

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ЖИТОМИРСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

**Ж.В. Прокопенко**  
**О.М. Дзюбенко**  
**Н.І. Луцька**  
**В.В. Ковальчук**

---

---

---

**Інформаційне забезпечення  
управління концесійною  
діяльністю як формою реалізації  
проектів державно-приватного  
партнерства**

*Монографія*

ЖИТОМИР  
2019

УДК 657.1: 3.078.6  
174

*Рекомендовано до друку Вченою радою  
Житомирського державного технологічного університету  
(протокол №4 від 08.04.2019)*

**Рецензенти:**

*доктор економічних наук, доцент Т.О. Тарасова,  
професор кафедри фінансів, аналізу та страхування  
Харківський державний університет харчування та торгівлі*

*доктор економічних наук, доцент І.А. Юхименко-Назарук,  
декан факультету документальних комунікацій та менеджменту  
Рівненський державний гуманітарний університет*

**174** Прокопенко Ж.В., Дзюбенко О.М., Луцька Н.І., Ковальчук В.В.  
Інформаційне забезпечення управління концесійною діяльністю  
як формою реалізації проектів державно-приватного партнерства  
[Текст]: монографія / Ж.В. Прокопенко, О.М. Дзюбенко, Н.І. Луцька,  
В.В. Ковальчук. – Житомир : ЖДТУ, 2019. – 220 с.  
ISBN 978-966-683-539-3

В ході проведеного дослідження розглянуто концесію як форму реалізації проектів державно-приватного партнерства: загальна характеристика об'єкту бухгалтерського обліку. Було виявлено особливості організаційних положень бухгалтерського обліку операцій за договором концесії. Обґрунтовано порядок облікового відображення операцій з приймання та передачі об'єкту концесії за умови їх відображення поза балансом. Ідентифіковано методику бухгалтерського обліку операцій з реалізації суспільних послуг, що пов'язані із експлуатацією та утриманням об'єкту концесії. Розвинено облікове відображення операцій з модернізації об'єкту концесії. Удосконалено фінансову звітність для відображення операцій за договорами концесії

Видання призначене для докторантів, аспірантів, магістрантів, наукових співробітників, викладачів і студентів вищих навчальних закладів, які досліджують проблеми інформаційного забезпечення управління концесійною діяльністю як формою реалізації проектів державно-приватного партнерства.

ISBN 978-966-683-539-3

**УДК 657.1: 3.078.6**  
© Прокопенко Ж.В., 2019  
© Дзюбенко О.М., 2019  
© Луцька Н.І., 2019  
© Ковальчук В.В., 2019

**ЗМІСТ**

<b>Передмова.....</b>	<b>4</b>
<b>РОЗДІЛ 1. Теоретичні положення бухгалтерського обліку за договорами концесії.....</b>	<b>9</b>
1.1. Концесія як форма реалізації проектів державно-приватного партнерства: загальна характеристика об'єкту бухгалтерського обліку.....	9
1.2. Сучасний стан та перспективи розвитку державно-приватного партнерства.....	25
1.3. Організаційні положення бухгалтерського обліку операцій за договором концесії .....	41
Висновки до 1-го розділу .....	62
<b>РОЗДІЛ 2. Розвиток бухгалтерського обліку об'єктів необоротних активів отриманих в концесію .....</b>	<b>64</b>
2.1. Механізм відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з приймання та передачі об'єкту концесії за умови їх відображення в балансі концесіонера .....	64
2.2. Порядок облікового відображення операцій з приймання та передачі об'єкту концесії за умови їх відображення поза балансом.....	94
2.3. Облікове відображення операцій з модернізації об'єкту концесії .....	114
Висновки до 2-го розділу .....	126
<b>РОЗДІЛ 3. Удосконалення бухгалтерського обліку операцій з реалізації договору концесії: організація та методика .....</b>	<b>130</b>
3.1. Методика бухгалтерського обліку операцій з реалізації суспільних послуг, що пов'язані із експлуатацією та утриманням об'єкту концесії.....	130
3.2. Удосконалення фінансової звітності для відображення операцій за договорами концесії.....	175
Висновки до 3-го розділу .....	193
<b>Висновки.....</b>	<b>196</b>
<b>Список використаних джерел .....</b>	<b>200</b>
<b>Додатки .....</b>	<b>218</b>

## **ПЕРЕДМОВА**

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 % – 142 [2]. 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 договорів [144] (період укладання 2000-2018 рр.). В свою чергу, Міністерство економічного розвитку та торгівлі [138] розглядає 5 проектів державно-приватного партнерства на основі концесії. Динаміка розвитку концесії в Україні є позитивною, проте, супроводжується сукупністю проблемних питань, які пов'язані 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 за різних режимах права власності (В.В. Бондарчука, Т.В. Кирик, А.А. Макуріна, Л.Г. Михальчишиної, В.В. Мірошник, С.Є. Пиріжок, 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. Ющак); 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 (О.О. Зеленіної, 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.

В першому розділі здійснено 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-приватного партнерства. 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. Обґрунтовано 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, обґрунтування форм організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві-концесіонері.

В другому розділі 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 таких 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.

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.

Удосконалено методичні положення бухгалтерського обліку капітальних витрат на модернізацію об'єкту концесії, які передбачають ва 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.

В третьому розділі удосконалено бухгалтерську звітність за видами фінансова звітність, внутрішня управлінська звітність та інша специфічна звітність (пов'язана із суто операціями за договорами концесії та може використовуватися з позиції звітування підприємства-концесіонера перед державним партнером) через розробку форм приміток до річної фінансової звітності та формування напрямів їх розширення для цілей управління та звітування за виконання умов договору.

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



## **РОЗДІЛ 1**

### **ТЕОРЕТИЧНІ ПОЛОЖЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ ЗА ДОГОВОРАМИ КОНЦЕСІЇ**

#### **1.1. Концесія як форма реалізації проектів державно-приватного партнерства: загальна характеристика об'єкту бухгалтерського обліку**

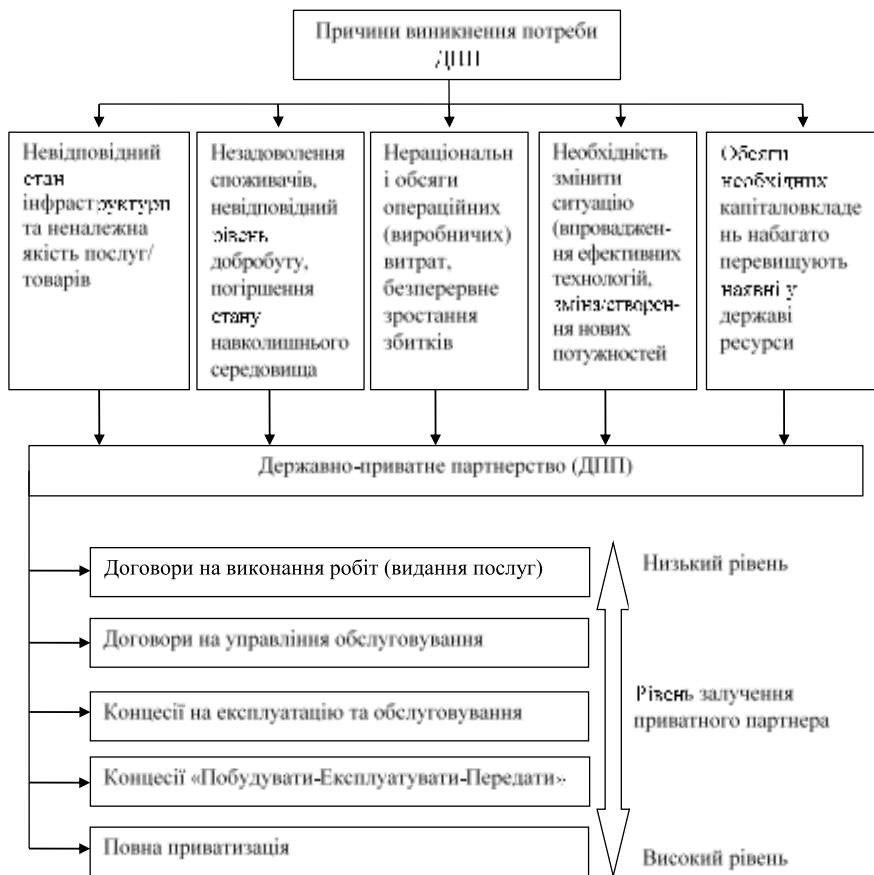
В останні роки в Україні актуальним постає питання щодо пошуку взаємодії держави і приватного бізнесу у формі державно-приватного партнерства (ДПП). З усіх основних форм ДПП основним і найбільш часто використовуваним в практиці є механізм концесії (концесійна угода), специфіка якої полягає в збереженні права власності на об'єкт угоди за публічною стороною і в регулярних платежах концесіонера (приватного інвестора) за його володіння і користування. Вже багато років за кордоном концесії користуються популярністю.

Концесії ефективно застосовується у міжнародній практиці більше ста років. В Україні наразі майже всі концесійні проекти є незначними та реалізуються у сфері житлово-комунальних послуг. Саме тому актуальність теми концесії в останні роки пов'язана з нерозвиненістю і недоробкою як законодавчої бази, так і теоретичних аспектів діяльності концесіонерів в умовах сучасності.

Концесія – це форма реалізації державно-приватного партнерства. Доцільним є розглянути поняття державно-приватного партнерства.

Потреба у ДПП впливає з ряду причин (рис.1.1). Найважливішою причиною є існування розриву між суспільними завданнями, які були поставлені та ресурсами, які наявні в державі, а також через існування обмежених можливостей передачі деяких об'єктів повністю у приватний сектор. Впровадження ДПП є поступовим процесом від впровадження простих його форм до складних багаторівневих моделей.

*Розділ 1. Теоретичні положення бухгалтерського обліку операцій за договорами концесії*



**Рис. 1.1. Причини розвитку державно-приватного партнерства [134]**

Особливості розвитку державно-приватного партнерства досліджували вітчизняні й зарубіжні вчені: Пасічник М.В., Трофімова І.М., Варнавський В.Г., Клименко А.В., Корольов В.О., Пучков В.В., Полякова О.М., Регинато А., Вайс Б., Ходж Г., Грив К., Піл Дж., Савас Е., Артемова Т.І., Лебеда Т., Запатріна І., Мартякова О.В., Шилепницький П.І., Головінов О.М., Знаменський Г.Л., Нейкова І.С., Бубко О.

Сьогодні економісти не мають єдиної думки щодо розуміння сутності поняття «державно-приватного партнерства», незважаючи на те, що у сучасній науці значна увага приділяється дослідженню цього питання. Існують різні підходи до визначення цього терміну (рис. 1.2).



**Рис.1.2. Підходи до визначення терміну «державно-приватне партнерство»**

ДПП як модель державного управління розглядав М.В. Пасічник та І.М. Трофімова. На думку Пасічнікова М.В. «ДПП – це модель державного управління, в основу якої покладено запозичення методів корпоративного управління, які застосовуються в бізнесі та некомерційних організаціях. Ця модель орієнтована на підвищення гнучкості прийняття рішень у державному апараті, зниження його ієрархічності, делегування повноважень на нижчий рівень прийняття рішень і посилення механізмів зворотного зв'язку

між державою та громадянами» [125]. Трофімова І.М. зазначає, що «в цій концепції основне завдання уряду – надати місцевим спільнотам можливість самостійно вирішувати свої проблеми і контролювати якість публічних послуг, що надаються» [170]. Ми не погоджуємося з даним підходом. На нашу думку, його не можна вважати вичерпним, оскільки він є досить узагальненим і потребує уточнення.

Регинато А., Нейкова І.С., Варнавський В.Г., Клименко А.В., Корольов В.О., Лебеда Т., Запатріна І., Шилепницький П.І., Нейкова І.С. і Бубко О. визначають ДПП як співробітництво між державою і приватним сектором.

Регинато А. зазначає, що «ДПП – це співробітництво між державним і приватним секторами, в рамках якого обидві сторони надають ресурси для реалізації і управління громадськими роботами та інфраструктурою, а також надають певні послуги, пов'язані з загальними благами, поділяючи ризики і прибуток» [147, С. 87].

Варнавський В.Г., Клименко А.В., Корольов В.О. визначають «ДПП – юридично закріплена форма взаємодії між державою та приватним сектором стосовно об'єктів державної і муніципальної власності, а також послуг, що виконуються і надаються державними та муніципальними органами, установами і підприємствами з метою реалізації суспільно значущих проєктів у широкому спектрі видів економічної діяльності» [42, С. 18].

В свою чергу Лебеда Т. та Запатріна І. розглядають ДПП «як партнерство публічної влади (на центральному чи місцевому рівнях) та приватного бізнесу задля вирішення суспільно-важливих проблем (задач) в інтересах суспільства в цілому чи окремої територіальної громади. Отже, виходячи з того, що в Україні розрізняються поняття а) державної і муніципальної власності; б) центральної і місцевої влади, а також в) поняття суспільства в цілому і окремої територіальної громади, більш точним використання терміну «публічно-приватне партнерство» [57, С. 57].

Шилепницький П.І. дає наступне визначення державно-приватному партнерству : «ДПП - це відносини, які виникають між

державою в особі уряду, органів державної влади та самоврядування, державних установ, підприємств, організацій, з одного боку, а з другого боку - з приватним сектором в особі суб'єктів господарювання недержавної форми власності, громадськими організаціями, місцевими спільнотами з приводу перерозподілу повноважень щодо створення інфраструктури загального користування, виробництва товарів і послуг, які традиційно вважалися монополією держави, врегулюванням між сторонами в зв'язку з цим таких питань: розподіл відповідальностей, ризиків, зобов'язань щодо фінансового забезпечення, проектування, будівництва, утримання, експлуатації, права власності, участь в управлінні та розподілі прибутку, що базується на принципах рівності, відкритості, недискримінації, змагальності, підвищення ефективності та мінімізації ризиків і витрат»[175, С. 189].

Бубко О. визначає державно-приватне партнерство як довгострокове співробітництво між органами влади та приватним сектором, які розподіляють між собою ризики, відповідальність бізнесу та розподіл винагород, причому держава ставить перед приватними структурами певні завдання[31, С. 276-277]. На нашу думку, дане визначення потребує удосконалення, адже в ньому не зазначено мету партнерства.

Закон України «Про державно-приватне партнерство» від 1 липня 2010 р. № 2404-VI визначає державно-приватне партнерство як «співробітництво між державою Україна, Автономною Республікою Крим, територіальними громадами в особі відповідних органів державної влади та органів місцевого самоврядування (державними партнерами) та юридичними особами, крім державних та комунальних підприємств, або фізичними особами – підприємцями (приватними партнерами), що здійснюється на основі договору в порядку, встановленому цим Законом та іншими законодавчими актами» [54].

Ми вважаємо, що даний термін не дає чіткого визначення ДПП, адже в ньому не зазначена мета. Пропонуємо доповнити

його і вказати, що партнерство здійснюється для вирішення суспільно-важливих проблем в інтересах суспільства в цілому чи окремої територіальної громади та вказати, що ризики і прибутки розподіляються між державним та приватним секторами.

Отже, більшість авторів, що досліджували питання ДПП, трактують даний термін як співробітництво, взаємовідносини або співпрацю між державою і приватним сектором.

Ряд вчених розглядають ДПП як альянс між державою і приватним бізнесом: Пучков В.В., Артемова Т.І., Нейкова І.С.

Пучков В.В. дає наступне визначення ДПП «інституціональний та організаційний альянс між державою та бізнесом з метою реалізації суспільно значущих проектів у широкому спектрі сфер діяльності: від розвитку стратегічно важливих галузей промисловості і науково-дослідницьких конструкторських робіт до забезпечення суспільних послуг. Як правило, кожен такий альянс є тимчасовим, оскільки створюється на певний термін з метою здійснення конкретного проекту і припиняє своє існування після його реалізації» [139, С. 289].

Артемова Т.І. зазначає, що «ДПП – це інституційно-організаційний альянс державної влади та приватного бізнесу з метою реалізації суспільно значимих проектів, у широкому спектрі сфер діяльності» [4, С. 110].

На нашу думку, визначення Пучкова В.В. та Артемова Т.І. є неповними та потребують доповнення про те, що держава і приватний сектор мають розподіляти між собою ризики, відповідальність бізнесу та прибуток.

Нейкова І.С. зазначає, що «ДПП є формою співпраці, у якій держава і приватний сектор спільно реалізують суспільно значущі проекти, ґрунтуючись на угоді про розділ завдань і ризиків, і являє собою інституційний альянс між державою і бізнесом, що створюється на певний термін для здійснення конкретного проекту і припиняє своє існування після його реалізації» [117].

Деякі вчені визначають ДПП як суспільний інститут, який має певну систему зв'язків, норм, процедур, що задовольняють основні потреби суспільства. Так, Полякова О.М. зазначає, що

«ДПП – це суспільний інститут, що включає сукупність формальних і неформальних правил, у рамках яких з метою задоволення потреб суспільства здійснюється спільна діяльність державних органів влади і приватного сектору на основі набору альтернатив поведіння» [132, С. 318].

Державно-приватне партнерство як угоду міждержавним та приватним секторами розглядають Ходж Г., Грив К., Вайс Б., Савас Е.

Ходж Г. та Грив К. зазначають, що «ДПП – це інституційна угода між державним та приватним секторами з метою співробітництва, яке реалізується через створення нової організаційної одиниці» [145, С. 61].

Вайс Б. дає наступне визначення державно-приватному партнерству: «ДПП – це укладання різних угод, згідно з якими значно зростає участь приватних компаній у фінансуванні, проектуванні, будівництві, володінні та експлуатації державних підприємств» [41, С. 17].

Савас Е. характеризує ДПП, як «будь-яка угода, в якій державний і приватний сектори об'єднуються для виробництва і надання товарів та послуг; складні, багатосторонні інфраструктурні проекти; формальна співпраця між бізнесом, громадянським суспільством і місцевими органами влади в цілях розвитку територій та покращення умов життя населення, в рамках якого традиційні ролі держави і приватного сектора перерозподіляються» [41, С. 14].

Ми не погоджуємося з даним підходом, адже він є вузьким, та не розкриває сутності ДПП.

Дослідження підходів різних зарубіжних і вітчизняних авторів свідчить про різноманітні підходи до формулювання визначення поняття «державно-приватне партнерство», достатню невизначеність змісту даного поняття і недостатню його уніфікованість. У науковій літературі представлений широкий спектр суперечливих і спірних поглядів і концепцій щодо різних аспектів державно-приватного

партнерства, його природи, суті і значення даного поняття, форм і особливостей реалізації таких партнерств.

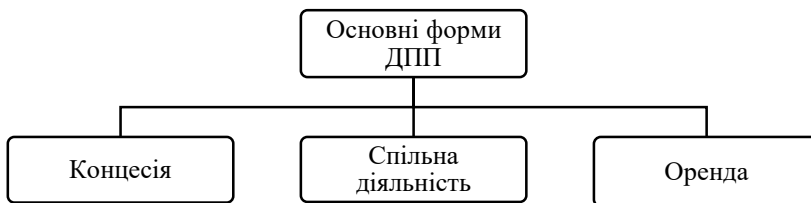
Незважаючи на певні відмінності у трактування поняття «державно-приватне партнерство», спільною рисою є отримання взаємної вигоди від співпраці держави та приватного сектору при задоволенні суспільних потреб.

Проаналізувавши наведені вище визначення, можна виділити особливості ДПП:

- в ДПП беруть участь як державний, так і приватний сектори економіки;
- сторони ДПП мають зафіксувати своє співробітництво в офіційних документах;
- співробітництво приватного і державного сектору носить партнерський характер;
- співробітництво здійснюється зі спільними цілями і завданнями та спрямоване на реалізацію державних інтересу;
- державний і приватний сектори розподіляють між собою ризики і прибутки.

Партнерство між державним та приватним секторами може здійснюватися в різних формах, залежно від ступеня залучення приватного та публічного секторів і від ризиків, які беруть на себе кожна з сторін.

Основними формати державно-приватного партнерства є концесія, спільна діяльність, оренда (рис. 1.3).



**Рис. 1.3. Основні форми ДПП**



Чинне законодавство визначає спільну діяльність як «взаємодія сторін (учасників) на договірній основі без створення юридичної особи для досягнення певної мети, що не суперечить законові, як на основі об'єднання вкладів учасників (просте товариство), так і без такого об'єднання» [1].

Згідно П(С)БО-12 «Фінансові інвестиції» «спільна діяльність - це господарська діяльність зі створенням або без створення юридичної особи, яка є об'єктом спільного контролю двох або більше сторін відповідно до письмової угоди між ними» [129].

Однією з форм ДПП є оренда. Оренда включає в себе передачу на певних умовах приватному сектору державного або муніципального майна (землі, обладнання, приміщення тощо) у тимчасове користування за певну плату на основі орендного договору. Крім того, оренда публічного майна вважається ДПП у випадку, якщо вона відповідає певним ознаками. Згідно П(С)БО 14 «Оренда» «оренда - це угода, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку» [130].

