витрати	23.1.2.7	68
10.	Відображено виробничу собівартість в складі собівартості реалізації суспільних послуг	90.1	23.1.2.

Примітка: ¹131.1 Знос власних основних засобів; 132.1 Знос власних інших необоротних матеріальних активів; 133.1 Накопичена амортизація власних нематеріальних активів; 134.1 Накопичена амортизація власних довгострокових біологічних активів. ² В розрізі аналітичних рахунків: 131.2. Знос основних засобів отриманих в концесію (131.2.1. – в сумі балансової вартості); 132.2. Знос інших необоротних матеріальних активів отриманих в концесію (132.2.1. – в сумі балансової вартості); 133.2. Накопичена амортизація нематеріальних активів отриманих в концесію (133.2.1. – в сумі балансової вартості); 134.2. Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів отриманих в концесію (134.2.1. – в сумі балансової вартості). ³ Активи, що надійшли в результаті укладання договору концесії для здійснення діяльності із реалізації суспільних послуг. ⁴ Активи, що надійшли в результаті укладання договору концесії. ⁵ Доходи від використання отриманих в концесію необоротних активів. ⁶ Довгострокові зобов'язання за договором концесії. ⁷ Довгострокові зобов'язання за договором концесії. ⁸ Доходи від використання отриманих в концесію необоротних активів. ⁹ В розрізі аналітичних рахунків: 131.2. Знос основних засобів отриманих в концесію (131.2.1. – в сумі капітальних витрат); 132.2. Знос інших необоротних матеріальних активів отриманих в концесію (132.2.1. – в сумі капітальних витрат); 133.2. Накопичена амортизація нематеріальних активів отриманих в концесію (133.2.1. – в сумі капітальних витрат); 134.2. Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів отриманих в концесію (134.2.1. – в сумі капітальних витрат).

Для забезпечення інформаційних запитів учасників державно-приватного партнерства, що реалізується у формі концесії, було визначено вектори розвитку бухгалтерської звітності за її видами: фінансова, внутрішня (управлінська) та інша специфічна звітність. В частині фінансової звітності було розроблено форми приміток до річної фінансової звітності, які визначають напрями розкриття інформації за об'єктами концесійної діяльності. Відповідно було розроблено наступні форми: розкриття інформації про об'єкти концесії, розкриття інформації про цільове фінансування, розкриття інформації про довгострокові зобов'язання, розкриття інформації про капітальні витрати на модернізацію необоротних активів отриманих в концесію. Особливістю обґрунтованих напрямів удосконалення фінансової звітності є те, що вони враховують вимоги як національного концесійного законодавства, так і положення Міжнародних стандартів фінансової звітності. Запропоновані форми звітності визначають особливості застосування аналітичних процедур щодо ефективності використання об'єкту концесії та виконання умов концесійного договору. Дані форм звітності можуть слугувати як для представлення інформації у зовнішній звітності через примітки до річної фінансової звітності, так і в управлінській звітності та специфічній звітності.

ВИСНОВКИ

1. Дослідження державно-приватного партнерства у формі концесії, а також їх специфіки та особливостей є актуальним серед вітчизняних та зарубіжних науковців. Варто зазначити, що більшу увагу в літературі приділено саме державно-приватному партнерству. Існують різні підходи до визначення цього терміну. Що стосується безпосередньо концесії, то тут ступінь розробленості теми низька, адже дана форма господарювання є порівняно новою, особливо для України, через це раніше не виникало потреб в дослідженні даної теми. В цілому, можна відзначити, що концесійний механізм є ефективним способом залучення додаткового капіталу, а також розвитку галузей інфраструктури. Особливо це актуально для вітчизняної економіки в умовах сучасного етапу її формування використання механізмів

концесій, так як це може посприяти виходу з кризи основних галузей інфраструктури.

2. Здійснено оцінку сучасного стану формування реалізації проектів державно-приватного партнерства в розрізі окремих форм реалізації, в тому числі концесії. Це дозволило виявити проблемні точки формування системи управління такими проектами та визначити напрями формування обліково-аналітичного забезпечення. В цілому було виявлено властивості та економічну результативність реалізації державно-приватного партнерства у формі концесії, що стало основою формування нових організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку за договорами концесії.