Концесія є однією з найбільш поширених форм ДПП в сфері використання державної інфраструктури. Досить часто ці угоди використовують в сфері автодорожнього будівництва. В першу чергу причиною цього є максимальна ефективність використання власного капіталу приватним сектором на відміну від держави. Концесійна угода передбачає, що приватний сектор отримає прибуток в результаті експлуатації об'єкта концесії це зумовлює його зацікавленість в результативності роботи даного об'єкта. Тому, реалізуючи проект, приватне підприємство прагне до забезпечення повної оптимізації. Це має на увазі під собою ефективне використання ресурсів, зниження ризиків, підвищення якості послуг, що надаються, конкурентна плата за користування послугами. У

---

<sup>1</sup>Цивільний кодекс України №435-IV від 16.01.2003 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15/ed20180307/paran5137/sp:max10?sp=:max10&lang=ru>

зв'язку з цим фінансове навантаження на бюджет знижується. Також зменшуються операційні ризики по об'єкту для публічного сектора, наприклад, ризики розкрадання коштів, ризик можливого нанесення збитку об'єкту через недбалість посадових осіб.

Ярошенко Л.Л. зазначає, що «концесія є не новим поняттям і має багатовікову історію становлення та розвитку, як щодо її правової форми (акт публічної влади, певний дозвіл, договір), так і предмету концесійних правовідносин (природні ресурси, зокрема надра, об'єкти інфраструктури державної та комунальної форми власності тощо). Історико-правовий аналіз розвитку концесійної діяльності дозволяє виділити такі періоди формування концесій:

– період Середньовіччя, для нього характерним є те, що концесії надавалися виключно у сфері надкористування, які отримали назву гірничих концесій. У цей період концесії мали односторонній (не договірний) характер та були результатом прояву волі лише монарха, мали силу закону і надавалися за актами публічної влади (зокрема жалуваними грамотами), а тому відносини концесіонера і концесієдавця будувалися на основі чіткої субординації (підпорядкування). Концесіонер мав право проявити свою волю лише в рамках згоди чи незгоди із запропонованими умовами гірничої концесії, тобто прийняти концесію, як благо в цілому чи відмовитись від неї взагалі;

– дореволюційний період (середина XIX століття – 1917 р.) характеризується тим, що в цей період реалізація концесій відбувалась як на загальнодержавному, регіональному, так і на муніципальному рівнях. Поширеними були природоресурсні концесії і лише згодом концесії починають застосовуватися щодо об'єктів інфраструктури. Концесійна діяльність здійснювалася на договірній основі;

– радянський період (1917-1937 рр.). Цей період характеризувався існуванням переважно загальнодержавних концесій, оскільки, з одного боку, рішення про надання концесії приймав Головний концесійний комітет при РНК СРСР а, з іншого –

концесії у той час мали на меті подолання економічної кризи та нарощування виробництва у різних галузях економіки країни. У цей період концесіонерів допускали до тих сфер господарювання, які представляли собою виключну монополію держави. При цьому концесіонерами виступали переважно іноземні інвестори, втім в період НЕПу не виключалась можливість надання концесій і вітчизняним суб'єктам господарювання. Здійснення концесійної діяльності у цей період показало, що метою залучення іноземного капіталу в економіку держави були інтереси її економічного розвитку, подолання економічної і технічної відсталості. Крім того, це сприяло залученню твердої валюти, зростанню доходів до бюджету у формі часткових відрахувань від обороту та інших доходів, додатковому насиченню внутрішнього ринку, зменшенню безробіття, поліпшенню платіжного балансу тощо;

– сучасний період (1992 р. – по теперішній час). Саме у 1992 р. було прийнято Закон України «Про іноземні інвестиції», який передбачав можливість залучення іноземних інвестицій на концесійній основі. Переважно об'єктом концесії у той час виступали природні ресурси. Ключовими змінами у правовому регулюванні концесійних відносин були ознаменовані 1999 р. та 2003 р., у яких були прийняті Закон України «Про концесії» та Господарський кодекс України» [40].

Слід дослідити зарубіжний досвід застосування концесійних угод. «Кірсанов С., і Мустафін Г., аналізуючи досвід західних країн відзначають наступні об'єкти громадської інфраструктури:

«1. Колумбія, м Монтерей, 1999 г., проведено міжнародний тендер з обслуговування системи каналізації, водопостачання міста. Обслуговувати місто протягом 20 років буде ведучий в світі оператор ЖКГ - консорціум FCC, що має також в складі власників конгломерат з Франції Vivendi. Можливість забезпечувати місто населенням 300 тис. осіб італійський консорціум отримав завдяки низьких цін (на 18%) у порівнянні з конкурентами;

2. Австралія, м.Сідней, 1992 р, також на умовах тендера французька компанія Suez Lyonnaisedes Eaux отримала можливість по реалізації проекту поліпшення якості питної води строком на 25 років. Сума вкладень в проєкт склала 200 млн. австралійських доларів концесіонер розробив систему високошвидкісної фільтрації, яка полягає в прямому очищенні, без попереднього відстоювання води. Початкові і експлуатаційні витрати станції покриваються через доходи (тариф) на основі обсягу виробленої готової води. На сьогоднішній день в м. Сідней станцією проводиться вода якісніше відповідно до вимог ISO 9000» [35].

Слід також узагальнити в міжнародній практиці існуючі три форми співпраці між державою і приватними операторами:

«1. Англійська модель – впроваджена в Великобританії в 1989 році і передбачає повну приватизацію комунальної інфраструктури. Водопостачання і каналізація належать семи приватним компаніям: London Water Services Ltd, Albion Water Ltd, United Utilities Water і ін;

2. Німецька модель – передбачає збереження контролю над підприємствами з боку публічної влади і передбачає включення об'єктів водопостачання та водовідведення в акціонерні капітали компаній в якості внеску муніципалітетів. Однак, повинна виконуватися вимога, що муніципалітету належить неменше 50% плюс одна акція компанії;

3. Французька модель – передбачає передачу в управління приватній компанії муніципального комунального майна на підставі довгострокового концесійного договору (до 30-50 років). Відповідно до цієї моделі, такі договори можуть дозволяти забезпечити юридичні права володіння інвестора як на передані (готові) об'єкти концесії, так і на знову споруджувані об'єкти, проте, концесіонер втрачає права володіння і зобов'язується повернути все майно в муніципальну (державну) власність після закінчення терміну дії договору. Тим самим муніципалітет, знижує свої поточні експлуатаційні витрати по підтримці муніципального

майна і втрачає назавжди дане майно, а інвестор - концесіонер зацікавлений юридично захищений на термін дії договору, а також зацікавлений в розвитку предмета концесії з метою компенсації інвестицій і отримання прибутку» [35].

Дослідженням сутності поняття «концесія» займалися ряд вітчизняних та зарубіжних науковців: Богуславський М., Цогла О.О., Дахно І.І., Зельдіна О.Р., Гончарук Л. та інші.

В сучасній літературі немає єдиного підходу до визначення поняття «концесія». Досить часто в науковій літературі це поняття трактується неоднозначно. Існує декілька підходів до визначення цього терміну.

Так, Горчарук Л. зазначає, що «концесію слід розглядати у декількох значеннях: як відносини з використання переданих на визначених умовах концесіонером об'єктів публічної власності; як владний публічний акт; безпосередньо як об'єкти, що передаються; як договір з передачі цих об'єктів» [39, С.81].

Як взаємовідносини між державним та приватним секторами концесію визначають Цогла О.О. та Дахно І.І. Так, Цогла О.О. дає наступне визначення: «концесія – специфічна конфігурація взаємовідносин на договірній основі, що склалися між державою та приватним партнером. Її економічною сутністю є залучення фінансових, технологічних та інтелектуальних ресурсів з метою забезпечення інноваційного розвитку об'єктів економіки, прерогатива власності яких залишається за державою» [173, С.35]. Дахно І.І. стверджує, що «концесія – одна з форм взаємодії й партнерства державних структур і приватного капіталу на взаємовигідних умовах» [45, С. 370].

Богуславський М. трактує поняття концесія, як «односторонній акт держави, що надає приватній компанії, у т. ч. іноземній, право здійснювати на користь цієї держави, розвитку її економіки певну господарську діяльність» [13, С.163, 164].

Зельдіна О.Р. зазначає, що «концесія – це юридична конструкція залучення інвестицій для будівництва та/або

експлуатації об'єктів права державної та/або комунальної власності, яка забезпечує сполучення інтересів суб'єктів господарювання та держави за допомогою встановлення обмежень і заохочень» [61].

Також варто зазначити про відмінність трактування поняття «концесії» у законодавстві України. Так, у Законі України «Про концесії» від 08.07.2011 р. поняття «концесії» визначено як «надання з метою задоволення громадських потреб уповноваженим органом виконавчої влади чи органом місцевого самоврядування на підставі концесійного договору на платній та строковій основі юридичній або фізичній особі (суб'єкту підприємницької діяльності) права на створення (будівництво) та (або) управління (експлуатацію) об'єкта концесії (строкове платне володіння), за умови взяття суб'єктом підприємницької діяльності (концесіонером) на себе зобов'язань по створенню (будівництву) та (або) управлінню (експлуатації) об'єктом концесії, майнової відповідальності та можливого підприємницького ризику»[55]. У Господарському кодексі України воно звучить як «надання з метою задоволення суспільних потреб уповноваженим органом державної влади чи органом місцевого самоврядування на підставі концесійного договору на платній та строковій основі вітчизняним або іноземним суб'єктам господарювання (концесіонерам) права на створення (будівництво) та/або управління (експлуатацію) об'єктом концесії за умови взяття концесіонером на себе відповідних зобов'язань, майнової відповідальності і підприємницького ризику» [40]. На нашу думку, необхідно уніфікувати дані визначення, адже не дивлячись на те, що ці поняття виражають однакову мету, вони різняться за своєю сутністю.

Таким чином, на підставі розглянутих підходів можна виділити наступні загальні характеристики механізму концесії:

1. Концесія є передачею прав володіння, користування, експлуатації державою приватному сектору;

2. Договір концесії укладається на певний обмежений термін, після якого об'єкт концесії переходить в користування публічного сектору;

3. Передача державного (муніципального) об'єкта в концесію відбувається з метою його будівництва, модернізації.

4. Володіння і користування приватним сектором об'єкта концесії відбувається за рахунок власних коштів або за допомогою залучення додаткових інвестицій.

Основними перевагами концесій є: залучення додаткових інвестицій і ресурсів в державний сектор, перекладання основних ризиків на приватний сектор, зберігши при цьому в державній власності об'єкти, які передаються в концесію (табл.1.1).

**Таблиця 1.1**

**Основні переваги для держави та приватного партнера при  
укладанні договору концесії [33]**

<i>Основні переваги концесії в морських портах для держави</i>	<i>Основні переваги концесії в морських портах для приватного партнера</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
Концесії знімають фінансове навантаження з держави, оскільки концесіонер здійснює всі витрати з фінансування управління та поточного ремонту об'єктів концесії	Концесіонер одержує в довгострокове управління державні активи, що йому не належать на пільгових умовах плати за концесію, є в деякому сенсі аналогом орендної плати
Держава перекладає витрати з інвестування та утримання свого майна на приватний сектор, теоретично, для підвищення його ефективності	Для збиткових та низькорентабельних об'єктів концесії, які мають важливе соціальне значення, можуть надаватися пільги щодо концесійних платежів та дотацій і компенсацій

*Розділ 1. Теоретичні положення бухгалтерського обліку операцій за договорами концесії*

---

Продовження табл. 1.1.

<i>I</i>	<i>I</i>
Поповнення бюджету за рахунок концесійних платежів	Концесіонер має гарантії повернення коштів, оскільки держава як його партнер несе відповідальність за забезпечення мінімального рівня рентабельності
Дозволяють залучати приватний, в тому числі іноземний, капітал без втрати стратегічного контролю над життєво важливими системами та об'єктами	Концесіонер, володіючи свободою господарської, може прибутковість бізнесу підчас дії строку концесії, при цьому термін концесії не скорочується
Концесії встановлюють довгострокові юридично оформлені, стабільні відносини між державою та концесіонером	Частина ризиків переходить до держави

Отже, дослідження ДПП і концесії, а також їх специфіки та особливостей є актуальним серед вітчизняних та зарубіжних науковців. Варто зазначити, що більшу увагу в літературі приділено саме ДПП. 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.



## **1.2. Сучасний стан та перспективи розвитку державно-приватного партнерства**

Зважаючи на світові глобальні суспільно-економічні тенденції, Україні потрібна концентрація зусиль на активізації інвестиційних процесів для створення та впровадження інновацій у всі сфери життя. Для ефективного функціонування підприємств будь-якої форми власності потрібно залучати значні інвестиційні ресурси, що будуть спрямовуватися на розвиток матеріально-технічної бази, поліпшення, технічне переозброєння виробництва, доведення до передового світового рівня виробничих потужностей, диверсифікацію господарської діяльності, розвиток інтелектуального та людського капіталу, соціально-культурні, природоохоронні заходи та ін.

Здійснення господарської діяльності організацій та установ бюджетної сфери України відбувається в особливо складних умовах внаслідок зношеної матеріально-технічної бази. Такий стан справ є результатом недостатнього фінансування з державного і муніципальних бюджетів на відновлення ресурсного потенціалу цих установ протягом тривалого періоду, відсутності підтримки інновацій на державному рівні та використання застарілих форм і методів управління. Державні монополії через їх стратегічну значущість не можуть бути приватизовані. Водночас у державному бюджеті не вистачає коштів на їх просте і розширене відтворення. Тому для бюджетних і приватних установ актуальним завданням є удосконалення механізму визначення можливості залучення приватних інвестиційних коштів, пошуку стратегічних інвесторів і партнерів, побудови ефективних публічно-приватних відносин. Адже саме механізм державно-приватного партнерства (ДПП) є відносно новою та однією з найбільш ефективних форм інтеграційної взаємодії інвестиційно-інноваційної парадигми розвитку бюджетних підприємств у сучасних умовах господарювання. ДПП виступає стратегічним, інституційним та організаційним альянсом між державою і бізнесом з метою реалізації суспільно значущих проектів

дуже широкого спектра: від базових галузей промисловості і НДДКР до надання громадських послуг.

Державно-приватне партнерство як явище має і наукове, і офіційне тлумачення. Зокрема, законодавче підґрунтя проектів співпраці держави та бізнесу (окремих приватних підприємств) утворюють два закони – Закон про державно-приватне партнерство та Закон про концесії.

Закон про державно-приватне партнерство (ДПП) [54] визначає його у такий спосіб: «державно-приватне партнерство – це співробітництво між державою «Україна», територіальними громадами в особі відповідних державних органів та органів місцевого самоврядування (державними партнерами) та юридичними особами, крім державних та комунальних підприємств, або фізичними особами-підприємцями (приватними партнерами), що здійснюється на основі договору

У західній практиці новою формою співпраці державного та приватного секторів найчастіше наголошують «Public-Private Partnerships» або публічно-приватне партнерство (ППП) [180], при якому традиційні форми передачі державної власності у власність приватному сектору поступово замінюються ієрархічними формами управління. Водночас, державна власність проходить істотні інституціональні перетворення, призначені для розширення участі приватного сектору у виконанні ряду функцій держави й місцевого самоврядування (соціальних, економічних, організаційних, управлінських тощо). Це є можливим за рахунок реалізації можливостей підприємницької ініціативи на тлі збереження контрольної й регулюючої функцій держави в соціально важливих секторах економіки. За такого підходу державно-приватне партнерство як явище є різновидом публічно-приватного партнерства.

Концесія за формою – це договір про надання природних багатств, підприємств, інших господарських об'єктів, що належать державі або територіальній громаді, у тимчасову експлуатацію іншим державам, іноземним підприємствам та приватним особам терміном на 3-50 років. При цьому концесіонеріві:

- 1) передається переважна частина операційних ризиків;

2) окупність інвестицій або витрат внаслідок настання ризику попиту або (та) пропозиції не гарантується.

Це повністю зрозуміло, оскільки має простіше тлумачення та договірне забезпечення з чітко стандартизованими процедурами. Саме тому для співпраці у світовій практиці бізнес намагається застосувати саме форму концесії.

Закон України «Про концесії» [55] визначає поняття концесії як «надання з метою задоволення громадських потреб уповноваженим органом виконавчої влади чи органом місцевого самоврядування на підставі концесійного договору на платній та строковій основі юридичній або фізичній особі (суб'єкту підприємницької діяльності) права на створення (будівництво) та (або) управління (експлуатацію) об'єкта концесії (строкове платне володіння), за умови взяття суб'єктом підприємницької діяльності (концесіонером) на себе зобов'язань зі створення (будівництва) та (або) управління (експлуатації) об'єктом концесії, майнової відповідальності та можливого підприємницького ризику».

Тобто, принципова різниця між ДПП та концесією полягає, зокрема у:

- 1) механізмі отримання вигід приватним партнером та державою. При ДПП вони отримуються розподілом отриманого результату;
- 2) механізмі розподілу та компенсації ризиків.

Висока ефективність ДПП як форми взаємодії держави та бізнесу доводить світовий досвід. По-більшості, ДПП має тематичну спрямованість. Зокрема, у США з 1982 р. діє державна програма щодо підтримки малих підприємств з великим виробничим потенціалом на ранніх стадіях інноваційного процесу – Small Business Innovation Research Program (SBIR). Це найбільш масштабний приклад ДПП в напрямку стимулювання дослідницьких проєктів приватного сектору з технологічних інновацій [163]. Протягом відбору та підготовки проєктів ППП та ДПП органи державного управління просувають певні сектори економіки, для яких ДПП та ППП визнано державою доцільним або соціально-важливим, а світовим досвідом – більш успішним (табл. 1.2).

*Розділ 1. Теоретичні положення бухгалтерського обліку операцій за договорами концесії*

**Таблиця 1.2**

**Деякі пріоритетні напрямки ДПП в окремих країнах світу**

Пріоритетні напрямки ДПП та ППП (назва – за джерелом)	Країна							
	Велика Британія	Канада	Греція	Ірландія	Австралія	Нідерланди	Іспанія	США
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>	<i>9</i>
– об'єкти інфраструктури (школи, лікарні, тюрми);	+	...	...	...	...	+	...	+
– оборонні об'єкти;	+	...	...	...	...	...	...	...
– автомобільні дороги;	+	...	+	+	...	+	+	+
							(платні)	
– енергетика	...	+	...	...	...	...	...	...
– транспорт	...	+	+	+	+	...	...	+
			аеро-порти	міські транспортні системи				
– захист навколишнього середовища, водні ресурси;	+	+	...	...	...	...	...	+
	Очисні споруди							природоохоронна діяльність
– водопостачання та водовідведення;	...	+	...	...	...	...	...	+
– рекреаційні об'єкти;	...	+	...	...	...	...	...	...
– інформаційні технології;	...	+	...	...	...	...	...	+
– охорона здоров'я та освіта;	...	+	...	...	...	+	...	+
– системи життєзабезпечення;	...	...	...	...	+	+	+	...
					міст	міст	міст	
– громадський житловий сектор.	...	...	...	...	...	+	...	+

За даними Національної ради з державно- приватного партнерств (National Council for Public-Private Partnership), у США із 65 базових видів діяльності муніципальної влади (водогони, каналізація, прибирання сміття, шкільна освіта, експлуатація автостоянок тощо) у кожному населеному пункті комерційні фірми у середньому залучаються для виконання 23 видів [121].

Нажаль, наведені у табл. 1.2 дані є неповними, тому не розкривають картини застосування ДПП повною мірою. Проте, навіть ці неповні дані демонструють, що пріоритетні напрямки ДПП і ППП в різних країнах світу, які представлені у табл. 1.2, можна розділити на дві групи:

– такі, що являють собою стрімко зростаючі галузі або сфери, які набувають значних інноваційних змін. Це, зокрема, інформаційні технології, здатні забезпечити приватному сектору швидкий прибуток, тиражування результату та смарт-інновації (інновації, засновані на смарт-технологіях);

– такі, що являють собою галузі або сфери, які набувають повільних інноваційних змін, проте потребують реструктуризації. Це: об'єкти інфраструктури, охорона здоров'я та освіта, системи життєзабезпечення, енергетика, транспортні системи тощо, здатні забезпечити тривалий прибуток приватному сектору, які залежать від ступеню попередньої або супутньої реструктуризації об'єкту ДПП.

Саме про це йшлося в аналітичній записці Національного Інституту стратегічних досліджень [124], який пріоритетними напрямками використання механізму ДПП в Україні, де було визначено:

– побудову нових та реконструкцію старих автомобільних доріг на умовах концесії. Понад 90% вітчизняних доріг потребують ремонту, а для нових потреб української економіки потрібно збудувати ще понад 4,5 тис. км нових доріг, для чого потрібно понад 200 млрд. грн., що значно більше можливостей державного бюджету;

– розвиток та модернізацію об'єктів сфери житлового- комунального господарства (у т.ч. впровадження нових енергоощадних та очисних технологій, підвищення енерго-

ефективності будівель, поліпшення якості питної води тощо);

– геологічну розвідку родовищ та видобуток корисних копалин (сланцевого або шельфового природного газу), що дозволить знизити залежність національної економіки від імпорту енергоносіїв;

– реалізацію спільних проектів у гуманітарній сфері (освіта, наука, екологічний туризм, рекреація, охорона пам'яток культурної та природної спадщини, будівництво зон відпочинку);

– оновлення матеріально-технічної бази начальних закладів початкової, середньої та вищої освіти;

– ремонтно-реставраційні роботи на об'єктах культурної та історичної спадщини;

– розбудову природних заповідників, ландшафтних природних парків у обмін на отримання приватними інвесторами частини прибутку від туристичної діяльності;

– популяризацію та реалізацію проектів, пов'язаних із дотриманням здорового способу життя, проведенням масштабних спортивних заходів, формуванням екологічної свідомості (у т.ч. формування у населення культури ресурсозбереження та раціонального поводження з відходами (сортування, недопущення та ліквідації стихійних звалищ).

Внаслідок цього поступово переглянуто величезну кількість завдань державного управління. Тому результати наукових та аналітичних досліджень підлягають критичному переосмисленню.

Структуру співпраці державного та приватного секторів в Україні висвітлює співвідношення кількості застосування форм договорів (концесії, про співпрацю, безпосередньо про державно-приватне партнерство) та їх спрямованість (об'єкт договору, вид економічної діяльності або сфера).

У зв'язку з довготривалим характером партнерства і необхідністю формалізації всіх суттєвих умов на інвестиційному та експлуатаційному етапах його реалізації складність договірних відносин для проектів ДПП є вищою, ніж для державного замовлення або інших видів правовідносин держави і бізнесу. Це призводить для проектів ДПП до більш високої вартості підготовчих, передпроектних

робіт і потребує значно більшого часу як на етапі узгодження умов реалізації цих проектів між державним і приватним партнером, так і на етапі вибору приватного партнера.

Не існує еталонної форми державно-приватного партнерства, тому що різноманітність комбінацій співпраці між державним і приватним секторами залежить від країни, регіону, напрямку діяльності, галузей, суб'єктів та об'єктів співпраці, характеристик проектів і від багатьох інших чинників.

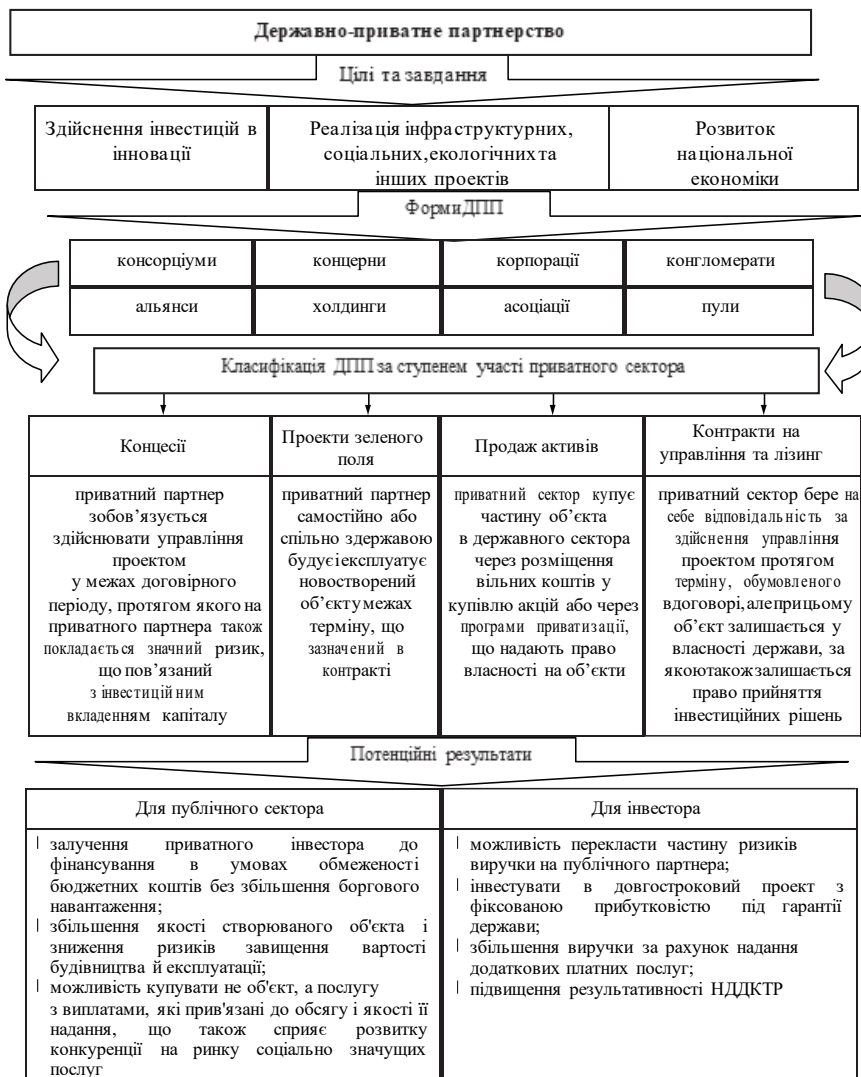
На підставі аналізу практики застосування та підтримки державно-приватного партнерства в економічно розвинених країнах можна стверджувати, що кожна країна використовує свої інструменти сприяння розвитку державно-приватного партнерства. Високий рівень його застосування передбачає скоординовану діяльність урядів, органів державної і місцевої влади та приватних партнерів.

Незалежно від форми реалізації ДПП будь-який інфраструктурний проект є дуже ризикованим. Тому фактичні витрати на його реалізацію завжди будуть значно вищими порівняно із запланованими. Дуже важливим є те, що при реалізації проекту в рамках прямого бюджетного фінансування всі ризики несе публічний партнер. Водночас у багатьох варіантах ДПП, якщо виникає така можливість, відбувається розподіл якщо не всіх ризиків між сторонами, то хоча б значної їх частини.

Щоб повною мірою реалізувати на рівні країни промисловий, науковий та фінансовий потенціал, який мають промислові підприємства, наукові установи, заклади вищої освіти, фінансово-кредитні та бюджетні установи, рекомендується застосовувати будь-яку з перелічених форм інтеграційної взаємодії у вигляді державно-приватного партнерства (рис. 1.4).

Досвід країн, які змогли за кілька десятиліть (орієнтовно за той же період, який пройшов з моменту набуття Україною незалежності) у десять разів збільшити ВВП на душу населення, свідчить, що всі вони протягом тривалого часу забезпечували високі темпи капітальних інвестицій, спрямовуючи на дані цілі 25–30% бюджетних ресурсів.

## Розділ 1. Теоретичні положення бухгалтерського обліку операцій за договорами концесії



**Рис. 1.4. Завдання, форми та потенційні результати державно-приватного партнерства**



Другою характерною рисою всіх цих країн була наявність сильних лідерів, підтриманої суспільством стратегії економічного розвитку, а також ефективної, професійної і відповідальної публічної влади. Основою для створення сучасної інфраструктури практично в усіх цих країнах був Національний інфраструктурний план, реалізація якого була одним із перших пріоритетів влади. Практика розробки таких планів широко поширена у світі і демонструє позитивні результати. Сьогодні в рамках такого плану працює Мексика, ВВП на душу населення в якій в три рази перевищує аналогічний показник в Україні. Завершується розробка Національного інфраструктурного плану Білорусії, яка на сьогодні вдвічі випередила Україну за показником ВВП на душу населення.

Реалізація подібних інфраструктурних планів неможлива виключно за рахунок державних вкладень – занадто амбітні, технологічно складні і дорогі проекти в них включені. Активну участь у втіленні в життя цих проектів приймає приватний бізнес, взаємодіючи з державою на засадах державно-приватного партнерства. Залучення приватного бізнесу приносить не тільки економічний ефект: компенсує відсутні фінансові кошти, демонструє більш високу порівняно з публічною владою ефективність організації робіт і оперативність реалізації проектів.

Світовий досвід реалізації проектів на засадах державно-приватного партнерства показує, що ДПП активно використовують у країнах із розвиненою економікою. Зарубіжними дослідницькими центрами наводяться різні оцінки щодо розвитку державно-приватного партнерства. Найбільш системна інформація щодо проектів державно-приватного партнерства в країнах з економікою, що розвивається, представлена на сайті Світового банку, згідно з якою спостерігається позитивна тенденція до збільшення кількості інфраструктурних проектів, реалізованих на основі ДПП.

Згідно з дослідженнями, проведеними Світовим банком (у 2018 р.), ДПП нараховується 6 628 проектів на загальну суму інвестицій 2415,481 млн. дол. США. Кількість контрактів та обсяг

інвестицій у державно-приватне партнерство за досліджуваний період наведено на рис. 1.5.

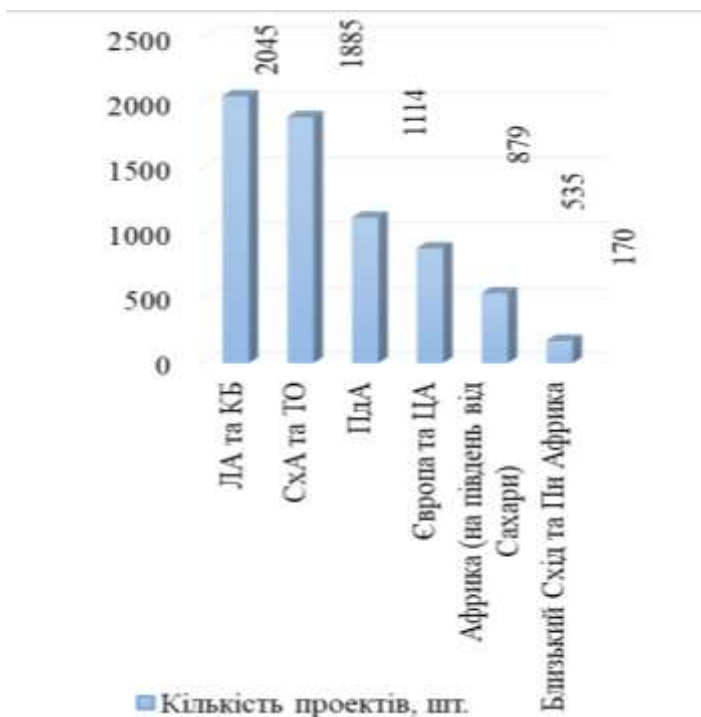


Рис. 1.5. Інфраструктурні проекти ДПП у країнах що розвиваються у 2018 році

Так, перше місце за кількістю проектів ДПП та сумою інвестованих коштів у 2018 р. займають країни Латинської Америки та Карибського басейну (табл. 1.3). Найбільш активними країнами в даному регіоні є Колумбія, Чилі, Мексика та Бразилія, які займають близько 77% інвестицій у регіон.

**Таблиця 1.3**

**Обсяг інвестицій у проекти ДПП за світовими регіонами у 2018 р.**

	<b>Кількість проектів, шт.</b>	<b>Сума інвестицій, млрд. \$</b>	<b>Частка від загально за показника, %</b>	<b>Зміни за ост. 5 років, %</b>
Латинської Америки та Карибського басейну (ЛА та КБ)	54	10,3	41	-52
Східна Азія та Тихоокеанський регіон (СхА та ТО)	17	4,1	16	154
ПдА	7	3,3	13	-66
Європа і ЦА	20	2,8	11	-50
Африка (на південь від Сахари)	15	2,6	10	-85
Близький Схід та Пн Африка	13	2,2	9	90
Всього	126	25,3	100	-55

У цілому – 54 проекти (33 – в енергетиці, 10 – на транспорті, 11 – у воді). Більшість нових інвестицій були реалізовані в Бразилії – 18 проектів, потім Чилі – 10, Перу – шість і Колумбії – п'ять. Ще 15 інвестицій були реалізовані в Гондурасі (4), Мексиці (3), Ямайці (2), Панамі (2), Уругваї (2), Сальвадорі (1) та Гватемалі (1).

Африка (на південь від Сахари) стрибнула з останнього місця на друге як регіон, який успішно заклав проекти на суму 4,1 млрд. дол. у 17 проектів, що сягає 16% від загальносвітового показника. Інвестиції відбувалися переважно за рахунок Південної Африки (REIPPP) – 16 із 17 проектів. Половина угод – це сонячні проекти на загальну суму 2,4 млрд. дол. Найбільша угода була на суму 900 млн. дол. XinaSolarOne CS у Північній Капській провінції, призначена для забезпечення енергією 90 000 домашніх господарств з екологічно чистої енергії.

У Європі та Центральній Азії було сім угод на суму \$3,3 млрд., на 65% нижче його середнього п'ятирічного показника (9,4 млрд. дол.). Частка проектів Європи та Центральної Азії від

загальносвітового показника становила 13% у I півріччі 2015 р., приблизно так само, як і в I півріччі 2014 р. Туреччина реалізувала найбільшу кількість проектів – три із семи, також їй вдалося захопити 52% регіональних капіталовкладень. Вірменія, Грузія, Литва та Російська Федерація мали по одному проекту. Два з них були у сфері транспорту, чотири – в енергетиці, один проект на суму 562 млн. дол. – облігації продажу Namitabat природного газу електростанції комбінованого циклу.

Східна Азія та Тихоокеанський регіон були четвертими за величиною проектів ДПП – залучено 2,8 млрд. дол. в 20 проектах. Китай мав 11 з 20 проектів на суму 328 млн. дол., із них чотири проекти – інвестиції в енергетику та сім – у воду. Потім Таїланд – чотири проекти, Філіппіни – три, а в Індонезії та Лаосі – по одному. За секторами інвестиції були переважно в енергетику – 12 проектів; воду – сім; транспорт – один. П'ятнадцять проектів досягли фінансового закриття в Південній Азії, що становить 10% від загальної суми інвестицій. В Індії було більшість нових проектів – 10; чотири – у Пакистані, один – у Непалі.

На Близькому Сході та в Південній Африці було профінансовано 11 угод на загальну суму 2,2 млрд. дол., переважно це сонячні проекти в Марокко і Йорданії. Марокко дві угоди склали 81% (2,2 млрд. дол.), решта вісім сонячних угод, сім з яких були комплексно профінансовані та названі «сім сестер», були в Йорданії. Один вод-ний проект Gabalal Asfar Water Treatment Plant Phase закритий в Єгипті в якості управління і договору оренди терміном на чотири роки.

Загалом, можна прослідкувати позитивні тенденції розвитку ДПП на світовій арені.

У табл. 1.4. наведено інформацію про результати здійснення ДПП в Україні на 1 липня 2018 року в розрізі областей.

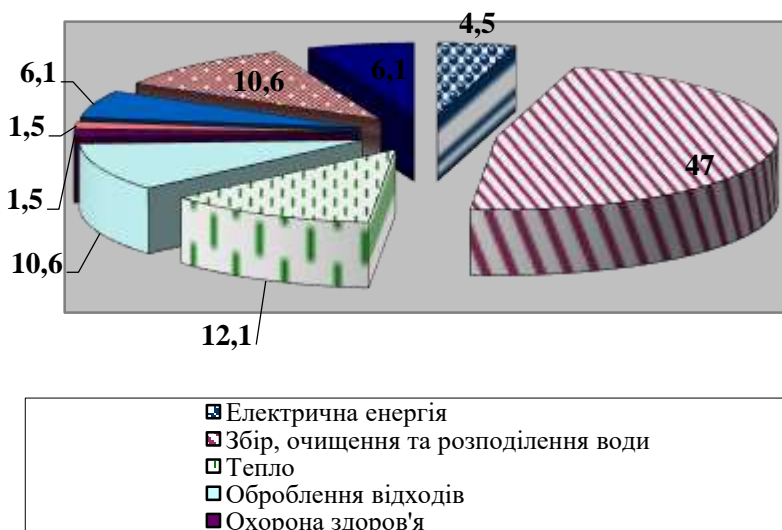
**Таблиця 1.4**

**ДПП за областями України на 1 півріччя 2018 року [15]**

№ з/п	Область	Концесія	Спільна діяльність	Договір ДПП	Разом
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
1	Донецька	2	2	0	4
2	Житомирська	0	1	0	1
3	Закарпатська	4	5	0	9
4	Запорізька	4	0	0	4
5	Івано-Франківська	1	0	0	1
6	Київська	10	0	0	10
7	Кіровоградська	0	1	0	1
8	Луганська	1	0	0	1
9	Львівська	3	1	0	4
10	Миколаївська	14	1	0	15
11	Одеська	0	6	0	6
12	Полтавська	0	5	0	5
13	Харківська	1	0	0	1
14	Херсонська	1	1	0	2
15	Хмельницька	0	0	1	1
16	Чернігівська	0	1	0	1
<b>Разом</b>		<b>41</b>	<b>24</b>	<b>1</b>	<b>66</b>

Структуру та кількість проектів державно-приватного партнерства в Україні за сферами господарської діяльності подано на рис. 1.6.

З таблиці 1.4 та рис. 1.6 можна зробити висновок, що в Україні ДПП знаходиться на зародковому етапі. Для переходу на більш високий рівень розвитку державно-приватного партнерства потрібно подолання недовіри, яка поки що існує між бізнесом і державним сектором.



**Рис. 1.6. Структура проектів державно-приватного партнерства в Україні за сферами господарської діяльності**

За даними міжнародної статистики, в Європейському Союзі (ЄС) у першому півріччі 2016 року 40 проектів ДПП загальною вартістю 7,8 млрд. євро дійшли до стадії фінансового закриття. Порівняно з першим півріччям 2015 року приріст склав 72 %, 9 країн завершили мінімум по одному проекту ДПП [112]. Серед найбільш відомих завершених проектів ДПП слід зазначити будівництво трьох автомобільних магістралей A355 у Франції, A94 – у Німеччині і D4 / R7 – у Словаччині, а також розроблену систему навчання льотчиків «Фаза II» у Великобританії. Ці проекти у вартісному вираженні склали 45 % від загальної вартості проектів ДПП в першому півріччі 2016 року.

В таблиці 1.5 наведено інформацію про здійснення проектів ДПП в Європейському Союзі 2018 р. з деталізацією кількості проектів, їхньою загальною вартістю, а також внеском ЄС у вартісному та відсотковому вимірі.

**Таблиця 1.5.**

**ДПП у країнах Європейського союзу у 2018 році**

<b>Країна ЄС</b>	<b>Кількість проектів</b>	<b>Загальні витрати, млн євро</b>	<b>Внесок ЄС, млн євро</b>	<b>Відсоток внеску ЄС</b>
1	2	3	4	5
Греція	8	6 806	3 301	58.53 %
Португалія	3	2 379	564	10.00 %
Франція	21	9 856	324	5.74 %
Іспанія	4	2 422	311	5.51 %
Польща	4	388	272	4.82 %
Німеччина	14	2 147	254	4.50 %
Італія	6	553	210	3.72 %
Великобританія	3	2 212	110	1.95 %
Бельгія	2	686	101	1.79 %
Ірландія	3	1 286	81	1.44 %
Литва	3	99	40	0.71 %
Словенія	10	52	36	0.64 %
Хорватія	1	331	20	0.35 %
Мальта	1	21	12	0.21 %
Естонія	1	4	4	0.07 %
<b>РАЗОМ</b>	<b>84</b>	<b>29 242</b>	<b>5 640</b>	<b>100.00 %</b>

Отже, з табл. 1.5. видно, що всього по країнах Єврозони з 2000 р. по 2017 р. реалізовано 84 проекти ДПП на суму 29242 млн євро з внеском Євросоюзу обсягом 5640 млн. євро. Найбільша кількість проектів ДПП реалізується в таких країнах: у Франції – 21, Німеччині – 14, Словенії – 10 та Греції – 8. За загальними витратами у Великобританії всього на 3 проекти витрачено 2212 млн. євро. У Португалії на 3 проекти припадає 2379 млн. євро. В Іспанії на 4 проекти спрямовано 2422 млн. євро. Водночас у Німеччині витрачено 2147 млн. євро на реалізацію 14 проектів, а у Словенії в обсязі 52 млн. євро профінансовано 10 проектів.

В ЄС ініціаторами здійснення проектів ДПП активно виступають як громадськість, так і приватний сектор. Незважаючи на жорсткі

бюджетні обмеження на державні витрати в ЄС, ДПП має потенціал для розвитку. Було виявлено, що здійснені проекти ДПП були не завжди ефективними і не забезпечували належного співвідношення ціни та якості. Значна кількість проектів ДПП не призвела до очікуваних результатів, що в грошовому вимірі склало 1,5 млрд. євро неефективних витрат, з яких 0,4 млрд. євро – це кошти фондів ЄС.

Останніми роками в країнах Євразійського економічного союзу (ЄАЕС), зокрема в Росії, Казахстані, Білорусі, Киргизстані, зростає зацікавленість і співпраця в рамках проектів ДПП як з боку публічного, так і приватного секторів. Між експертами, владою та бізнесом проходять зустрічі стосовно можливості та доцільності застосування механізмів співпраці у рамках ДПП з визначенням позитивних і негативних наслідків для всіх секторів і сфер економічної діяльності. В розвитку ДПП активну участь беруть Євразійський банк розвитку, Європейський банк реконструкції та розвитку, Міжнародна фінансова корпорація, Європейський інвестиційний банк, Європейська економічна комісія ООН, Всесвітній банк (PRIAF, WBI).