3. Обґрунтовано теоретико-організаційні положення розвитку бухгалтерського обліку операцій за договорами концесії. Зокрема, розроблено структуру та надано характеристику системі об'єктів бухгалтерського обліку операцій за договорами концесії. Обґрунтовано поділ об'єктів за етапами реалізації проекту державно-приватного партнерства в розрізі: а) приймання-передача об'єкту концесії; б) модернізація об'єкту концесії; в) підготовка та реалізація суспільних послуг; г) утримання об'єкту концесії; д) розподіл фінансових результатів. Запропоновано напрями формування робочого плану рахунків: а) формування окремого робочого плану рахунків бухгалтерського обліку, за умови, що договір концесії передбачає створення нового підприємства для реалізації проекту державно-приватного партнерства; б) формування відокремленої системи рахунків бухгалтерського обліку через виділення аналітичних рахунків, для обліку об'єктів, що пов'язані із концесійною діяльністю; в) виділення аналітичних рахунків лише за окремими об'єктами бухгалтерського обліку, що пов'язані лише з обліковим відображенням об'єкту концесії.

4. Розвинено методичні положення бухгалтерського обліку операцій з приймання об'єкту концесії підприємством-концесіонером та постановки на баланс. Положення передбачають відображення об'єкту концесії за елементами в складі необоротних активів на відповідних аналітичних рахунках (розроблено фрагмент робочого плану рахунків в розрізі рахунків 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи», 16 «Довгострокові біологічні активи»). Джерела їх надходження запропоновано відображати у двох варіантах, а саме: а) в складі власного капіталу на рахунку 48 «Цільове фінансування та цільові надходження» (розроблено два варіанти: 1) відображення на аналітичному рахунку 484.1 «Активи, що надійшли в результаті укладання договору концесії для здійснення діяльності із реалізації суспільних послуг»; 2. Відображення на новому субрахунку 484 «Активи, що надійшли в результаті укладання договору концесії»); б) в складі зобов'язань на рахунку 55 «Інші довгострокові зобов'язання» (розроблено два варіанти: 1) відображення на аналітичному рахунку 55.1 «Довгострокові зобов'язання за договором концесії»; 2) відображення на новому субрахунку 552 «Довгострокові зобов'язання за договором концесії»). В контексті зазначених пропозицій визначено порядок оцінки вартості за якою будуть відображатися елементи об'єкту концесії в складі необоротних активів та їх знос. Запропоновано відображати такі об'єкти за первісною вартістю об'єктів, що міститься в облікових документах комунального або державного підприємства, яке ліквідується в результаті укладання концесійного договору, з одночасним відображенням їх зносу. Зазначене стало передумовою розробки положень організації аналітичного об'єкту зносу

та амортизації об'єкту концесії. Це дозволило привести у відповідність та гармонізувати діючі положення концесійного та бухгалтерського законодавства.

5. Запропоновано порядок облікового відображення об'єкту концесії за міжнародними стандартами фінансової звітності, які вимагають відображення операцій за договорами концесії як нематеріальний або фінансовий актив, на основі чого розроблено три варіанти облікового відображення: а) право концесіонера стягувати плату з користувачів громадських послуг; б) беззастережне контрактне право концесіонера на отримання грошових коштів або іншого фінансового активу від концесіодавця за модернізацію об'єкту концесії; в) отримання концесіонером компенсації понад величину вартості надання послуг з експлуатації концесії. Відповідно було обґрунтовано порядок відображення кожного варіанту на рахунках бухгалтерського обліку, а власне об'єкти концесії на позабалансовому рахунку 01 «Необоротні активи, що використовуються підприємством на договірних засадах». Запропоновані положення можуть бути використанні при трансформації фінансової звітності в формат МСФЗ.

6. Обґрунтовано напрями розвитку бухгалтерського обліку операцій з модернізації необоротних активів, що отриманні в концесію. Особливості запропонованих підходів полягають в тому, що враховувано усі можливі підходи до відображення об'єкту концесії: а саме: по-перше, за умови застосування діючого концесійного законодавства та відображення об'єкту концесії на балансі підприємства-концесіонера; по-друге, за умови застосування міжнародних стандартів фінансової звітності та відображення об'єкту концесії як нематеріального або фінансового активу. Запропоновано багаторівневий аналітичний облік за рахунком 15 «Капітальні інвестиції» при застосуванні усіх варіантів та визначено порядок відображення таких витрат. Кожен із варіантів потребує змін не лише в системі бухгалтерського законодавства, але й системи нормативно-правових актів, що регулюють концесію та господарську діяльність підприємств-концесіонерів. Це дозволить в повній мірі забезпечити релевантність інформації для цілей управління концесійною діяльністю.

7. В результаті дослідження розроблено організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку суспільної послуги, яка здійснюється на основі умов концесійного договору. Дослідження носить комплексний характер, адже враховує усі варіанти відображення об'єктів концесії, а саме в складі необоротних активів підприємства концесіонера та в складі нематеріальних активів та фінансових активів, що передбачено міжнародними стандартами фінансової звітності. Удосконалено методичні положення бухгалтерського обліку операцій з надання суспільної послуги в частині розвитку елементів методу документування, калькулювання, рахунки, подвійний запис. В частині документування запропоновані форми первинних документів: калькуляція собівартості суспільної послуги, розрахунок амортизації об'єкту концесії та капітальних витрат на їх модернізацію, акт розподілу загальновиробничих витрат. Розвинуто калькулювання через обґрунтування напрямів розширення елементів собівартості суспільної послуги: амортизація необоротних активів отриманих в концесії та капітальних витрат на їх модернізацію, концесійний платіж, розподілені загальновиробничі витрати та розподілені спільні витрати. Запропоновано підхід до організації аналітичного обліку за рахунками 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати».

8. Обґрунтовано напрями розвитку різних видів бухгалтерської звітності: фінансової звітності, внутрішньої управлінської звітності та іншої специфічної звітності. Інша специфічна звітність пов'язана із суто операціями за договорами концесії та може використовуватися з позиції звітування підприємства-концесіонера перед державним партнером, адже підтверджує виконання умов концесійного договору. Для формування інформації про операції за договорами концесії для широкого спектру користувачів як внутрішніх так і зовнішніх, розроблено форми приміток до річної фінансової звітності та визначено напрями їх розширення для цілей управління та звітування за виконання умов договору. Представлені форми звітності характеризують наступні об'єкти бухгалтерського обліку операцій за договорами концесії: необоротні активи отриманні в концесію; джерела надходження об'єкту концесії; капітальні витрати на модернізацію об'єкту концесії. За кожним напрямом обґрунтовано порядок облікового забезпечення показників звітності.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті у виданнях України, які включені до міжнародних наукометричних баз:

1. Ковальчук В.В. Загальні положення формування облікового забезпечення управління процесами реалізації договору концесії. *Бізнес Інформ*. 2018. №12. С. 317-322. (включено до Ulrichsweb Global Serials Directory (США); Research Papers in Economics (США); Index Copernicus (Польща); Directory of Open Access Journals; CiteFactor (США); Academic Journals Database (Швейцарія); Research Bible (Японія); Соціонет (Росія); Open Academic Journals Index; GetInfo (Німеччина); BASE (Німеччина); OpenAIRE (Європейський Союз); WorldCat, SUNCAT Union Catalogue (Велика Британія); COPAC Union Catalogue (Велика Британія); J-Gate (Індія); Open Access Library; Scientific Indexing Services; Advanced Science Index; Академия Google (США)) (0,58 друк. арк.).

2. Свірко С.В., Ковальчук В.В. Ідентифікація об'єктів бухгалтерського обліку операцій за договорами концесії. *Проблеми економіки*. 2018. № 4(38). С. 325-329. (включено до Ulrichsweb Global Serials Directory (США); Research Papers in Economics (США); Index Copernicus (Польща); Directory of Open Access Journals; EBSCOhost (США), CiteFactor (США); Academic Journals Database (Швейцарія); Research Bible (Японія); Соціонет (Росія); Open Academic Journals Index; GetInfo (Німеччина); BASE (Німеччина); OpenAIRE (Європейський Союз); WorldCat, SUNCAT Union Catalogue (Велика Британія); COPAC Union Catalogue (Велика Британія), J-Gate (Індія); Directory of Research Journals Indexing; Академия Google (США)) (загальний обсяг 0,59 друк. арк., особисто автору налужить 0,3 друк. арк.: обґрунтовано склад об'єктів бухгалтерського обліку за договорами концесії).