Найбільшого поширення на території України отримали проекти ДПП за моделями нових проектів і відчуження власності як такі, що є одним із найлегших механізмів отримання контролю над об'єктом власності. Замість того, щоб на рівних партнерських засадах розвивати об'єкти державної власності, держава просто поступається ними. Триває процес великої приватизації (зокрема, серед 100 держпідприємств, зокрема у транспортній галузі запланована приватизація ДП «МТП «Южний», ДП «МТП «Іллічівський», ДП «МТП «Одеський», ПрАТ «Українське Дунайське пароплавство», у хімічна промисловість – ПАТ «Суміхімпром», ПАТ «Одеський припортовий завод»).

Треба зауважити, що проблемою, яка ускладнює ДПП, є відсутність нормативної бази щодо використання майна корпоративізованих підприємств, хоча триває процес великою корпоратизації (утворено ПАТ «Укрзалізниця», ПАТ «Укрпошта»). Для цих підприємств залишається лише оренда з відповідними договорами, що є інвестиційно не привабливою для приватних інвесторів.



### **1.3. Організаційні положення бухгалтерського обліку операцій за договором концесії**

Концесія є однією з форм реалізації проектів державно-приватного партнерства, що передбачає передачу приватному партнеру – концесіонеру об'єкт державного майна (майнового) комплексу та право на здійснення певних видів господарської діяльності, що передбачає реалізації суспільних послуг.

«Концесійні угоди (договори) - широко використовувана форма ДПП (державно-приватного партнерства), при якій уряд країни направляє приватному сектору здійснення певних суспільних функцій, в обмін на певні інвестиції з боку держави. У концесійних проектах уряд замовляє представникам приватного сектору, побудувати, модернізувати або реконструювати, наприклад, певний суспільносоціальний об'єкт з метою забезпечення його подальшого якісного виробничого функціонування. Таким чином, по концесійного договору концесіонер повинен за свій рахунок звести і (або) модернізувати і (або) реконструювати позначене даним договором об'єкти; здійснювати господарську діяльність з використанням (Експлуатацією) предмета концесійного договору, а концедент повинен надати концесіонеру на термін, встановлений цим договором, юридичні та фактичні права експлуатації та володіння предмета концесійного договору для виконання необхідної господарської діяльності» [35, С. 44].

Сьогодні питання розвитку концесії та державно-приватного партнерства загалом є особливо актуальним для держави. Це обумовлено тим, що держава не в змозі в повній мірі забезпечити якість та повноту суспільних послуг, а тому передає певну їх частину в приватний сектор. Концесія в свою чергу передбачає передачу певних майнових комплексів, які пов'язанні із реалізацією суспільних послуг.

«У багатьох країнах інфраструктура для надання громадських послуг - така як дороги, мости, тунелі, в'язниці, лікарні, аеропорти, водопостачання споруди, система енергопостачання і телекомунікаційні мережі - традиційно будувалася, керувалася і обслуговувалася суб'єктами державного сектора і фінансувалася через громадські бюджетні асигнування. В деяких країнах уряди ввели в практику використання угод про договірні послуги, щоб залучити суб'єктів приватного сектора до участі в розвитку, фінансуванні, управлінні та обслуговуванні даної інфраструктури. Інфраструктура може вже існувати або може бути побудована під час дії угоди про надання послуг. Домовленість в рамках цієї роз'яснення зазвичай залучає підприємство приватного сектора (оператор) для будівництва інфраструктури, що використовується для надання громадських послуг, або її удосконалення (Наприклад, шляхом збільшення її потужностей), а також управління і обслуговування даної інфраструктури протягом певного періоду часу. Послуги оператора оплачуються протягом періоду домовленості. Домовленість регулюється контрактом, в якому обумовлюються стандарти виконання робіт, механізми регулювання цін і умови вирішення розбіжностей. Така домовленість часто описується як угоду концесійних послуг за схемами «будівництво - управління - передача», « реконструкція - управління - передача » або « держава – приватні підприємства» [141].

Відповідно реалізація проекту державно-приватного партнерства через укладання договору концесії є особливо цікавою для різних груп стейкхолдерів як на рівні органів державного управління чи державних (комунальних) підприємств, так і на рівнях приватного бізнесу і суспільних наглядців та споживачів суспільних послуг. Усе це вимагає формування якісної інформаційної платформи управління операціями за договором концесії. В даному випадку на перше місце виходить система бухгалтерського обліку, організаційно-методичні положення якого мають забезпечити генерування якісного інформаційного ресурсу для користувачів різних рівнів.

## *Розділ 1. Теоретичні положення бухгалтерського обліку операцій за договорами концесії*

---

У вітчизняній бухгалтерській науці проблеми бухгалтерського обліку операцій за договором концесії не піднімалися вітчизнами вченими. Власне як і питання обліково-аналітичного забезпечення управління проектами державно-приватного партнерства. Фундаментом розвитку організаційних положень бухгалтерського обліку операцій за договором концесії стали праці вітчизняних вчених докторів наук за спеціальністю 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності), зокрема: В.В. Євдокимова, О.М. Петрука, С.Ф. Легенчука в частинні формування теоретичного підґрунтя розвитку бухгалтерського обліку; І.В. Орлов, О.В. Мельниченко, О.І. Пелипенко, Н.І. Петренко, В.В. Сопко – в частинні розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та контролю зобов'язань; А.В. Янчев, Л.Г. Ловінська, Н.А. Остап'юк, М.Р. Лучко, Т.Є. Кучеренко, П.Я. Хомин - в частинні розвитку елементів методу бухгалтерського обліку; В.Б. Моссаковський, Н.Л. Правдюк, Ткаченко М.Н, Л.В. Нападівська, С.В. Гушко, А.В. Шайкан, С.А. Кузнецова, О.М. Брадул, М.В. Задорожний, В.Г. Гетьман, З.В. Гуцайлюк, Р.О. Костирко, М.В. Корягін, Н.О. Лоханова, М.А. Проданчук - в частинні розвитку організації та методології різних видів бухгалтерського обліку; Д.О. Грицишен, Т.О. Тарасова, О.О. Осадча - в частинні розвитку обліково-аналітичного забезпечення управління сталим розвитком підприємств.

Питання організації бухгалтерського обліку, що є вкрай важливим та найбільш динамічним питання в розвитку науки про бухгалтерський облік досліджувалися такими вченими як: Г.І. Ляхович, С.В. Івахненков, Я.В. Олійник, С.В. Свірко, М.М. Шигун, В.А. Шпак, Т.Ф. Плахтій, А.П. Дикий, В.М. Рожелюк, Л.С. Скаун. Усі зазначенні вчені здійснили беззаперечний вклад в розвиток організації бухгалтерського обліку, проте поза їх увагою залишилася сукупність операцій пов'язаних з виконанням умов договору концесії.

«Загалом, залучення інвестиційних коштів у сферу державного та комунального господарства досягається завдяки використанню різноманітних концесійних схем. Одна від одної ці концесійні схеми

відрізняються особливістю будови концесійного договору, що проявляються у визначенні об'єкту договору, розподілі прав та обов'язків сторін договору та інших характерних специфічних умовах договору. Так, на теперішній час переважно використовуються такі види концесійних договорів: BOT, BOOT, ROT, ROOT, BTO, BOO, BOMT, BLT тощо. Нерідко вони, поєднуючись між собою, створюють новий вид договорів концесії. У чинному українському законодавстві переважно використовуються у певному поєднанні концесійні схеми BOT (Build, Operate, Transfer – будівництво, експлуатація/управління, передача), ROT (Rehabilitate, Operate, Transfer – реконструкція, експлуатація/управління, передача) та BTO (Build, Transfer, Operate – будівництво, передача, експлуатація/управління). Проте, у найближчому майбутньому планується удосконалити українське законодавство у частині концесій, що зможе значно розширити використання концесійних схем в Україні» [177, С. 1042].

«Особливістю даних угод на надання послуг є характер громадського обслуговування зобов'язання, прийнятого оператором. Державна політика спрямована на послуги, пов'язані з інфраструктурою, яка буде надана громадськості, незалежно від ідентичності боку, яка надає послуги. Угода на подання послуг на контрактній основі зобов'язує оператора надавати громадськості послуги від імені суб'єкта державного сектора. Інші загальні риси:

- сторона, яка пропонує угоду на надання послуг (надавач) є суб'єктом державного сектора, включаючи державний орган або суб'єкт приватного сектора, якому передається відповідальність за надання послуг;

- оператор несе відповідальність за здійснення, принаймні, частини управління інфраструктурою і відповідних послуг і діє не просто як агент від імені надавача;

- контракт встановлює вихідні ціни, що стягуються оператором, і регулює перегляд цін протягом періоду дії угоди на надання послуг;

- оператор зобов'язаний передати інфраструктуру претенденту в зазначеному стані в кінці періоду дії угоди, за невелику винагороду або без приросту винагороди, незалежно від того, яка зі сторін спочатку фінансувала його» [141].

Основними питаннями організації бухгалтерського обліку за договором концесії є: налагодження зв'язків між концесіодавцем – державним партнером та концесіонером – приватним партнером; ідентифікація об'єктів бухгалтерського обліку операцій за договорами концесії; визначення форм організації та ведення бухгалтерського обліку в концесіонера; формування системи документування за операціями за договорами концесії; формування облікової політики в частині операцій за договором концесії; розвиток робочого плану рахунків в розрізі об'єктів, пов'язаних із виконанням умов договору концесії. Проведемо дослідження за зазначеними напрямками.

**Налагодження зв'язків між концесіодавцем – державним партнером та концесіонером – приватним партнером.**

Налагодження інформаційних зв'язків є вкрай важливим для встановлення сукупності об'єктів облікового відображення та виконання умов концесійного договору. Дані інформаційні зв'язки налагоджуються ще з оголошення концесійного конкурсу. Адже, «однією із рис законодавчого регулювання концесійних правідносин є те, що сторони договору концесії мають право визначити зміст договору на основі типового договору, від змісту якого сторони не можуть відступати, але мають право конкретизувати його умови. Укладання договору концесії передусе проведення концесіодавцем концесійного конкурсу, за результатами якого визначається переможець конкурсу, з яким укладається концесійний договір. Положення про проведення концесійного конкурсу та укладення концесійних договорів на об'єкти права державної та комунальної власності, які надаються у концесію, затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 12 квітня 2000 р. № 642. У свою чергу рішення про надання концесії на об'єкти права комунальної власності за результатами

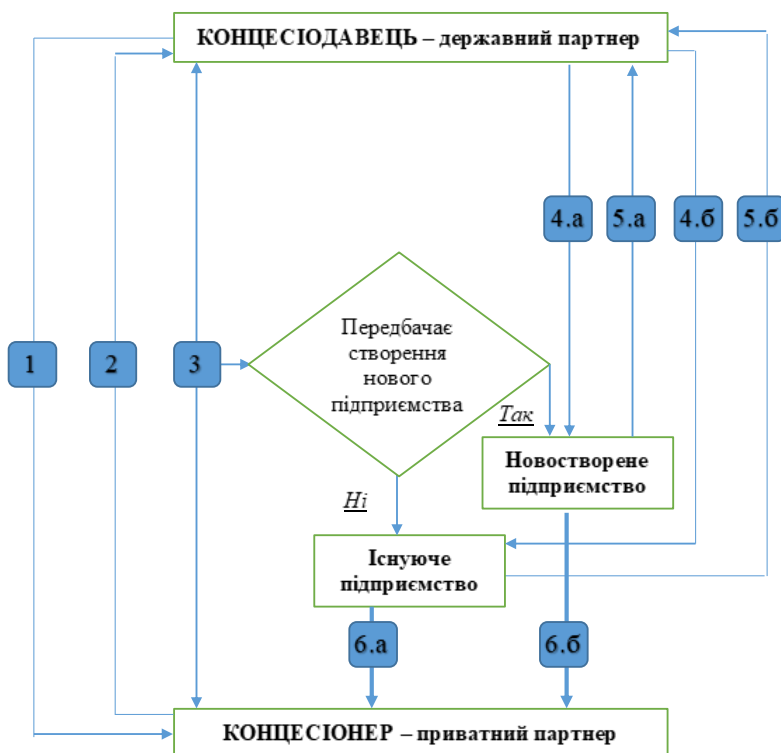
концесійного конкурсу приймає уповноважений орган місцевого самоврядування» [143, С. 31].

Відповідно між державним партнером – концесіодавцем («концесіодавець - орган виконавчої влади або відповідний орган місцевого самоврядування, уповноважений відповідно Кабінетом Міністрів України чи органами місцевого самоврядування на укладення концесійного договору» [55]) та приватним партнером – концесіонером («концесіонер – суб'єкт підприємницької діяльності, який відповідно до цього Закону на підставі договору отримав концесію. На стороні концесіонера можуть виступати декілька осіб; претендент - фізична або юридична особа (суб'єкт підприємницької діяльності), резидент або нерезидент, який подав заявку на участь у концесійному конкурсі» [55]) виникає сукупність, зв'язків які можна представити у вигляді інформаційної моделі.

Характеристика зазначеної інформаційної моделі проявляється в наступних положеннях:

- першим етапом розвитку зв'язків між приватним та державним партнером є участь потенційного приватного партнера в концесійному конкурсі. Законодавством передбачено, що «концесійний конкурс - процедура, встановлена цим Законом та іншими нормативно-правовими актами, згідно з якою певний претендент визнається переможцем у концесійному конкурсі» [55]. В цілому концесійний конкурс має наступну структуру (рис. 2.1).

- основою формування взаємозв'язків в системі управління державно-приватним партнерством, що реалізується через концесію, є концесійних договір. Відповідно до закону України про концесії «договір концесії (концесійний договір) - договір, відповідно до якого уповноважений орган виконавчої влади чи орган місцевого самоврядування (концесіодавець) надає на платній та строковій основі суб'єкту підприємницької діяльності (концесіонеру) право створити (побудувати) об'єкт концесії чи суттєво його поліпшити та (або) здійснювати його управління (експлуатацію) відповідно до цього Закону з метою задоволення громадських потреб» [55].



1. Оголошення конкурсу на участь в проєкті державно-приватного партнерства, що реалізується 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. 2.1. Інформаційна модель взаємодії між концесіодавцем та концесіонером**

Розділ 1. Теоретичні положення бухгалтерського обліку операцій за договорами концесії

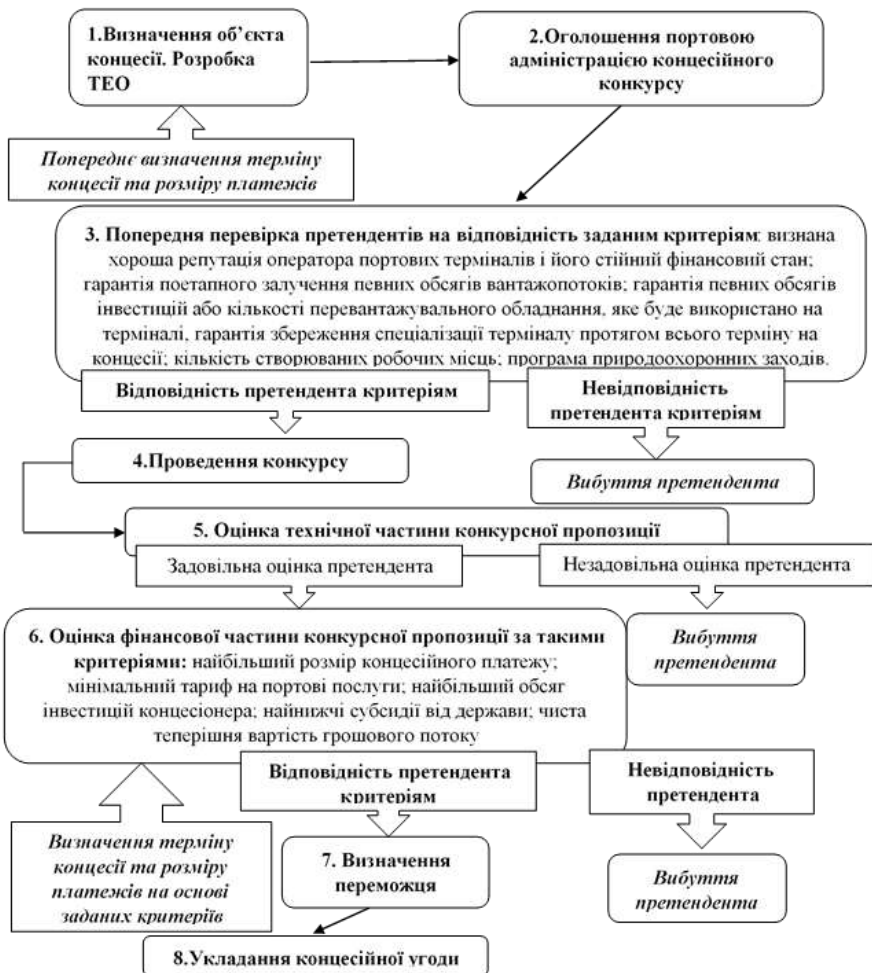


Рис. 2.2. Загальна схема проведення концесійного конкурсу [110]

Особливістю договірному процесу концесії є встановлення можливості приватного партнера здійснювати відповідні види господарської діяльності, які передбаченні законодавством. У випадку



відсутності права на здійснення відповідного виду діяльності приватний партнер – концесіонер має отримати ліцензію, адже дане положення включено до істотних умов договору. «Договір концесії набирає юридичної сили з моменту досягнення угоди між сторонами з усіх істотних умов і з моменту надання йому письмової форми, тобто з моменту підписання договору між обома сторонами. У разі, якщо об'єктом концесії є об'єкт права приватної власності, орган, уповноважений укладати концесійний договір в установленому Кабінетом Міністрів України порядку, повідомляє про укладання такого договору Фонд державного майна України, який веде реєстр концепційних договорів. Порядок ведення такого реєстру визначається Положенням про реєстр концепційних договорів, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 18 січня 2000р. №72. Як встановлено у ст.14 Закону, у разі, якщо об'єктом концесії є об'єкт права комунальної власності, орган, уповноважений укласти концесійний договір в установленому Кабінетом Міністрів України порядку, реєструє такий договір у виконавчому органі відповідної ради та повідомляє Фонд державного майна України про укладання такого концесійного договору. Порядок ведення обліку концесійних договорів, укладених органами місцевого самоврядування, визначається Кабінетом Міністрів України. Умови концесійного договору є чинними на весь строк його дії, навіть в випадках, коли після його укладання законодавчими актами встановлено правила, які погіршують становище концесіонера. У цьому випадку концесіонер позбавлений права на оскарження в судовому порядку дій та змін договору зі сторони концесіодавця, навіть за умови повного виконання своїх суспільних зобов'язань» [110].

- початковим бізнес-процесом концесійної діяльності є приймання передача об'єкту концесії. Відповідно до законодавства «об'єктами права державної чи комунальної власності, які надаються у концесію, є: майно підприємств, їхніх структурних підрозділів, що є цілісними майновими комплексами або системою цілісних майнових комплексів, яке використовується для забезпечення завершеного

циклу виробництва продукції (робіт, послуг) у сферах діяльності, що визначені частинами другою і третьою цієї статті; об'єкти незавершеного будівництва та законсервовані об'єкти, які можуть бути добудовані з метою їх використання для надання послуг по задоволенню громадських потреб у сферах діяльності, що визначені частинами другою та третьою цієї статті; спеціально збудовані об'єкти відповідно до умов концесійного договору для задоволення громадських потреб у сферах діяльності, що визначені частинами другою та третьою цієї статті» [55]. Зауважимо, що процедура передачі майнового комплексу залежить від того створене нове підприємство для здійснення концесійної діяльності чи суспільні послуги буде реалізовувати існуючий суб'єкт господарювання. В даному випадку виникає проблема щодо облікового відображення, адже діючою системою бухгалтерського обліку не передбачено ні первинних документів, ні рахунків для відображення прийому передачі об'єкту концесії. Крім того виникає проблема у вартісній оцінці об'єкту концесії, за умови, що передається цілісний майновий комплекс. Проблематичні бухгалтерської оцінки та відображення на рахунках полягає не стільки у відображення об'єкту необоротних активів скільки можливого незавершеного виробництва чи будівництва, оцінки необоротних активів, оцінки можливих дебіторської та кредиторської заборгованості. Саме тому в даному аспекті важливою складовою є ідентифікація усіх можливих об'єктів бухгалтерського обліку на етапі передачі об'єкту концесії. В свою чергу порядок облікового відображення буде відрізнятися на новоствореному підприємстві та уже існуючому. Зауважимо, що об'єкт концесії не весь строк дії концесійного договору залишається у комунальній або державній власності, тобто право власності не переходить концесіонеру, а також, майно яке створене в результаті виконання умов договору також залишається в державній та комунальній власності. Право власності за майном, що придбано концесіонером для виконання умов концесійного договору, залишається за приватним партнером, тобто концесіонером.

- для державного партнера укладання концесійного договору передбачає припинення діяльності державного або комунального підприємства. Так, процедура припинення діяльності комунального або державного підприємства, що передається у концесію, відбувається шляхом ліквідації. Особливістю є лише порядок найму на роботу працівників ліквідованого державного чи комунального підприємства. Так, вітчизняним законодавством передбачено, що за працівниками залишаються усі права, які при звільненні у зв'язку із змінами організації виробництва та праці. Єдине, що варто зазначити, обов'язком концесіонера є максимальне використання наявного трудового потенціалу для здійснення концесійної діяльності. Тобто, по максимуму заключити трудові договори з працівниками ліквідованого підприємства.

- при здійсненні концесійної діяльності основним об'єктом взаємозв'язку між державним та приватним партнером є концесійні платежі. Законом України про Концесії передбачено наступне тлумачення концесійних платежів: «концесійні платежі - плата, обумовлена у концесійному договорі, яку вносить концесіонер за право створення (будівництва) та (або) управління (експлуатації) об'єктів, що надаються в концесію» [55]. Порядок нарахування концесійних платежів їх сплати та облікового відображення буде представлено в параграфі 3.1.

- основною метою концесійного договору є модернізація об'єкту концесії та надання суспільних послуг. Дані питання є особливо важливими для організації системи бухгалтерського обліку. Саме тому в даному випадку є потреба в трансформації плану рахунків та системи документообігу.

Таким чином, нами надано загальну характеристику реалізації державно-приватного партнерства на основі концесії. Розроблена інформаційна модель взаємодії між концесіодавцем 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.

### **Ідентифікація об'єктів бухгалтерського обліку операцій за договорами концесії.**

«Бухгалтерський облік і фінансова звітність як генератори обліково-економічної інформації потребують для управління і безпеки бізнесу розв'язання завдань підвищення їх достовірності, аналітичності, доречності та оперативності» [119, С. 18]. Відповідно, для забезпечення якісних властивостей інформаційних ресурсів, що генеруються системою бухгалтерського обліку, важливе значення набуває ідентифікація об'єктів та їх властивостей, що є основою їх подальшої оцінки та відображення на рахунках.

Особливий вплив на структуру та властивості об'єктів бухгалтерського обліку операцій за договорами концесії чинить галузева специфіка, тобто сфера реалізації проекту державно-приватного партнерства. «Досить цікавими є плани уряду щодо використання концесії саме у морській галузі. Так, згідно з постановою Кабінету Міністрів України від 15 жовтня 2012 року №1055 «Деякі питання надання в концесію об'єктів державної власності» 18 морських портів України можуть передаватися в концесію з можливістю реалізації декількох концесійних проектів у кожному порту. До цього переліку входить найбільші порти України у тому числі: Державне підприємство «Одеський морський торговельний порт»; Державне підприємство «Миколаївський морський торговельний порт»; Державне підприємство «Іллічівський морський торговельний порт»; Державне підприємство «Херсонський морський торговельний порт»; Державне підприємство «Ізмаїльський морський торговельний порт» [53]. Таким чином, бухгалтерський облік операцій за концесійним договором має галузеву специфіку. Це в першу

чергу проявляється на структурі та властивостях об'єктів бухгалтерського обліку й відповідно формуванні інформаційного простору управління ними та концесійною діяльністю загалом.

В цілому структура системи бухгалтерського обліку переставлена з об'єктів, які складають господарську діяльність та, які забезпечують господарську діяльність. До першої групи належать бізнес-процеси, що складають господарську діяльність, а враховуючи об'єкт дослідження ті бізнес-процеси, що обумовленні умовами концесійного договору. До другої групи об'єктів бухгалтерського обліку належать ресурси, що отримані концесіонерами, знаходяться в його власності, або придбанні концесіонером для забезпечення виконання умов договору.

В цілому зважаючи на специфіку концесії є потреба у формуванні структури системи об'єктів бухгалтерського обліку, яка б враховувала наступні особливості:

- по-перше, групування об'єктів бухгалтерського обліку за етапами формування та реалізації проекту державно-приватного партнерства у формі концесії. Зокрема є потреба у визначенні специфічних об'єктів облікового відображення на етапах: організації концесійної діяльності приватним партнером, що передбачає створення нового підприємства або розширення господарської діяльності існуючого; приймання-передачі об'єкту концесії від державного або комунального підприємства до концесіонера; модернізація об'єкту концесії, що є обов'язковою умовою укладання концесійного договору; надання суспільних послуг, що пов'язано із експлуатацією та утриманням об'єкту концесії;

- по-друге, ідентифікація об'єктів бухгалтерського обліку в розрізі основних бізнес-процесів реалізації проекту державно-приватного партнерства у формі концесії. Даними бізнес-процесами є модернізація об'єкту концесії, придбання ресурсів, виробництво та реалізація суспільних послуг, розподіл фінансових результатів та сплата концесійних платежів. Кожен бізнес-процес, має свої особливості, що проявляється на економічних, правових та фізичних

властивостях об'єктів, які в свою чергу мають бути відображенні в обліковій інформації;

- по-третє, ідентифікація витрат та доходів, що виникають на відповідних етапах реалізації поєтку державно-приватного партнерства у формі концесії. Дані об'єкти є особливо важливими з позиції подальшої аналітичної оцінки ефективності реалізації концесійного договору. Адже впливають на результативність операцій за договорами концесії та впливають як на ефективність та якість суспільних послуг та і фінансових результатів та економічних вигід, що отримує приватний партнер – концесіонер;

- по-четверте, ідентифікація об'єктів та їх властивостей в розрізі класифікаційних ознак, які передбаченні планом рахунків бухгалтерського обліку. Це є вкрай важливим для облікового відображення операцій за договорами концесії. «Треба зауважити, що ані План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 290, ані Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291, не містять окремого рахунка і, відповідно, інструкцій щодо його використання для обліку об'єктів концесії» [79]. Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачено наступні класи рахунків, кожен з яких тим чи іншим чином пов'язаний із концесійною діяльністю: необоротні активи, запаси, кошти, розрахунки та інші активи, власний капітал та забезпечення зобов'язань, довгострокові зобов'язання, поточні зобов'язання, доходи і результати діяльності, витрати за елементами, витрати діяльності, позабалансові рахунки.

Усе зазначене лягає в наступну структуру об'єктів бухгалтерського обліку, що представлено в табл. 1.6.

*Розділ 1. Теоретичні положення бухгалтерського обліку операцій за договорами концесії*

**Таблиця 1.6.**

**Структура та характеристика системи об'єктів бухгалтерського обліку операцій за договорами концесії**

Етап реалізації концесійного договору	Характеристика об'єктів бухгалтерського обліку	Об'єкти які складають концесійну діяльність	Об'єкти, які забезпечують концесійну діяльність
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
<i>1. Приймання-передача об'єкту концесії</i>	Сукупність операцій з передачі майна державного чи комунального підприємства приватному партнеру – концесіонеру	- операції з приймання-передачі об'єктів основних засобів; - операції з приймання-передачі запасів; - операції з приймання-передачі незавершеного виробництва	- необоротні матеріальні та нематеріальні активи; - оборотні активи в тому числі незавершене виробництво
<i>2. Модернізація об'єкту концесії</i>	Сукупність операцій з модернізації майнового комплексу в цілому або його окремих компонентів	- операції з придбання оборотних та необоротних активів для ремонту, модернізації та поліпшення об'єктів необоротних активів або цілісного майнового комплексу; - операції з модернізації цілісного майнового комплексу або його складових; - операції з ремонту та поліпшення окремих складових об'єкту концесії	- придбанні оборотні та необоротні активи для модернізації, поліпшення та ремонту цілісного майнового комплексу або його складових; - капітальні витрати пов'язані з модернізацією та поліпшенням цілісного майнового комплексу або його складових

*Розділ 1. Теоретичні положення бухгалтерського обліку операцій за договорами концесії*

Продовження табл. 1.2.

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
<i>3. Підготовка та реалізація суспільних послуг</i>	Сукупність операцій з придбання, виробництва та реалізації суспільних послуг, що передбачені із експлуатацією та утриманням об'єкту концесії	- операції з придбання запасів для забезпечення виробництва та реалізації суспільних послуг; - виробництво та реалізація суспільних послуг (витрати, доходи та фінансові результати)	- оборотні та необоротні активи, знос; - суспільна послуга (виробнича собівартість)
<i>4. Утримання об'єкту концесії</i>	Операції з утримання та експлуатації об'єкту концесії в стані, що передбачено концесійним договором	- поточний ремонт складових цілісного матеріального комплексу (витрати); - операції з утримання цілісного майнового комплексу в належному стані (витрати)	- необоротні активи як складові цілісного майнового комплексу
<i>5. Розподіл фінансових результатів</i>	Операції з формування та розподілу фінансових результатів	- доходи та витрати від здійснення концесійної діяльності; - фінансові результати від здійснення концесійної діяльності; - нерозподілені прибутки та непокриті збитки концесійної діяльності	-

В цілому характеризуючи зазначені в таблиці положення варто надати характеристику наступним групам об'єктів:

- необоротні активи. Концесіонер в системі бухгалтерського обліку має відобразити необоротні активи: які отримані в результаті



концесії тобто об'єкт концесії; основні засоби, що є у його власності та придбані до укладання концесійного договору; основні засоби, що придбані концесіонером в період реалізації концесійного договору для забезпечення виконання його умов;

- оборотні активи. За умови активної діяльності державного підприємства, цілісний майновий комплекс, якого передано в концесію, концесіонер може отримати, ще й відповідні види запасів, для забезпечення безперебійного надання суспільних послуг. Наприклад, коли в концесію передається система водопостачання чи тепlopостачання є потреба в безперервному процесі водопостачання та тепlopостачання як для населення так і для підприємств;

- незавершене виробництво. Якщо державне чи комунальне підприємство, яке припиняє свою діяльність в результаті концесії, має незавершене виробництво, підприємство концесіонер має прийняти його на баланс та перед тим провести інвентаризацію, адже в подальшому це вплине на безперебійність виробництва та реалізації суспільних послуг, що передбачені концесійним договором;

- незавершене будівництво. Державне та комунальне підприємство, що ліквідується в результаті концесії може мати на балансі незавершене будівництво, яке в результаті концесії має завершити концесіонер. В такому випадку необхідно створити фахову інвентаризаційну комісію для забезпечення достовірної оцінки вартості незавершеного будівництва та його відображення в балансі концесіонера. Дане питання є вкрай важливим для реалізації умов концесійного договору.

### **Визначення форм організації та ведення бухгалтерського обліку у концесіонера.**

Організація бухгалтерського обліку операцій за договорами концесії є вкрай складною та важливою на усіх етапах формування та реалізації проекту державно-приватного партнерства у формі концесії. Сьогодні організація бухгалтерського обліку є вкрай

важливою як для операцій за договорами концесії, так і в цілому для суб'єктів господарювання, адже даний процес впливає на якісні властивості інформаційних ресурсів, що генеруються системою бухгалтерського обліку.

«Для того, щоб бухгалтерський облік міг забезпечити реалізацію поставлених перед ним завдань його необхідно належним чином організувати. Слід зазначити, що не можна настільки складну систему як бухгалтерський облік організувати виходячи з досвіду сформованих стереотипів, коли вона залежить від знань і умінь окремих працівників, а також особливостей функціонування підприємства. Недооцінка організаційного аспекту обліку тягне за собою, як правило, неузгодженість між системою інформації та системою управління підприємством» [30, С. 658].

Вітчизняна дослідниця проблем бухгалтерського обліку Васільєва Л.М. під організацією розуміє «один із найбільш відповідальних етапів створення підприємства та підготовки його до ефективної діяльності. Для того, щоб процес організації бухгалтерського обліку відбувся, потрібно щоб власник підприємства застосував заходи, які були б направлені на забезпечення реєстрації фактів господарського життя, їх узагальнення з метою отримання необхідної інформації для складання звітності та прийняття управлінських рішень. Провести свої заходи він може лише через головного бухгалтера, якому делегує відповідні повноваження» [29].

Згідно із законодавством основними формами організації системи бухгалтерського обліку на підприємстві є:

- 1) введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;
- 2) користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;
- 3) ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою;

4) самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства (ця форма організації бухгалтерського обліку не може застосовуватися на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватися, та в бюджетних установах) [122].

Підприємство концесіонер може застосовувати будь-яку із зазначених форм організації бухгалтерського обліку. Проте, для операцій за договорами концесії, є важливим не стільки організація бухгалтерського обліку на підприємстві скільки організація операцій з приймання передачі об'єкту, формування робочого плану рахунків та системи документування.

На етапі приймання-передачі об'єкту концесії організація бухгалтерського обліку операцій за договорами концесії має відповідати наступним положенням:

- організації спільної комісії з приймання передачі об'єкту концесії в частині необоротних та необоротних активів, незавершеного будівництва та виробництва;

- призначення матеріально-відповідальних осіб за об'єктами концесії;

- визначення відповідальних осіб за зберігання первинної документації про об'єкти концесії;

- створення комісії щодо оцінки об'єктів, що передбаченні концесійним договором;

- обрання підходу до формування робочого плану рахунків для приймання передачі об'єкту концесії та забезпечення відповідного документообігу;

При організації бухгалтерського обліку операцій з реалізації проекту концесії дана система має відповідати уже існуючій специфіці організації бухгалтерського обліку на існуючому підприємстві, або ж врахувати праві економічні та галузеві особливості проекту державно-приватного партнерства через створення нового підприємства. У першому варіанті організація системи бухгалтерського обліку має передбачити

особливості застосування робочого плану рахунків та налагодження відокремленої системи документування господарських операцій. Щодо обрання форми організації бухгалтерського обліку варто враховувати обсяги діяльності концесіонера та безпосередньо операцій за операціями концесії.

**Розвиток робочого плану рахунків в розрізі об'єктів, пов'язаних із виконанням умов договору концесії.**

Визначенні вище особливості структури системи об'єктів бухгалтерського обліку проявляють в специфіці робочого плану рахунків які механізму застосування рахунків та подвійного запису як елементів методу бухгалтерського обліку. Зауважимо, що сьогодні є потреба в розробці рекомендації не лише з удосконалення робочого плану рахунків, але й формування напрямів трансформації системи регулювання та плану рахунків загалом. Це обумовлено тим, що діюча інструкція із застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій не в повній мірі відповідає вимогам сучасності.

Крім того, формування робочого плану рахунків бухгалтерського обліку є ще й складовою організації бухгалтерського обліку операцій за концесійними договорами.

Зважаючи на специфіку концесії, та потреби формування інформації для управління окремим видом господарської діяльності, підприємство-концесіонер, має обрати один із наступних напрямів формування робочого плану рахунків:

- формування окремого робочого плану рахунків бухгалтерського обліку, за умови, що договір концесії передбачає створення нового підприємства для реалізації проекту державно-приватного партнерства.

- формування відокремленої системи рахунків бухгалтерського обліку через виділення аналітичних рахунків, для обліку об'єктів, що пов'язанні із концесійною діяльністю.

- виділення аналітичних рахунків лише за окремими об'єктами бухгалтерського обліку, що повзанні лише з обліковим відображенням об'єкту концесії.

Застосування при організації бухгалтерського обліку зазначених напрямів формування робочого плану рахунків представлено в параграфі 2.3.

Питання організації документування та обґрунтування напрямів реквізитного розширення первинних документів за операціями з реалізації концесійного договору буде представлено в розрізі роблених підходів до методики облікового відображення окремих об'єктів в наступних параграфах.

Таким чином, нами 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'язанні із концесійною діяльністю; в) виділення аналітичних рахунків лише за окремими об'єктами бухгалтерського обліку, що повзанні лише з обліковим відображенням об'єкту концесії.

### **Висновки до 1-го розділу**

1. 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-приватних партнерства є концесія, оренда, спільна діяльність. В роботі обґрунтовано причини виникнення державно-приватного партнерства та її 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).

2. Важливою з позиції розвитку суспільних послуг та виконання функцій держави з забезпечення їх якості є концесія. Концесія є найбільш поширенішою 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 визначає систему облікового відображення операцій за договорами концесії.

3. Для забезпечення розвитку організаційних положень бухгалтерського обліку операцій за договорами концесії в роботі було розроблено інформаційна модель взаємодії між суб'єктами концесійного договору: концесієдавцем – державним партнером та концесіонером – приватним партнером. 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.

4. Обґрунтовано структуру системи 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.

## **РОЗДІЛ 2**

### **РОЗВИТОК БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ОБ'ЄКТІВ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ОТРИМАНИХ В КОНЦЕСІЮ**

#### **2.1. Механізм відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з приймання та передачі об'єкту концесії за умови їх відображення в балансі концесіонера**

Рахунки бухгалтерського обліку є найбільш важливим елементом методу бухгалтерського обліку, що характеризує подвійну природу останнього. Без рахунків важко взагалі уявити струнку та динамічну систему бухгалтерського обліку, яка направлена на генерування якісного інформаційного ресурсу про господарську діяльність. За допомогою рахунків бухгалтерського обліку формується економічна дійсність в розрізі різних сфер економічної активності суспільства. Зарубіжний вчений Білов В.Д. досить влучно охарактеризував місце рахунків в системі бухгалтерського обліку: «все бухгалтерське знання обертається близько одного центрального поняття - рахунки; тим часом спробуйте точно, строго визначити це основне поняття, і я впевнений, що не тільки більшість з вас, але і багато хто з вельми поважних бухгалтерів утруднився дати відповідь» [44, С. 51].

Особливо важливою є процедура формування інформації про концесійну діяльність, адже даний вид діяльності є суспільно значимим. Рахунки тут відіграють роль інструменту формування інформації про об'єкти, що стосуються реалізації державно-приватного партнерства у формі концесії. Формування робочого плану рахунків є особливо важливою з позиції врахування усіх властивостей об'єкту щодо яких є зацікавленість внутрішніх та зовнішніх користувачів.

Зауважимо, що для операції за договорами концесії актуалізується питання не лише робочого плану рахунків, але загалом реформування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і



організацій. Це обумовлено тим, що діючим планом рахунків не передбачено процедури постановки об'єкту концесії на баланс, не визначено порядку відображення на рахунках відображення операцій з виконання умов договору концесії.

Усе вище зазначене актуалізує дослідження проблем трансформації плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій як інструменту регулювання бухгалтерського обліку та формування робочого плану рахунків як складової організації бухгалтерського обліку операцій за договорами концесії.

Проблеми розвитку рахунків бухгалтерського обліку піднімалися вітчизняними та зарубіжними вченими зокрема: А. Кузьмінський, М.Т. Білуха, Б.І. Валуєв, К.П. Боримська, Д.О. Грицишен, В.В. Євдокимов, С.В. Свірко, С.Ф. Легенчук, Л.В. Гнилицька, К.В. Безверхий, І. Жолнер, Л. Ловінська, С. Малькевич, С. Модеров, О. Петрук, А. Черкай, М. Штейнман. Вченими визначено як напрями розвитку теорії рахунків та плану рахунків, так і формування напрямів їх трансформації для забезпечення практики в розрізі різних об'єктів та цілей формування облікової інформації.

Рахунки бухгалтерського обліку мають багатовікову історію. При чому вивчаючи рахунки в ретроспективі варто наголосити, що даний елемент методу бухгалтерського обліку є цікавим як для теоретиків так і практиків. «Практика бухгалтерського обліку (рахівництво) історично випереджає теорію (рахунковедення). Теоретичні концепції бухгалтерського обліку будуються на основі узагальнення його багатой практики. Проте, зібрані матеріали ще не є теорією, а лише одним із джерел теоретичного узагальнення. Підтвердженням цього є існування багатьох різних рахункових теорій і шкіл. До того ж, провести межу між рахівництвом і рахунковедення вельми непросто» [162, С. 29].

Вважаємо, що кожен напрям розвитку рахунків бухгалтерського обліку за окремим об'єктом або в цілому за

окремим видом економічної діяльності суто з практичної точки зору не може минути ні теорію, ні науку про бухгалтерський облік. Це можемо пов'язати із тим, що бухгалтерський облік є функціональною економічною наукою, для якої характерним є тісний взаємозв'язок теорії та практики.

«Зараз переважна більшість фахівців зорієнтована на дослідженнях, пов'язаних із використанням міжнародних стандартів обліку. На нашу думку, навіть якщо враховувати особливості діяльності підприємств, установ та організацій, можна створити єдиний План рахунків бухгалтерського обліку на рівні синтетичних рахунків першого порядку відповідно до загальних вимог організації обліку. Правила ведення бухгалтерського обліку (наприклад, облік основних засобів і грошових коштів, дебіторів і кредиторів, капіталу) притаманні промисловим, сільськогосподарським, торговельним підприємствам, банківським і бюджетним установам. При цьому специфіка виду діяльності тих чи інших буде відображатися в робочому Плані рахунків бухгалтерського обліку. Він має задовольняти потреби внутрішніх, зовнішніх користувачів та відповідати міжнародним стандартам обліку» [55, С. 581].

Перш ніж перейти до обґрунтування напрямів розвитку та формування робочого плану рахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій за договорами концесії є потреба у визначенні напрямів трансформації діючого плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та інструкції з його застосування. Це стосується в першу чергу умови при якій об'єкт ставиться на баланс підприємства концесіонера. За таких умов виконується усі умови господарського та бухгалтерського законодавства та системи нормативно-правових актів, які регулюють реалізацію проектів державно-приватного партнерства на умовах концесії.

Згідно із діючим вітчизняним бухгалтерським законодавством «план рахунків бухгалтерського обліку застосовується підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (крім банків і бюджетних установ) незалежно від форм власності, організаційно-правових форм і

видів діяльності, а також виділених на окремий баланс філій, відділень та інших відособлених підрозділів юридичних осіб (далі - підприємства). Нові синтетичні рахунки можуть вводитися до Плану рахунків Міністерством фінансів України за відповідними клопотаннями щодо бухгалтерського обліку специфічних операцій. Субрахунки до синтетичних рахунків вводяться підприємствами самостійно, виходячи з потреб управління, контролю, аналізу та звітності» [65].