3. Ковальчук В.В. Механізм відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з приймання та передачі об'єкту концесії. *Економічний простір: Збірник наукових праць*. 2018. №140. С. 132-144. (включено до GoogleScholar (США), IndexCopernicus (Польща)) (0,76 друк. арк.).

Статті у наукових фахових виданнях України:

4. Тітарчук М.І., Ковальчук В.В. Суб'єктний склад системи економічного аналізу формування та реалізації проекту державно-приватного партнерства. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. 2018. № 4 (86). С. 61-66. (включено до GoogleScholar (США), IndexCopernicus (Польща), DOAJ (Directory of Open Access Journals) (Швеція)) (загальний обсяг 0,76 друк. арк., особисто автору налужить 0,38 друк. арк.: визначено особливості організації інформаційного забезпечення управління

операціями за договорами концесії як форми реалізації державно-приватного партнерства).

5. Барановська Т.В., Ковальчук В.В. Обліково-контрольне забезпечення управління розрахунками з покупцями. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2018. №3(41). С. 3-12. (включено до: Index Copernicus, Google Scholar, DOAJ, WorldCat, BASE, Ulrich's Periodical Directory, RePec.) (загальний обсяг 1 друк. арк., особисто автору налужить 0,5 друк. арк.: визначено порядок облікового відображення операцій з реалізації концесійних послуг).

6. Ковальчук В.В. Концесія як форма реалізації проектів державно-приватного партнерства: загальна характеристика об'єкту бухгалтерського обліку. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. 2019. № 1 (87). С. 83-91. (включено до GoogleScholar (США), IndexCopernicus (Польща), DOAJ (Directory of Open Access Journals) (Швеція)) (1,01 друк. арк.).

7. Ковальчук В.В. Порядок облікового відображення операцій з приймання та передачі об'єкту концесії за умови їх відображення в поза балансом. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2019. №1(42). С. 25-30. (включено до: Index Copernicus, Google Scholar, DOAJ, WorldCat, BASE, Ulrich's Periodical Directory, RePec.) (1,2 друк. арк.).

Матеріали конференцій:

8. Ковальчук В.В. Інформаційна модель взаємодії між концесієдавцем та концесіонером при реалізації договору концесії: обліковий аспект. *Науковий диспут: питання економіки і фінансів: збірник тез наукових праць XIII Міжнародної науково-практичної конференції (Харків–Відень–Лондон, «31» січня 2019 року) / ГО «Фінансово-економічна наукова рада», 2019. 66 с. С. 10-13. (0,14 друк. арк.).*

9. Ковальчук В.В. Система об'єктів бухгалтерського обліку операцій за договорами концесії. *Актуальные проблемы современной науки: сборник тезисов научных трудов XXXVIII Международной научно-практической конференции (Харьков – Вена – Берлин – Астана, 30 января 2019 года) / Международный научный центр развития науки и технологий, 2019. 138 с. С. 113-116. (0,2 друк. арк.).*

10. Титарчук М.І., Ковальчук В.В. Класифікація економічного аналізу формування та реалізації державно-приватного партнерства. *Бізнес, цифрові інновації та підприємництво: стан, аналіз тенденцій та науково-економічний розвиток: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Львів, 22 грудня 2018 року) / ГО «Львівська економічна фундація». – У 2-х частинах. – Львів: ЛЕФ, 2018. Ч. 2. 108 с. С. 95-98. (загальний обсяг 0,22 друк. арк., особисто автору налужить 0,11 друк. арк.: особливості застосування аналітичних процедур для оцінки звітності підприємства-концесіонера).*

11. Титарчук М.І., Ковальчук В.В. Принципи економічного аналізу ефективності формування та реалізації державно-приватного партнерства. *Стратегічні напрями інноваційного розвитку економіки країни: перспективи та ефективність: збірник тез наукових робіт учасників Міжнародної науково-практичної конференції для студентів, аспірантів та молодих учених (м. Київ, 22 грудня 2018 р.). – К.: Аналітичний центр «Нова Економіка», 2018. 168 с. С. 108-110. (загальний обсяг 0,13 друк. арк., особисто автору налужить 0,07 друк. арк.: визначено механізм дотримання принципів економічного аналізу при оцінці звітності підприємства-концесіонера).*

АНОТАЦІЯ

Ковальчук В.В. Бухгалтерський облік операцій за договорами концесії. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Житомирський державний технологічний університет Міністерства освіти і науки України, Житомир, 2019.