Відповідно до зазначеного та зважаючи на специфіку операцій за договорами концесії є потреба у введенні додаткових синтетичних рахунків та зміни інструкції із застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Зокрема зміни мають стосуватися більшості об'єктів бухгалтерського обліку:

- необоротні активи (в тому числі незавершене будівництво – частинна цілісного майнового комплексу або капітальний ремонт окремої складової цілісного майнового комплексу), в частині відображення отриманих в концесію об'єктів необоротних активів, що складають цілісний майновий комплекс;

- оборотні активи (в тому числі незавершене виробництво – суспільна послуга, що передбачена договором концесії), в частині відображення отриманих об'єктів від ліквідації державного чи комунального підприємства в результаті концесії;

- зобов'язання, в частині зобов'язань, що передбаченні умови концесійного договору за об'єкти, що передані в концесію в результаті ліквідації державного чи комунального підприємства;

- витрати, доходи та фінансові результати, що є результатом реалізації суспільних послуг, або ж інших напрямів діяльності пов'язаної із реалізацією умов договору концесії.

Реформування діючого Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій може мати декілька варіантів в частині облікового відображення операцій з приймання-передачі об'єкту концесії. При чому особливості будуть стосуватися як

новоствореного, так і існуючого підприємства, яке виступає концесіонером. Складність полягає в тому, що отримане майно в результаті концесії не є майном ні новоствореного підприємства-концесіонера, а ні існуючого підприємства-концесіонера. Так, відповідно до Закону України про Концесії «Передача об'єктів у концесію не зумовлює перехід права власності на цей об'єкт до концесіонера та не припиняє права державної чи комунальної власності на ці об'єкти. Майно, створене на виконання умов концесійного договору, є об'єктом права державної чи комунальної власності. Майно, яке придбав концесіонер на виконання умов концесійного договору, належить йому на праві власності та може переходити у власність держави або територіальної громади після закінчення строку дії концесійного договору відповідно до умов, передбачених цим Законом та концесійним договором» [55].

В свою чергу Інструкцією із застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій передбачено, що у рахунках 1-го класу «Необоротні активи» «з відповідним веденням аналітичного обліку узагальнюється інформація про наявність і рух необоротних активів, належних підприємству на праві власності, отриманих на праві господарського відання, на праві оперативного управління, отриманих у фінансовий лізинг, у довірче управління чи за договором оренди цілісного майнового комплексу» [65]. Тобто є потреба у врегулюванні відображення отриманих необоротних активів у концесію, та розмежування з об'єктами, що є у власності підприємства-концесіонера.

Для вирішення зазначеного питання пропонуємо два варіанти:

**Варіант 1.** Внесення змін до інструкції із застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій де передбачити відображення у складі необоротних активів відображати об'єкти, що отримання в результаті концесії. Зазначене можливо реалізувати, шляхом наступних змін до інструкції:

- клас 1 «Необоротні активи»: «на рахунках цього класу з відповідним веденням аналітичного обліку узагальнюється інформація про наявність і рух необоротних активів, належних підприємству на праві власності, отриманих на праві господарського відання, на праві оперативного управління, отриманих у фінансовий лізинг *або концесію*<sup>2</sup>, у довірче управління, за договором оренди цілісного майнового комплексу чи *концесії цілісного майнового комплексу*»;

- «рахунок 10 «Основні засоби» призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух власних або отриманих на умовах фінансової оренди *чи концесії об'єктів* і орендованих цілісних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів, а також об'єктів інвестиційної нерухомості»; «За дебетом рахунку 10 «Основні засоби» відображається надходження (придбаних, створених, безоплатно отриманих, *отриманих в результаті концесії*) основних засобів на баланс підприємства, які обліковуються за первісною вартістю».

Відповідним чином є пропозиція внесення змін до інших рахунків першого класу рахунків бухгалтерського обліку «Необоротні активи», які можуть надходити на підприємство в результаті реалізації державно-приватного партнерства у формі концесії. Спираючись на зазначене, об'єкти отримані в результаті концесії будуть відображатися на існуючих рахунках бухгалтерського обліку через відповідні аналітичні рахунки.

Такий варіант може застосовуватися як для новоствореного підприємства так і для підприємства, що існує. Виділення інформації про такі об'єкти буде можливим через формування відповідного робочого плану рахунків.

Запропоновані зміни є цілком логічним, адже договір концесії може бути заключений строком понад 50 років, а отже є потреба у відображенні достовірної інформації про економічний потенціал

---

<sup>2</sup> Курсивом виділено запропоновані зміни до інструкції із застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій

підприємства концесіонера на етапах реалізації концесійного договору. Така інформація є суттєвою при аналітичній оцінці діяльності підприємства-концесіонера як з боку органів державної влади так і громадських організацій і власників підприємства. Відповідні зміни варто внести і до річної фінансової звітності в частинні відображення отриманих в результаті концесії об'єктів необоротних активів в складі примітки до річної фінансової звітності. Це дозволить аналітику оцінити ефективність утримання та експлуатації цілісного майнового комплексу, що знаходиться у власності держави.

**Варіант 2.** Відображення цілісного майнового комплексу отриманого в результаті концесії на окремих синтетичних рахунках рахунку бухгалтерського обліку в розрізі існуючих рахунків: 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи», 13 «Знос необоротних активів (амортизація)», 16 «Довгострокові біологічні активи». Для реалізації зазначеного варто передбачити в складі субрахунків, що відображають інші об'єкти, відображення об'єктів отриманих в результаті концесії. Зазначенні зміни можуть бути наступним чином враховані в інструкції із застосування інструкції із застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (табл. 2.1).

**Таблиця 2.1**

**Зміни до інструкції із застосування Плану рахунків  
бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і  
господарських операцій підприємств і організацій при  
відображенні об'єктів на окремих рахунках необоротних активів**

Рахунок	Діючий підхід	Зміни
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
109 «Інші основні засоби»	На субрахунку 109 «Інші основні засоби» ведеться облік основних засобів, які не включені до інших субрахунків рахунку 10 «Основні засоби»	На субрахунку 109 «Інші основні засоби» ведеться облік основних засобів, які отримані в результаті концесії або не включені до інших субрахунків рахунку 10 «Основні засоби»

*Розділ 2. Розвиток бухгалтерського обліку об'єктів  
необоротних активів отриманих в концесію*

Продовження табл. 2.1

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
117 "Інші необоротні матеріальні активи"	На субрахунку 117 "Інші необоротні матеріальні активи" ведеться облік наявності та руху інших необоротних матеріальних активів, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 11 "Інші необоротні матеріальні активи". На цьому субрахунку, зокрема, відображається вартість завершених капітальних інвестицій в об'єкти операційної оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо)	На субрахунку 117 "Інші необоротні матеріальні активи" ведеться облік наявності та руху інших необоротних матеріальних активів, які отримані в результаті концесії або не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 11 "Інші необоротні матеріальні активи". На цьому субрахунку, зокрема, відображається вартість завершених капітальних інвестицій в об'єкти операційної оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо)
127 "Інші нематеріальні активи"	На субрахунку 127 "Інші нематеріальні активи" ведеться облік інших нематеріальних активів, якими володіє підприємство (права на здійснення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).	На субрахунку 127 "Інші нематеріальні активи" ведеться облік інших нематеріальних активів, якими володіє підприємство (права на здійснення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо), зокрема на умовах договору концесії

*Розділ 2. Розвиток бухгалтерського обліку об'єктів  
необоротних активів отриманих в концесію*

---

Продовження табл. 2.1

1	2	3
156 «Капітальне будівництво об'єкту концесії»	Субрахунок відсутній	На субрахунку 156 «Капітальне будівництво об'єкту концесії» ведеться облік незавершеного капітального будівництва цілісного майнового комплексу або якого окремих складових, що є об'єктом концесії та отримане підприємством в результаті укладання концесійного договору
167 «Довгострокові біологічні активи отримані в результаті концесії»	Субрахунок відсутній	На субрахунку 167 «Довгострокові біологічні активи отримані в результаті концесії» ведеться облік довгострокових біологічних активів отриманих в результаті укладання договору концесії

Зазначений варіант реформування бухгалтерського обліку операцій за договорами концесії в частинні зміни інструкції із застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій може бути реалізований, проте матиме малу ефективність з позиції формування якісного інформаційного ресурсу про господарську діяльність підприємства-концесіонера, а відповідно не дозволить оцінити ефективність суспільних послуг, що реалізуються. Адже формування суто облікової інформації не дозволить в повній мірі сформувати уявлення про господарську діяльність, а аналітичний інструментарій не буде в повній мірі забезпечений обліковою інформацією, що сформована зазначеним чином.



Це обумовлено сукупність причини, які можна звести в наступні групи:

1. Формування плану рахунків бухгалтерського обліку відбувається у відповідності до фізичних, економічних та правових властивостей об'єкту бухгалтерського обліку. Відображення об'єкту концесії за рахунками в складі інших активів є не логічним та не відповідної загальні структурі плану рахунків бухгалтерського обліку, адже враховано лише джерела формування таких активів;

2. Відображення об'єктів концесії в складі інших необоротних активів не дозволить сформувати інформацію в розрізі видів об'єктів, наприклад, транспортних засобів, будинки та споруди, машини та обладнання. Відповідно, при аналітичній оцінці не буде можливо оцінити фондівддачу, фондомісткість, коефіцієнт зношеності, коефіцієнт придатності, коефіцієнт приросту, коефіцієнт вибуття, коефіцієнт оновлення, частка основних засобів прийнятих в концесію в розрізі видів об'єктів основних засобів;

3. Відображення об'єктів концесії в даному напрямі не дозволить через подвійний запис виділити та виокремити їх в управлінській звітності та примітках до річної фінансової звітності. Це в свою чергу знизить ефективність управління майновим потенціалом підприємства концесіонера.

Відповідно до зазначеного найбільш прийнятним є перший варіант, який дозволить на рівні окремого підприємства-концесіонера побудувати план рахунків, який буде відповідати вимогам користувачів до інформації, що генерується системою бухгалтерського обліку. Для забезпечення повного висвітлення інформації про об'єкти концесії пропонуємо побудувати наступний підхід до аналітичного обліку необоротних активів, що отримані в результаті концесії (табл. 2.2, 2.3, 2.4, 2.5, 2.6).

Таблиця 2.2  
Організація аналітичного обліку отриманих в концесію об'єктів основних засобів

Синтетичні рахунки		Субрахунки		Аналітичні рахунки		
Шифр	Назва	Шифр	Назва	Шифр	Назва	
10	Основні засоби	101	Земельні ділянки	101.1	Земельні ділянки у власності	
				101.2	Земельні ділянки отримані в концесію	
				101.3	Інші земельні ділянки	
			103	Будинки та споруди	103.1	Власні будинки та споруди
					103.2	Будинки та споруди отримані у фінансовий лізинг
					103.3	Будинки та споруди отримані на праві господарського відання
					103.4	Будинки та споруди на праві оперативного управління
					103.5	Будинки та споруди отримані в концесію
			104	Машини та обладнання	104.1	Власні машини та обладнання
					104.2	Машини та обладнання отримані у фінансовий лізинг
					104.3	Машини та обладнання отримані на праві господарського відання
					104.4	Машини та обладнання на праві оперативного управління
					104.5	Машини та обладнання отримані в концесію
			105	Транспортні засоби	105.1	Власні транспортні засоби
					105.2	Транспортні засоби отримані у фінансовий лізинг
				105.3	Транспортні засоби отримані на праві господарського відання	
				105.4	Транспортні засоби на праві оперативного управління	
				105.5	Транспортні засоби отримані в концесію	
		106	Інструменти, прилади та інвентар	106.1	Власні інструменти, прилади та інвентар	
				106.2	Інструменти, прилади та інвентар отримані в концесію	
		107	Тварини	107.1	Власні інструменти, прилади та інвентар	
				107.2	Інструменти, прилади та інвентар отримані в концесію	
		108	Багаторічні насадження	108.1	Власні багаторічні насадження	
				108.2	Багаторічні насадження отримані в концесію	
		109	Інші основні засоби	109.1	Власні інші основні засоби	
				109.2	Інші основні засоби отримані в концесію	

Таблиця 2.3  
Організація аналітичного обліку отриманих в концесію об'єктів Інших необоротних  
матеріальних активів

Синтетичні рахунки		Субрахунок		Аналітичні рахунки	
Шифр	Назва	Шифр	Назва	Шифр	Назва
11	Інші необоротні матеріальні активи	111	Бібліотечні фонди	111.1	Бібліотечні фонди у власності
		112	Малочисні необоротні матеріальні активи	112.1	Малочисні необоротні матеріальні активи у власності
				112.2	Малочисні необоротні матеріальні активи отримані в концесію
	113	Тимчасові (нетитульовані) споруди	113.1	Тимчасові (нетитульовані) споруди щодо об'єктів власного будівництва	
			113.2	Тимчасові (нетитульовані) споруди щодо об'єктів незавершеного будівництва отриманого в концесію	
	114	Природні ресурси	114.1	Природні ресурси отримані в концесію	
			114.3	Природні ресурси у власності	
	115	Інвентарна тара	115.1	Інвентарна тара, що використовується в господарській діяльності	
			115.2	Інвентарна тара, що використовується в концесійній діяльності	
	117	Інші необоротні матеріальні активи	117.1	Інші необоротні матеріальні активи у власності	
			117.2	Інші необоротні матеріальні активи отримані в концесію	
			117.3	Інші необоротні матеріальні активи, що надійшли з інших джерел	

Таблиця 2.4  
Організація аналітичного обліку отриманих в концесію об'єктів нематеріальних активів

Синтетичні рахунки		Субрахунки		Аналітичні рахунки	
Шифр	Назва	Шифр	Назва	Шифр	Назва
12	Нематеріальні активи	121	Права користування природними ресурсами	121.1	Права користування природними ресурсами підлягає підприємством
				121.2	Права користування природними ресурсами отримані в результаті концесії
				121.3	Права користування природними ресурсами, що надійшли з інших джерел
		122	Права користування майном	122.1	Права користування майном підлягає підприємством
				122.2	Права користування майном отримані в результаті концесії
				122.3	Права користування майном, що надійшли з інших джерел
		123	Права на комерційні позначення	123.1	Права на комерційні позначення підлягає підприємством
				123.2	Права на комерційні позначення отримані в результаті концесії
				123.3	Права на комерційні позначення, що надійшли з інших джерел
		124	Права на об'єкти промислової власності	124.1	Права на об'єкти промислової власності підлягає підприємством
				124.2	Права на об'єкти промислової власності отримані в результаті концесії
				124.3	Права на об'єкти промислової власності, що надійшли з інших джерел
		125	Авторське право та суміжні з ним права	125.1	Авторське право та суміжні з ним права підлягає підприємством
125.2	Авторське право та суміжні з ним права отримані в результаті концесії				
125.3	Авторське право та суміжні з ним права, що надійшли з інших джерел				
127	Інші нематеріальні активи	127.1	Інші нематеріальні активи підлягає підприємством		
		127.2	Інші нематеріальні активи отримані в результаті концесії		
		127.3	Інші нематеріальні активи, що надійшли з інших джерел		

Таблиця 2.5  
Організація аналітичного обліку зносу необоротних активів отриманих в концесію

Синтетичні рахунки		Субрахунки		Аналітичні рахунки	
Шифр	Назва	Шифр	Назва	Шифр	Назва
13	Знос (амортизація) необоротних активів	131	Знос основних засобів	131.1	Знос власних основних засобів
				131.2	Знос основних засобів, що надійшли з інших джерел
				131.3	Знос інших необоротних матеріальних активів
		132	Знос інших необоротних матеріальних активів	132.1	Знос інших необоротних матеріальних активів
				132.2	Знос інших необоротних матеріальних активів отриманих в концесію
				132.3	Знос інших необоротних матеріальних активів, що надійшли з інших джерел
		133	Накопичена амортизація нематеріальних активів	133.1	Накопичена амортизація власних нематеріальних активів
				133.2	Накопичена амортизація нематеріальних активів отриманих в концесію
				133.3	Накопичена амортизація нематеріальних активів, що надійшли з інших джерел
		134	Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів	134.1	Накопичена амортизація власних довгострокових біологічних активів
134.2	Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів отриманих в концесію				
134.3	Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів що надійшли з інших джерел				

Таблиця 2.6  
Організація аналітичного обліку зносу довгострокових біологічних активів

Синтетичні рахунки		Субрахунки		Аналітичні рахунки	
Шифр	Назва	Шифр	Назва	Шифр	Назва
1	2	3	4	5	6
16	Довгострокові біологічні активи	161	Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю	161.1	Власні довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю
				161.2	Отримані в концесію довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю
				161.3	Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю та надійшли з інших джерел
	162	Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю	162.1	Власні довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю	
			162.2	Отримані в концесію довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю	
			162.3	Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю та надійшли з інших джерел	
	163	Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю	163.1	Власні довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю	
			163.2	Отримані в концесію довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю	
			163.3	Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю та надійшли з інших джерел	
	164	Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю	164.1	Власні довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю	
			164.2	Отримані в концесію довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю	
			164.3	Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю та надійшли з інших джерел	

*Розділ 2. Розвиток бухгалтерського обліку об'єктів  
необоротних активів отриманих в концесію*

Продовження табл. 2.6

1	2	3	4	5	6
		165	Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю	165.1	Власні довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю
			які оцінені за первісною вартістю	165.2	Отримані в концесію довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю
			Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю та надійшли з інших джерел	165.3	Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю та надійшли з інших джерел
		166	Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю	166.1	Власні незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю
			Отримані в концесію незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю	166.2	Отримані в концесію незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю
			Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю та надійшли з інших джерел	166.3	Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю та надійшли з інших джерел

Запропоновані напрям формування робочого плану рахунків для обліку необоротних активів отриманих в результаті концесії дозволяють сформувані наступні положення:

- організація аналітичного обліку направлена на формування інформації в розрізі джерел надходження об'єктів необоротних активів. Це є першочерговим напрямом формування аналітичного обліку та аналітичними рахунками першого рівня. Аналітичні рахунки з обліку необоротних активів отриманих в концесію можуть бути продовженні в розрізі фізичних, економічних та правових властивостей;

- організація аналітичного обліку основних засобів передбачає їх групування за такими напрямками: по-перше, надходження як власні основні засоби (придбання, отримані безоплатно, отримані як внесок до статного капіталу); по-друге, основні засоби отримані в довірче управління; по-третє, основні засоби отримані у фінансовий лізинг; по-п'яте, основні засоби що знаходяться у праві господарського відання; по-шосте, основні засоби отримані в результаті концесії;

- наступний напрям аналітичного обліку за рахунком основних засобів є потреба в організації наступним чином: *по-перше*, за фізичними властивостями земельних ділянок, їх призначенням та напрямом використання; *по-друге*, будинки та споруди варто групувати за їх призначенням (адміністративні, виробничі, інші); *по-третє*, машини та обладнання пропонуємо обліковувати в розрізі їх видів за технічними характеристиками; *по-четверте*, транспортні засоби потрібно обліковувати в розрізі видів транспортних систем (авіаційний, залізничний, наземний, підземних вид транспорту); *по-п'яте*, інструменти та прилади варто обліковувати ідентично й до машин та обладнання тобто за їх технічними властивостями; по-шосте, облік тварин та багаторічних насаджень характерний для підприємств сільського господарства й тому аналітичний облік ведеться в розрізі їх видів;

- для облікового відображення нематеріальних активів окрім аналітичного відображення джерел їх надходження пропонуємо виокремлювати аналітичні рахунки другого та третього рівнів за



напрямами: по-перш, в частинні прав користування природними ресурсами виділяти види природних ресурсів та види прав на них; по-друге, в частинні права користування майном виділяти види майна за фізичними властивостями, напрямами використання та призначенням; по-третє, в частинні права на комерційні позначення необхідно виділяти види комерційних позначень; по-четверте, в частинні прав на об'єкти промислової власності видаляти види прав та напрями їх використання та призначення;

- розширений аналітичний облік зносу необоротних активів отриманих в концесію пропонуємо вести в розрізі окремих видів об'єктів основних засобів, інших необоротних активів та нематеріальних активів. Окремі того, необхідним є групування об'єктів необоротних активів за групами, що передбачено Податковим кодексом України: основні засоби: земельні ділянки, капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом, будівлі, споруди, передавальні пристрої, машини та обладнання, транспортні засоби, інструменти, прилади, інвентар (меблі), тварини, багаторічні насадження, інші основні засоби, бібліотечні фонди, малоцінні необоротні матеріальні активи, тимчасові (нетитульні) споруди, природні ресурси, інвентарна тара, предмети прокату, довгострокові біологічні активи; нематеріальні активи: права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище); права користування майном (право користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою, відповідно до закону, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо); права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті; права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, в тому числі ноу-хау, захист від

недобросовісної конкуренції тощо) крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті; авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо) крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті; інші нематеріальні активи (право на ведення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо);

- розширений аналітичний облік за об'єктами довгострокових біологічних активів отриманих в концесію, варто вести в розрізі видів об'єктів рослинництва та видів об'єктів тваринництва. В більшій мірі такий поділ об'єктів характерних для формування та реалізації державно-приватних партнерства у формі концесії в сфері сільського господарства.