Робота присвячена дослідженню теоретичних положень та розробці організаційно-методичних рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку операцій за договорами концесії. В роботі розвинено теоретичні положення через обґрунтування концесії як форми реалізації проектів державно-приватного партнерства та ідентифіковано об'єкти облікового відображення за етапами реалізації умов договору концесії. Запропоновано нові методики бухгалтерського обліку необоротних активів які отриманні в результаті договору концесії. Особливістю результатів дослідження є обґрунтування нових методичних положень при різних варіантах формування джерела надходження та використання системи нормативно-правового регулювання (національне концесійне законодавство або міжнародні стандарти фінансової звітності). Обґрунтовано порядок облікового відображення капітальних витрат на модернізацію об'єктів концесії. Розроблено методичні положення бухгалтерського обліку та калькулювання собівартості суспільних послуг. Сформовано напрями розвитку бухгалтерської звітності.

Ключові слова: концесія, державно-приватне партнерство, бухгалтерський облік, необоротні активи, суспільна послуга, бухгалтерська звітність.

ABSTRACT

Kovalchuk V. Accounting for transactions under concession agreements. – Manuscript.

Thesis for obtaining the scientific degree of Candidate of Economic Sciences on specialty 08.00.09 – Accounting, Analysis and Audit (by the types of economic activity). – Zhytomyr State Technological University, Zhytomyr, 2019.

The dynamics of concession development in Ukraine is positive, however, accompanied by a set of issues, such as the formation of an information space for management of the implementation of concession agreements as well as the activities of concessionaires. This is due to the lack of organizational and methodological provisions of the accounting for transactions under concession agreements. In particular, the issue of the application of national and international accounting standards (financial reporting) and, accordingly, the reflection of certain objects concerning the fulfillment of the terms of a concession agreement are uncoordinated.

The purpose of the thesis is to substantiate the organizational and methodological provisions of the accounting for transactions under concession agreements as a form of implementation of public-private partnership projects. The object of the study is transactions on the formation and implementation of a concession agreement, which are reflected in the accounting system of the concessionaire. The subject of the study is theoretical as well as organizational and methodical accounting provisions of transactions under concession agreements. The scientific novelty of the obtained results is the development of theoretical as well as improving organizational and methodological provisions of the accounting for transactions under concession agreements.

Investigations of public-private partnership in the form of a concession, as well as their specifics and peculiarities, are relevant among domestic and foreign scholars. It is worth noting

that much attention in the literature is devoted to the state-private partnership. There are different approaches to defining this term. As for the concession itself, then the degree of development of the topic is low, because this form of management is relatively new, especially for Ukraine, because of this, there was no need for research in this topic before. In general, it can be noted that the concession mechanism is an effective way to attract additional capital, as well as to develop infrastructure sectors. This is especially true for the domestic economy in the conditions of the present stage of its formation of the use of concessions, as it can contribute to overcoming the crisis of the main sectors of the infrastructure.

The theoretical as well as organizational provisions of the accounting for transactions under concession agreements are substantiated, including the developed information model of interaction between concessionaire and concessionee, identification of objects of accounting reflection and management as well as substantiation of forms of organization and keeping records at the concessionaire enterprise.

Methodological provisions of the accounting for transactions of the acceptance of concession facility by the concessionaire and recognition in company's books are developed. The provisions allow the reflection of the concession object by elements in the composition of non-current assets on the relevant analytical accounts (a part of the working Chart of accounts in the context of accounts 10 "Fixed assets", 11 "Other non-current tangible assets", 12 "Intangible assets", 16 "Long-term biological assets" is developed). The sources of their receipt are suggested to be presented in two versions, namely: a) in the equity capital account 48 "Targeted financing and target revenues" (two variants are developed: 1) reflection on the analytical account 484.1 "Assets received as a result of concluding a concession agreement for performance of activity on realization of public services»; 2. Reflection on the new subaccount 484 "Assets received as a result of concluding a concession agreement"); b) as part of obligations on account 55 "Other long-term liabilities" (two variants are developed: 1) reflection on the analytical account 55.1 "Long-term obligations under the concession agreement"; 2) reflection on a new subaccount 552 "Long-term obligations under a concession agreement"). In the context of these suggestions, a procedure for evaluating the value at which elements of the concession object in the form of non-current assets as well as their depreciation will be reflected is defined. It is suggested to reflect such objects at the initial cost of such objects, which is contained in the records of the municipal or state-owned enterprise, which is liquidated as a result of the conclusion of the concession agreement, with simultaneous reflection of their wear. The above became a prerequisite for the development of the provisions of the organization of analytical object of wear as well as depreciation of the concession object. This allowed to bring in compliance as well as to harmonize the current provisions of the concession and accounting legislation.

The procedure of accounting for the concession object according to international financial reporting standards, which require the disclosure of transactions under concession agreement as an intangible or financial asset is suggested. Therefore, based on mentioned above three variants of accounting reflection are developed. They are as follows: a) the right of the concessionaire to charge a fee for users of public services; b) an unconditional concessionaire's contractual right to receive cash or another financial asset from the concessionee for the modernization of the concession object; c) receiving compensations by the concessionaire over the value of the cost of providing concession services. Accordingly, the procedure of reflection of each option on the accounts was substantiated, in particular, the actual objects of concession on off-balance sheet account 01 "Non-current assets used by the enterprise on a contractual basis". The suggested provisions can be used in the transformation of financial statements into the format of IFRS.

The methodological provisions of accounting for capital expenditures on modernization of the concession object, which include options for reflection a concession object in accordance with international financial reporting standards in the composition of intangible assets and in the company's non-current assets on separate analytical accounts have been improved. Accounting reporting by type of financial statements, internal management reporting and other specific reporting (related to transactions under concession agreements and can be used while reporting by the concessionaire to the public partner) are improved through the development of forms of Notes to annual financial statements and the formation of their directions for extension for management purposes and reporting in compliance with the agreement terms. The methodical provisions of the accounting for transactions for the provision of public services in the part of development are developed. They are as follows: documentation, i.e., suggested forms of cost calculation of public service, calculation of depreciation of the concession object and capital costs for their modernization, an act of distribution of total production costs; calculation; the directions of expansion of elements of the cost of public services (depreciation of non-current assets received in the concession and capital expenditures on their modernization, concession payment, distribution of total production costs and distribution of common costs) are substantiated; accounts - an approach to the organization of analytical accounting on accounts 23 "Production", 91 "General Production Costs"; double entry - the procedure of reflection of the public service transaction under IFRS and concession law is substantiated.

Key words: concession, state-private partnership, accounting, non-current assets, public service, accounting reporting.

АНОТАЦИЯ

Ковальчук В.В. Бухгалтерский учет операций по договорам концессии. – Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – Житомирский государственный технологический университет Министерства образования и науки Украины, Житомир, 2017.

Работа посвящена исследованию теоретических положений и разработке организационно-методических рекомендаций по совершенствованию бухгалтерского учета операций по договорам концессии. В работе развиты теоретические положения путем обоснования концессии как формы реализации проектов государственно-частного партнерства и идентифицированы объекты учетного отражения по этапам реализации условий договора концессии. Предложены новые методики бухгалтерского учета необоротных активов полученных в результате концессии. Обоснованы новые методические положения при различных вариантах формирования источника поступления и использования системы нормативно-правового регулирования. Обосновано порядок учетного отражения капитальных затрат на модернизацию объектов концессии. Разработаны методические положения бухгалтерского учета и калькулирования себестоимости общественных услуг. Сформированы направления развития бухгалтерской отчетности.

Ключевые слова: концессия, государственно-частное партнерство, бухгалтерский учет, внеоборотные активы, общественная услуга, бухгалтерская отчетность.

Підписано до друку 24.04.2019 р. Формат 60x90 1/16.

Папір друкарський. Друк офсетний.

Гарнітура Times new Roman. Ум. друк. арк. 0,9.

Наклад 120. Зам. № 114.

Віддруковано з готових оригіналів-макетів автора у Житомирському

державному технологічному університеті

вул. Черняхівського, 103, Житомир, 10005

Свідоцтво про внесення до Державного реєстру суб'єктів видавничої справи

ЖТ № 08 від 26.03.2004 р.