Таким чином, нами 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 сформуванню комплексне аналітичне забезпечення управління ресурсним потенціалом підприємства-концесіонера, та напрями використання ним майна державно і комунальної власності. Варіант постановки отриманих необоротних активів в концесію передбачає особливий порядок облікового відображення операцій з приймання та передачі об'єктів концесії.

При відображенні зазначених об'єктів на балансі підприємства концесіонера є потреба зазначенні джерела їх надходження. Діючою системою бухгалтерського обліку такого не передбачено. Зважаючи на сутність зазначених операцій є можливість реалізації двох підходів:

- 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 є довгостроковими. 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 вартість заборгованості підприємства.

Вважаємо, що є потреба в обґрунтуванні організаційно-методичних положень обох зазначених підходів, що передбачає зміни до інструкції про застосування плану рахунків активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

Перший варіант можливо реалізувати шляхом виділення окремого синтетичного або субрахунку в складі рахунків 4-го класу «Власний капітал». Зокрема, даний вид операцій можна вважати цільовим фінансування і використовувати для відображення рахунком 48 «Цільове фінансування і цільові надходження». Згідно із інструкцією на рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» «ведеться облік та узагальнення інформації про наявність та рух коштів фінансування заходів цільового призначення (в тому числі отримана гуманітарна допомога)» [65].

До даного рахунку інструкцією [65] передбачено наступні субрахунки та їх характеристика:

- на субрахунку 481 "Кошти, вивільнені від оподаткування" ведеться облік вивільнених від оподаткування коштів у зв'язку з наданням пільг з податку на прибуток та їх використання на реалізацію заходів цільового призначення відповідно до законодавства;

- на субрахунку 482 "Кошти з бюджету та державних цільових фондів" ведеться облік коштів, отриманих з бюджету та державних цільових фондів, та їх використання;

- на субрахунку 483 "Благодійна допомога" ведеться облік надходження та використання платниками податку на додану вартість коштів (товарів, робіт, послуг) благодійної допомоги, яка відповідно до законодавства звільняється від оподаткування податком на додану вартість;

- на субрахунку 484 "Інші кошти цільового фінансування і цільових надходжень" ведеться облік надходження та використання коштів, які не відображаються на інших субрахунках рахунку 48 "Цільове фінансування і цільові надходження".

Зважаючи на потребу відображення на зазначеному рахунку операцій за договорами концесії пропонуємо внести сукупність змін до інструкції про застосування плану рахунків активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Зокрема в наступних положеннях запропоновані нові тлумачення положень інструкції: *«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».*

Виходячи із пропонуємо наступні зміни до плану рахунків бухгалтерського обліку та організації аналітичного обліку як основи формування робочого плану рахунків підприємства-концесіонера в частинні рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» (табл. 2.7)

На практиці можливо використання обох варіантів в залежності від того, який з них буде впровадження в систему нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку операцій за договорами концесії. На даний момент є потреба у використанні першого варіанту, адже відкриття аналітичних рахунків в будь-яких напрямках є необмеженим відповідно до чинного бухгалтерського законодавства.

**Таблиця 2.7**

**Розвиток елементу методу рахунки для відображення активів  
отриманих у концесію у складі цільового фінансування**

Рахунки		Субрахунки		Аналітичні рахунки	
Шифр	Назва	Шифр	Назва	Шифр	Назва
1	2	3	4	5	6
<b>Варіант 1: відображення на аналітичному рахунку в складі інших коштів цільового фінансування і цільових надходжень</b>					
48	Цільове фінансування і цільові надходження	481	Кошти, вивільнені від оподаткування	-	-
		482	Кошти з бюджету та державних цільових фондів		За видами бюджетів (державний місцевий) та державними цільовими фондами
		483	Благодійна допомога	-	За окремими видами благодійної допомоги
		484	Інші кошти цільового фінансування і цільових надходжень	484.1	Активи, що надійшли в результаті укладання договору концесії для здійснення діяльності із реалізації суспільних послуг
				484.2	Інші кошти

*Розділ 2. Розвиток бухгалтерського обліку об'єктів  
необоротних активів отриманих в концесію*

Продовження табл. 2.7

1	2	3	4	5	6	
<b>Варіант 2: відображення на новому субрахунку</b>						
48	Цільове фінансування і цільові надходження	481	Кошти, вивільнені від оподаткування	-	-	
		482	Кошти з бюджету та державних цільових фондів	-	За видами бюджетів (державний місцевий) та державними цільовими фондами	
		483	Благодійна допомога	-	За окремими видами благодійної допомоги	
		484	Активи, що надійшли в результаті укладання договору концесії	484.1	-	За отримані основні засоби
				484.2	-	За отримані інші необоротні активи
				484.3	-	За отримані інші нематеріальні активи
				484.4	-	За отримані довгострокові біологічні активи
				484.5	-	За отримані інші об'єкти матеріальних ресурсів
485	Інші кошти цільового фінансування і цільових надходжень	-	-			

Застосування другого варіанту потребує внесення змін до інструкції про застосування плану рахунків активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, зокрема:

- передбачити рахунок 484 «Активи, що надійшли в результаті укладання договору концесії» з наступною характеристикою: «на субрахунку 484 «Активи, що надійшли в результаті укладання договору концесії» ведеться облік надходження та використання активів в результаті укладання договору концесії, які перейшли в управління концесіонера в результаті ліквідації державного та / або комунального підприємства»;

- змінити шифр рахунку 484 «Інші кошти цільового фінансування і цільових надходжень» на 485;

При відображенні другого варіанту є можливість використання рахунку 55 «Інші довгострокові зобов'язання». Так, відповідно до інструкції про застосування плану рахунків активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Рахунок 55 «Інші довгострокові зобов'язання» призначено для узагальнення інформації про розрахунки з іншими кредиторами та за іншими операціями, заборгованість за якими не є поточним зобов'язанням та облік яких не відображається на решті рахунках класу 5 «Довгострокові зобов'язання». Зокрема, на цьому рахунку відображається відстрочена відповідно до законодавства заборгованість з податків, зборів (обов'язкових платежів), фінансова допомога на зворотній основі тощо» [65].

До зазначеного рахунку непередбачено субрахунки. Відповідно пропонуємо передбачити наступні субрахунки та аналітичні рахунки за умови двох варіантів (табл. 2.8):

1. Відображення активів отриманих в концесію в складі аналітичних рахунків, що не потребує змін до плану рахунків бухгалтерського обліку;

2. Відображення активів отриманих в концесію на окремому субрахунку.

**Таблиця 2.8**

**Розвиток елементу методу рахунки для відображення  
заборгованості за отримані об'єкти концесії**

Рахунки		Субрахунки		Аналітичні рахунки	
Шифр	Назва	Шифр	Назва	Шифр	Назва
<b><i>Варіант1 відображення об'єктів концесії на окремому аналітичному рахунку</i></b>					
55	Інші довгострокові зобов'язання	55.1	Довгострокові зобов'язання за договором концесії	551.1.1	За отримані основні засоби
				551.1.2	За отримані інші необоротні активи
				551.1.3	За отримані інші нематеріальні активи
				551.1.4	За отримані довгострокові біологічні активи
				551.1.5	За отримані інші об'єкти матеріальних ресурсів
<b><i>Варіант2 відображення об'єктів концесії на окремому субрахунку</i></b>					
55	Інші довгострокові зобов'язання	551	Довгострокові зобов'язання з іншими кредиторами	551.1	Аналітичний облік ведеться в розрізі окремих кредиторів
				552	Довгострокові зобов'язання за договором концесії
		552.2	За отримані інші необоротні активи		
		552.3	За отримані інші нематеріальні активи		
		552.4	За отримані довгострокові біологічні активи		
		552.5	За отримані інші об'єкти матеріальних ресурсів		
		553	Довгострокові зобов'язання за іншими операціями	-	Аналітичний облік ведеться в розрізі окремих операцій



Усі зазначенні варіанти можуть бути використанні в бухгалтерській практиці та при реформування діючого бухгалтерського законодавства. При використанні другого варіанту - відображення об'єктів концесії на окремому субрахунку є потреба у впровадженні наступного положення в інструкцію про застосування плану рахунків активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: «на субрахунку 552 «Довгострокові зобов'язання за договором концесії» ведеться облік надходження та використання активів в результаті укладання договору концесії, які перейшли в управління концесіонера в результаті ліквідації державного та / або комунального підприємства».

Усі зазначенні варіанти визначають різні підходи до облікового відображення об'єктів за договорами концесії. Враховуючи усі вище зазначенні варіанти пропонуємо наступний методичний підхід до облікового відображення операцій з приймання-передачі об'єкту концесії, що представлено в табл. 2.9 в розрізі основних засобів, інших необоротних активів, нематеріальних активів, довгострокових біологічних активів

Вище представлена методика дозволяє врахувати усі можливі варіанти постановки на баланс об'єкту концесії. Зауважимо, що в концесійному договорі може бути непередбачено конкретні групи об'єктів, проте для цілей облікового відображення та управління концесійною діяльністю вважаємо за необхідне об'єкту концесії відображати поелементно (пооб'єктно, тобто кожен окремий об'єкт необоротних активів). Поелементне відображення отриманих об'єктів дозволяє в повній мірі оцінити отриманий цілісний майновий комплекс. При чому поелементне відображення може відбуватися двома шляхами:

1. Необоротні активи відображаються в розрізі елементів (об'єктів) ідентично до їх відображення в системі бухгалтерського обліку ліквідованого в результаті концесії державного або комунального підприємства. Це можливо за умови отримання карток обліку необоротних активів в якій зазначено первісну вартість, нарахований знос, вартість переоцінки (уцінка або дооцінка);

2. Комісія створена підприємством-концесіонером для приймання об'єкту концесії ідентифікує окремі об'єкти та елементи, що мають бути відображенні відокремлено. З таких умов основним первинним документом для відображення об'єктів необоротних активів отриманих в концесію є акт приймання передачі.

Важливого значення набуває оцінка об'єктів, які отримані в концесію. Це пов'язано з тим, що ринкова вартість об'єктів та їх балансова вартість в системі бухгалтерського обліку концесіодавця (державного або комунального підприємства, що ліквідується в результаті укладання концесійного договору) може значно відрізнитися. Крім того, постає питання, який чином відображати балансову вартість об'єктів з урахуванням зносу чи без.

В даному напрямі теж можливо декілька варіантів, які передбачають різні підходи до відображення вартості отриманих об'єктів необоротних активів в системі бухгалтерського обліку. Пропонуємо наступні варіанти організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку операцій з оцінки, приймання-передачі об'єктів необоротних активів отриманих в концесію, що можуть бути реалізовані на практиці та послужити удосконаленню та підвищенню якості інформаційно-аналітичного забезпечення управління ефективністю проектів державно-приватного-партнерства, що реалізуються у формі концесії:

1. В системі бухгалтерського обліку необоротні активи за виключенням довгострокових біологічних активів відображаються за справедливою ринковою вартістю з одночасним їх відображенням балансової вартості за якою відображенні в системі бухгалтерського обліку ліквідованого державного або комунального підприємства в результаті концесії. В такому випадку є потреба у відображенні двох вартостей об'єкту бухгалтерського обліку: ринкової вартості та балансової вартості. Це можливо зробити шляхом виділення додаткових аналітичних рахунків в складі об'єктів необоротних активів, що отримані в результаті концесії.

Таблиця 2.9  
Порядок облікового відображення операцій з приймання об'єкту концесії  
концесіонером

№ з/п	Зміст господарської операції	Облікове відображення											
		Варіант 1 <sup>3</sup>		Варіант 2 <sup>4</sup>		Варіант 3 <sup>5</sup>		Варіант 4 <sup>6</sup>					
		Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т
1.	Отримані основні засоби в концесію	101(6,7,9).2	484.1.1	101(6,7,9).2	484.1	101(6,7,9).2	551.1.1	101(6,7,9).2	552.1	101(6,7,9).2	552.1	101(6,7,9).2	552.1
		103(4,5).5		103(4,5).5		103(4,5).5		103(4,5).5		103(4,5).5		103(4,5).5	
2.	Отримані інші необоротні активи в концесію	111(2,3,4,5).2	484.1.2	111(2,3,4,5).2	484.2	111(2,3,4,5).2	551.1.2	111(2,3,4,5).2	552.2	111(2,3,4,5).2	552.2	111(2,3,4,5).2	552.2
3.	Отримані нематеріальні активи в концесію	121(2,3,4,5).2	484.1.3	121(2,3,4,5).2	484.3	121(2,3,4,5).2	551.1.3	121(2,3,4,5).2	552.3	121(2,3,4,5).2	552.3	121(2,3,4,5).2	552.3
4.	Отримані довгострокові біологічні активи	161(2,3,4,5).6).2	484.1.4	161(2,3,4,5).6).2	484.4	161(2,3,4,5).6).2	551.1.4	161(2,3,4,5).6).2	552.4	161(2,3,4,5).6).2	552.4	161(2,3,4,5).6).2	552.4

<sup>3</sup> Варіант 1: Об'єкти концесії відображають у складі необоротних активів, а джерело їх надходження як цільове фінансування на окремому аналітичному рахунку

<sup>4</sup> Варіант 2: Об'єкти концесії відображають у складі необоротних активів, а джерело їх надходження як цільове фінансування на окремому субрахунку

<sup>5</sup> Варіант 3: Об'єкти концесії відображають у складі необоротних активів, а джерело їх надходження як цільове довгострокове зобов'язання на окремому аналітичному рахунку

<sup>6</sup> Варіант 2: Об'єкти концесії відображають у складі необоротних активів, а джерело їх надходження як довгострокове зобов'язання на окремому субрахунку

Проте такий варіант не прийнятний при відображення джерела надходження об'єкту в складі довгострокової заборгованості, адже це збільшує (ринкова вартість більша ніж первісна вартість об'єкту концесії) або зменшує (ринкова вартість менша ніж первісна вартість об'єкту концесії) вартість об'єктів й одночасно суму заборгованості. Для оцінки справедливої вартості об'єкту можливі також два варіанти: експертна оцінка (використання послуг професійних оцінювачів) та оцінка за міжнародними стандартами фінансової звітності;

2. В системі бухгалтерського обліку необоротні активи відображаються за залишковою вартістю, яка відображена в системі бухгалтерського обліку державного або комунального підприємства, що ліквідується в результаті концесії;

3. Підприємство концесіонер відображає первісну вартість об'єктів необоротних активів, що отримані в концесію, з одночасним відображенням амортизації таких об'єктів. В такому варіанті об'єкти виокремлюються та ідентифікуються у відповідності із даними бухгалтерського обліку та карток обліку необоротних активів державного чи комунального підприємства, яке ліквідується в результаті концесії. В таких умовах авторизація відобразатиметься наступним чином (табл. 2.10).

При обранні третього варіанту облікового відображення вартості отриманих необоротних активів в результаті концесії варто врахувати потребу в можливій переоцінці об'єктів. В такому випадку застосовується звичайна процедура дооцінки або уцінки об'єкту необоротних активів. Зауважимо, що процедура переоцінки може відбуватися до постановки на баланс, або одразу ж після.

За умови, що об'єкти необоротних активів отриманих в концесію переоцінюються до постановки на баланс, процедура переоцінки буде відображена лише на рівні первинних документів на основі, яких відбудеться процедура відображення на рахунках. В такому випадку варто здійснити реквізитне розширення існуючих первинних документів,

а саме в формі акту приймання передачі об'єктів необоротних активів передбачити реквізити для відображення процедури переоцінки.

**Таблиця 2.10**

**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
<b>Варіант 1: Джерела надходження необоротних активів в результаті концесії в складі власного капіталу</b>			
1.	Відображено первісну вартість необоротних активів отриманих в результаті концесії	10, 11, 12	484.1
2.	Відображено знос необоротних активів отриманих в результаті концесії	10, 11, 12	13
<b>Варіант 1: Джерела надходження необоротних активів в результаті концесії в складі зобов'язань</b>			
1.	Відображено первісну вартість необоротних активів отриманих в результаті концесії	10, 11, 12	552
2.	Відображено знос необоротних активів отриманих в результаті концесії	10, 11, 12	13

Якщо отримані в результаті концесії об'єкти необоротних активів переоцінюються після постановки на баланс то процедура буде ідентично як при переоцінці на дату балансу необоротних активів підприємств.

Дослідження проблем відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з приймання-передачі об'єкту концесії дозволило визначити декілька варіантів відображення даного об'єкту. В результаті було обґрунтовано напрями трансформації плану рахунків бухгалтерського обліку в частинні необоротних активів. Зокрема обґрунтовано необхідність передбачити в інструкції про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку джерел надходження необоротних активів, таких як довірче управління, оперативне управління, концесія та інші. Крім того, розроблено організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку операцій з отримання об'єктів концесії при різних варіантах відображення джерела їх надходження, а саме у складі власного капіталу або в складі

довгострокових зобов'язань. Визначено напрями оцінки вартості об'єктів отриманих в концесії та запропоновано порядок облікового відображення їх зносу. Це дозволить сформувати інформаційний комплекс, що дозволить оцінити ресурсний потенціал підприємства концесіонера в частині реалізації суспільних послуг.

## **2.2. Порядок облікового відображення операцій з приймання та передачі об'єкту концесії за умови їх відображення поза балансом**

Питання відображення об'єктів концесії в системі бухгалтерського обліку підприємства-концесіонера є складним те не врегульованими а ні бухгалтерським а ні господарським вітчизняним законодавством. В попередньому параграфі нами обґрунтовано варіант відображення в системі бухгалтерського обліку об'єктів концесій в складі необоротних активів підприємства концесіонера. Проте такий підхід не в повній мірі відповідає міжнародним стандартам бухгалтерського обліку в окремих випадках навіть суперечить їх положенням. Вважаємо, що попередній підхід може бути реалізований та визначений міжнародними стандартами як окремий варіант облікового відображення. Проте, зважаючи на існуючі реалії необхідним є формування порядку облікового відображення об'єктів концесії за міжнародними стандартами фінансового звітності.

Практика поширення та використання міжнародних стандартів фінансової звітності у вітчизняному бізнесі є врегульованою діючим законодавством, зокрема визначне суб'єктів господарювання, які зобов'язанні складати та оприлюднювати фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності. Відповідно така ситуація не може обійти й підприємств-концесіонерів, які можуть бути різні за розміром та організаційно-правовою формою, що визначить їх відповідність критеріям до суб'єктів господарювання, що зобов'язанні складати та оприлюднювати звітність за міжнародними стандартами

фінансової звітності. Не зважаючи на поширення міжнародних стандартів фінансової звітності в більшій мірі така звітність складається шляхом трансформації фінансової звітності складеної за вітчизняними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Вітчизняні дослідники В. Г. Лопатовський, О. І. Русин досліджуючи проблеми розвитку міжнародних стандартів фінансової звітності, зазначають, що «Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) – це набір прийнятих Радою з міжнародних стандартів фінансової звітності (IASB) документів (стандартів і коментарів), що визначають стандарти, які регламентують правила складання фінансової звітності, необхідної зовнішнім користувачам для прийняття ними економічних рішень стосовно підприємства. МСФЗ (IFRS) є інструментом реалізації економічної політики, основна мета використання якого полягає у забезпеченні прозорості та зрозумілості інформації щодо діяльності суб'єктів. Це означає, що стандартизація МСФЗ не ставить на меті деталізувати всі процедури та механізми фінансового обліку, в багатьох випадках віддаючи перевагу довірі до професійної самостійності бухгалтерів, які при вирішенні багатьох питань мають покладатися на службове сумління та особисті професійні судження» [104].

Усе вище зазначене актуалізує питання формування порядку облікового відображення об'єктів необоротних активів отриманих в концесію поза балансом, як того вимагають міжнародні стандарти фінансової звітності.

Питання розвитку бухгалтерського обліку згідно з положеннями міжнародних стандартів фінансової звітності розглядалися вітчизняними та міжнародними вченими зокрема:

- зарубіжними вченими, які присвятили свої праці питанням розвитку міжнародних стандартів фінансової звітності є: К. Адамс (С. Adams), Дж. Бемінгтон (J. Bebbington), Р. Екклз (R. Eccles), Дж. Елкінгтон (J. Elkington), Р. Грей (R. Gray), І. Іоанноу (I. Ioannou), П. Хілі (P. Healy), А. Колк (A. Kolk), М. Мілн (M. Milne), В. О'Двайер

(В. О'Dwyer), П. Перего (P. Perego), Дж. Серафейм (G. Serafeim), Р. Сімнетт (R. Simnett), Дж. Унерман (J. Unerman);

- серед вітчизняних вчених які присвятили свої праці зазначеним питанням є: О. Баришнікова, К. Безверхий, С. Голов, Д. Грицишен, В. Євдокимов, І. Жиглей, В. Жук, М. Корягін, Р. Костиркц, Р. Кузіна, П. Куцик, О. Лаговська, С. Легенчуа, Н. Лоханова, І. Макаренко, В. Костюченко, О. Петрук, С. Свірко, О. Харламова.

Зазначенні вчені внесли вагомий внесок в розвитку міжнародних стандартів фінансової звітності та трансформації систем бухгалтерського обліку в різних країнах світу та України. Зокрема ними вивчено еволюцію та потребу у стандартах їх застосування в різних країнах світу, порядок трансформації фінансової звітності складеної за національними стандартами бухгалтерського обліку в звітність у форматі МСФЗ. Окремими вченими обґрунтовано порядок їх застосування в розрізі окремих об'єктів бухгалтерського обліку, проте питання формування інформації про концесію розглядалися лише опосередковано зарубіжними вченими та не вивчалися вітчизняними.

«Передумови для реформування системи обліку в Україні було закладено ще в 1992 році відповідним Указом Президента України «Про перехід України до загальноприйнятої у міжнародній практиці системи обліку та статистики», в якому йшлося про організацію заходів щодо впровадження в Україні єдиної системи обліку та статистики, яка відповідає загальноприйнятій міжнародній практиці, а також у 1998 році постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження Програми реформування системи бухгалтерського обліку в Україні відповідно до міжнародних стандартів», в якій визначено безпосереднє завдання реформи - приведення національної системи бухгалтерського обліку у відповідність до вимог ринкової економіки та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Відтоді в Україні прийнято ряд нормативних документів, якими регламентується порядок застосування МСФЗ та надано різні роз'яснення щодо їх використання для компаній, аудиторів,



контролюючих і координуючих органів» [69]. Процес їх впровадження представлено в табл. 2.11.

**Таблиця 2.11**

**Законодавчо-нормативне забезпечення процесу застосування  
МСФЗ в Україні**

Дата прийняття	Назва законодавчо-нормативного акту	Сфера регулювання
1	2	3
23.05.1992 р. №303	Указ Президента України до загальноприйнятої міжнародній практиці системи обліку і статистики"	Надано повноваження Державній службі статистики України, Міністерству фінансів України, Міністерству економіки України, Державному комітету України по стандартизації, метрології та сертифікації, Національному банку України щодо загального керівництва розробкою і здійсненням заходів по впровадженню в Україні єдиної системи обліку та статистики, що відповідає загальноприйнятій міжнародній практиці
10.11.1994 р. №237/94	Угода про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами	Створення основ взаємовигідного економічного, соціального, фінансового, цивільного, науково-технічного та культурного співробітництва, сприяння розвитку торгівлі, інвестицій і гармонійних економічних відносин, визначення необхідності адаптації законодавства України до законодавства ЄС
28.10.1998 р. №1706	Постанова КМУ "Про затвердження Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів"	Обґрунтовує реформування системи бухгалтерського обліку як складової частини заходів, орієнтованих на впровадження економічних відносин ринкового спрямування, і передбачає запровадження міжнародних стандартів шляхом їх адаптації до економіко-правового середовища та ринкових відносин в Україні

*Розділ 2. Розвиток бухгалтерського обліку об'єктів  
необоротних активів отриманих в концесію*

Продовження табл. 2.11

1	2	3
16.07.1999 р. №996-XIV	Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні"	Визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні, трактує Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку як нормативно-правовий акт, що забезпечує формування державної фінансової політики, визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам
18.03.2004 р. №1629-IV	Закон України "Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства ЄС"	Визначає бухгалтерський облік компаній однією з пріоритетних сфер, у яких здійснюється адаптація законодавства України до законодавства ЄС
24.10.2007 р. №911-р	Розпорядження КМУ "Про схвалення Стратегії застосування МСФЗ в Україні"	Спрямована на вдосконалення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні з урахуванням вимог МСФЗ і законодавства ЄС
12.05.2011 р. №3332-VI	Закон України "Про внесення змін до Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні"	Визначає обов'язковість застосування МСФЗ визначеному переліку суб'єктів господарювання з 01.01.2012р.
22.02.2012 р. №157-р	Розпорядження КМУ "Про створення умов для впровадження МСФЗ"	Забезпечує офіційне опублікування МСФЗ з дотриманням їх відповідності оригіналу, затверджено методичні рекомендації щодо складання податкової декларації з податку на прибуток підприємств з використанням даних бухгалтерського обліку і дотриманням вимог МСФЗ та проведення перевірки показників такої декларації, створення системи підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації бухгалтерів з питань застосування МСФЗ.

«Поступове розповсюдження Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) у світових масштабах є об'єктивним процесом, який відбувається під впливом міжнародного поділу праці, транскордонного руху трудових, виробничих, фінансових та інших ресурсів, зближення різних країн та інших проявів глобалізації. В цьому контексті облік, як міжнародна мова бізнесу, повинен сприяти зрозумілості, коректності, достатності, узгодженості інформації, яка формується не лише на рівні окремого підприємства, але й на міжнародному рівні. МСФЗ покликані розв'язати існуючі проблеми неспівставності економічної інформації між окремими країнами, суб'єктами господарювання та користувачами, які приймають управлінські рішення різного рівня складності. Ідея доцільності міжнародної гармонізації обліку почала з'являтися ще на початку минулого століття і супроводжувалася розробкою в окремих країнах законодавчих актів, які регулюють облік, створенням національних професійних бухгалтерських організацій, переосмисленням ролі обліку в системі управління, проведенням перших міжнародних професійних заходів. Практичні спроби стандартизації обліку на міжнародному рівні були розпочаті у 70-х роках ХХ століття із створенням двох міжнародних професійних організацій, а саме: Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та Міжнародної федерації бухгалтерів» [109].

Основним інститутом формування та впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності є Рада з МСФЗ. «Рада з Міжнародних стандартів фінансової звітності (РМСФЗ) – це незалежна група, що складається з експертів з різних країн, з відповідним рівнем практичного сучасного досвіду у розробці бухгалтерських стандартів, підготовці, аудиті та використанні фінансової звітності, та навчанні бухгалтерського обліку. Відповідно до заяви про Місії МСФЗ, перед РМСФЗ поставлені такі основні цілі та завдання: 1) формулювати і видавати в інтересах суспільства єдиний комплект високоякісних, зрозумілих і практично реалізованих всесвітніх стандартів фінансової звітності, які необхідно

дотримуватися при наданні фінансових звітів; 2) сприяти ухваленню й дотриманню стандартів у всьому світі; 3) співпрацювати з національними органами, що відповідають за розробку і впровадження стандартів фінансової звітності для забезпечення максимального зближення стандартів фінансової звітності в усьому світі» [178]. В свою чергу Кірей О. зупиняється на позитивних ефектах від впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності до яких відносить: зростання ринкової капіталізації; вихід на міжнародні ринки капіталу, диверсифікація джерел капіталу та, як наслідок, зниження вартості залученого капіталу; ефективніше використання інсайдерської інформації для прийняття управлінських рішень; забезпечення порівнянності звітності з іншими організаціями, незалежно від того, резидентом якої країни вони є і на якій території здійснюють господарську діяльність; підвищення престижності, забезпечення більшої довіри потенційних партнерів; досягнення якісного рівня прозорості інформації, який забезпечується шляхом дотримання правил її складання, а також численними поясненнями до звітності [69].

Усе зазначене визначає потребу у формуванні організаційно-методичних положень облікового відображення операцій за договорами концесії. Така потреба обумовлена все більшим поширенням використання міжнародних стандартів фінансового звітності. Аналізуючи сучасний стан впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності вітчизняними суб'єктами господарювання варто вказати на позитивну динаміку. В таблиці 2.12, 2.13 представлено кількість підприємств, які звітували за фінансовою звітністю, в розрізі організаційно-правових форм господарювання за 2012-2015 роки.

*Розділ 2. Розвиток бухгалтерського обліку об'єктів  
необоротних активів отриманих в концесію*

**Таблиця 2.12**

**Кількість підприємств, які звітували за фінансовою звітністю, в розрізі організаційно-правових форм господарювання за 2012-2015 роки [58]**

Організаційно- правова форма	2012		2013		2014		2015	
	Усього	МСФЗ	Усього	МСФЗ	Усього	МСФЗ	Усього	МСФЗ
<i>I</i>	2	3	4	5	6	7	8	9
<b>Усього **</b>	<b>337654</b>	<b>2247</b>	<b>361102</b>	<b>3397</b>	<b>318960</b>	<b>3446</b>	<b>315794</b>	<b>4015</b>
<b>Питома вага, %</b>	<b>100</b>	<b>0,67</b>	<b>100</b>	<b>1,00</b>	<b>100</b>	<b>1,08</b>	<b>100</b>	<b>1,27</b>
<b>Підприємства</b>	<b>128208</b>	<b>113</b>	<b>132081</b>	<b>109</b>	<b>114606</b>	<b>91</b>	<b>110825</b>	94
Фермерське господарство	29534	6	31028	2	29128	4	29207	2
Приватне підприємство	76770	53	79419	21	67313	16	64195	15
Колективне підприємство	3251	2	3294	0	2477	0	2282	0
Державне підприємство	2378	6	2391	16	1999	8	1888	13
Казенне підприємство	40	0	29	0	22	0	22	0
Комунальне підприємство	7916	9	7647	9	6413	10	6432	12
Дочірнє підприємство	5213	34	5144	58	4393	52	4067	50
Іноземне підприємство	268	2	259	2	226	1	205	1
Підприємство об'єднання громадян (релігійні організації, профспілки)	1453	1	1436	0	1248	0	1221	1
Підприємство споживчої кооперації	1114	0	1123	0	1175	0	1117	0
Орендне підприємство	77	0	79	1	58	0	52	0
Сімейне підприємство	5	0	6	0	4	0	4	0
Спільне підприємство	189	0	226	0	150	0	133	0
<b>Господарські товариства</b>	<b>202701</b>	<b>2129</b>	<b>222135</b>	<b>3266</b>	<b>197856</b>	<b>3300</b>	<b>199125</b>	<b>3626</b>
Акціонерне товариство	7121	1739	7308	2244	6450	2121	6161	2090
Відкрите акціонерне товариство	941	54	703	55	484	41	381	23
Закрите акціонерне товариство	1086	8	918	4	679	5	524	3
Державна акціонерна компанія (товариство)	5	0	5	1	2	0	1	0

*Розділ 2. Розвиток бухгалтерського обліку об'єктів  
необоротних активів отриманих в концесію*

Продовження табл. 2.12

<i>1</i>	2	3	4	5	6	7	8	9
Товариство з обмеженою відповідальністю	191916	247	211511	626	188728	777	189981	1140
Товариство з додатковою відповідальністю	880	74	923	96	886	94	883	89
Повне товариство	586	6	593	239	489	261	481	278
Командитне товариство	166	1	174	1	138	1	136	1
<b>Кооперативи</b>	<b>1786</b>	<b>3</b>	<b>1788</b>	<b>0</b>	<b>1522</b>	<b>1</b>	<b>1443</b>	<b>1</b>
Виробничий кооператив	981	1	981	0	774	0	786	1
Споживчий кооператив	136	0	124	0	168	0	160	0
Сільськогосподарський виробничий кооператив	669	2	683	0	580	1	497	0
<b>Об'єднання підприємств (юридичних осіб)</b>	<b>1066</b>	<b>1</b>	<b>1094</b>	<b>1</b>	<b>921</b>	<b>1</b>	<b>833</b>	<b>0</b>
Асоціація	472	0	505	0	422	0	384	0
Корпорація	257	0	248	0	207	0	201	0
Консорціум	25	0	26	0	22	0	22	0
Концерн	81	0	87	0	78	0	69	0
Холдингова компанія	2	1	3	1	2	1	4	0
Інші об'єднання юридичних осіб	229	0	225	0	190	0	153	0
<b>Інші організаційно-правові форми</b>	<b>3893</b>	<b>1</b>	<b>4004</b>	<b>21</b>	<b>4055</b>	<b>53</b>	<b>3572</b>	<b>294</b>

За наведеними даними в табл. 2.12 можна констатувати, що серед підприємств, які звітували за фінансовою звітністю в розрізі організаційно-правової форми, найменшу питому вагу у 2015 році становлять сімейне, орендне та казенне підприємства та становлять 4,52 та 22 одиниць відповідно, у 2014 році щодо даних підприємств спостерігається аналогічна ситуація, а найбільшу питому вагу серед підприємств зайняли приватне підприємство, що становить на кінець 2015 р. 64195 тис. та фермерське господарство, яке дорівнює 29207 одиниць. Щодо підприємств, які здавали звітність за міжнародними стандартами на кінець 2015 р., то найбільшу кількість серед них посідає дочірнє підприємство, яке становить 50 одиниць, найменші -

*Розділ 2. Розвиток бухгалтерського обліку об'єктів  
необоротних активів отриманих в концесію*

---

у фермерського господарства значення дорівнює 2 одиниць, релігійні організації та іноземні підприємства становлять лише 1 одиниць.

З приводу, кооперативів, то серед них найменшу частку посів споживчий кооператив, який у 2015 р. становив лише 160 одиниць. Виробничий та сільськогосподарський споживчий кооператив займають значно більшу кількість, адже вони дорівнюють 786 та 497 одиниць порівняно з іншими кооперативами. Серед кооперативів, лише виробничий кооператив здавав звітність за міжнародними стандартами його кількість становить 1 одиницю.

Серед об'єднаних підприємств (юридичних осіб), то асоціації та кооперації у 2015 р. становлять найбільшу кількість серед інших та дорівнюють 384 та 201 одиниць відповідно, а от холдингова компанія та консорціум навпаки посідають значно нижчі значення, які дорівнюють лише 4 та 22 одиниць. За міжнародними стандартами подавала одна холдингова компанія свої звітність протягом 2012-14 рр.

**Таблиця 2.13.**

**Кількість підприємств за їх розмірами, які складають звітність  
за міжнародними стандартами фінансової звітності**

№ підприємства	Розмір	2012		2013		2014		2015	
		К-ть	%	К-ть	%	К-ть	%	К-ть	%
1	Великі	689	0,2	659	0,2	497	0,1	423	0,1
2	Середні	20189	5,5	18859	4,8	15906	4,7	15202	4,4
3	Малі	344048	94,3	373809	95,0	324598	95,2	327815	95,5
4	Всього	364935	100	393327	100	341001	100	343440	100

Проаналізувавши структуру підприємств за їх розмірами (табл. 2.13.) можна зробити висновок, що найбільшу питому вагу за розмірами займають малі підприємства у 2015 році та становлять 327 815 одиниць або 95,5%, з 2012 року спостерігається збільшення питомої ваги малих підприємств. Щодо великих підприємств, то вони займають найменшу частку згідно їх величини у 2015 р. та складають лише 0,1 % від загальної структури, протягом 2012-2014 рр. спостерігається аналогічна ситуація. Середні підприємства також займають незначну частку серед інших

підприємств та становлять у 2015 р. 15 202 тис. одиниць або ж 4,4%, з 2012-14 рр. також зафіксовано малу частку в загальній структурі підприємств.

Таким чином, механізм фінансового звітування в Україні знаходиться на етапі постійного реформування та адаптації до вимог міжнародної практики. Нині використання міжнародних стандартів фінансової звітності як концептуальної основи фінансового звітування встановлюється Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Зокрема, частиною 2 ст.12-1 цього Закону передбачено, що «підприємства, що становлять суспільний інтерес, публічні акціонерні товариства, суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами» [53].

Відповідно до ст. 1 цього ж Закону «підприємства, що становлять суспільний інтерес, – підприємства – емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію, банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи (крім інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств та малих підприємств) та підприємства, які відповідно до цього Закону належать до великих підприємств» [53]. А у ст.2 критеріями великих підприємств визначено (треба відповідати щонайменше двом із них): балансова вартість активів – понад 20 млн. євро; чистий дохід від реалізації – понад 40 млн. євро; середня кількість працівників – понад 250 осіб [53]. Якраз великі підприємства, як правило, і залучаються до проектів державно-приватного партнерства.

При цьому зазначимо, що розгляд особливостей відображення операцій за договорами концесії за МСФЗ та розробка практичних рекомендацій щодо організаційно-методичного забезпечення виконання вимог міжнародних стандартів є актуальним з огляду на те, що операції концесії вимагають від підприємства-концесіонера значних обсягів фінансових ресурсів, потужної матеріально-технічної



бази, запасу фінансової міцності. Тобто, враховуючи переважну вартісну величину операцій концесії, концесіонери, на нашу думку, і будуть включатися до великих підприємств.

Слід враховувати, що операції концесії є специфічними за своєю правовою сутністю, передбачають ряд складних операцій на основі двосторонніх домовленостей, наявність або відсутність компенсації, а також необов'язковість та невизначеність обсягів майбутніх доходів концесіонерів.

Тому окремого стандарту, присвяченого розкриттю інформації про операції концесії немає, разом з тим Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку опублікувала Тлумачення КТМФЗ (IFRIC) 12 «Послуги за угодами про концесію». Використання даного тлумачення є доцільним з огляду на те, що воно охоплює операції концесіонера («оператора», виходячи з термінології КТМФЗ (IFRIC) 12) щодо інфраструктури, яку він створює або придбає у третьої сторони, або тієї, до якої йому забезпечує доступ концесіодавець («надавач») з метою реалізації угоди про концесію послуг.

Розглядаючи питання бухгалтерського обліку операцій за договорами концесії відповідно до положень міжнародних стандартів фінансової звітності, виявлено специфічну відмінність від вітчизняного законодавства. «Відповідно до КТМФЗ (IFRIC) 12 «Концесійні угоди на надання послуг» (далі IFRIC 12) передбачено, що концесіонер не має права визнавати об'єкт інфраструктури громадського призначення, на який поширюються вимоги IFRIC 12, в якості власних основних засобів. Це пов'язано з тим, що йому надано тільки право доступу до певного об'єкту інфраструктури, але не право використання об'єктом. Тим самим КТМФЗ (IFRIC) 12 трактує ситуацію, коли концесіонер тільки управляє об'єктом, наданої йому інфраструктури від імені концедента, який як і раніше контролює даний об'єкт. «Контроль» - основна концепція, на якій базується в IFRIC 12. На основі даної концепції кожен об'єкт інфраструктури, що знаходиться під контролем концедента, повинен відображатися за однією з двох моделей фінансового обліку - а саме, як фінансовий або нематеріальний актив» [35, С. 47]. «Інфраструктура, що відповідає умовам

сфери застосування цього роз'яснення, не повинна визнаватися в складі основних засобів оператора, тому що угода на надання договірних послуг не передає оператору право на контроль використання інфраструктури громадського обслуговування. У оператора є доступ до управління інфраструктурою для надання громадських послуг від імені надавача відповідно до вимог, визначеними в контракті» [141].

Усе зазначене впливає на систему облікового відображення, адже спираючись безпосередньо на сам стандарт та офіційні коментарі, дані активи по різному відображаються в системі бухгалтерського обліку. При чому міжнародними стандартами фінансової звітності можливі три варіанти, а саме визнання фінансового активу, визнання нематеріального активу та комбінований метод, тобто часткове визначення фінансового активу а частково нематеріального активу.

- фінансовий актив: «Оператор повинен визнати фінансовий актив в тій мірі, в якій він має безумовне договірне право на отримання грошових коштів або іншого фінансового активу від постачальника концесії або за його вказівкою за виконання послуг з будівництва; надавач має невеликий вибір, що дозволяє йому уникнути оплати, або зовсім не має такого вибору, зазвичай тому що угода забезпечується правовою санкцією. Оператор має безумовне право на отримання грошових коштів, якщо надавач на контрактній основі гарантує оператору виплату (а) обумовлених чи визначених сум або (б) відсутніх сум, якщо такі є, між сумами, отриманими від користувачів громадських послуг і обумовленими або обумовленими сумами, навіть якщо оплата залежить від оператора, що гарантує, що інфраструктура відповідає зазначеним вимогам по якості або ефективності» [141]. «Спочатку фінансовий актив по концесійному договору про надання комунальних послуг визнається за справедливої вартості, після чого його визнання проводиться за амортизованою вартістю» [35, С. 48];

- нематеріальний актив: «Оператор повинен визнати нематеріальний актив в тій мірі, в якій він отримує право (Ліцензію) стягувати плату з користувачів громадських послуг. Право стягувати плату з користувачів громадських послуг не є безумовним правом на отримання

грошових коштів, тому що суми залежать від ступеня, в якій громадськість користується послугами» [141]. «Нематеріальні активи - Компанія визнає тільки в разі отримання права стягувати плату за користування об'єктами комунальної інфраструктури. Нематеріальні активи, отримані в якості винагороди за надання послуг з будівництва / модернізації в рамках концесійного договору про надання комунальних послуг, оцінюються за справедливою вартістю послуг з будівництву / модернізації за вирахуванням накопичених амортизації і збитків від знецінення» [35, С. 48]. «Амортизація на нематеріальні активи нараховується, починаючи з дати їх готовності до експлуатації і до закінчення терміну дії концесії. Амортизація нематеріальних активів нараховується методом, затвердженого в обліковій політиці і відображається у складі прибутку чи збитку за період» [153];

- комбінований: «Якщо послуги оператора з будівництва оплачуються частково фінансовим активом і частково нематеріальним активом, необхідно вести облік окремо для кожного компонента винагороди оператора. Винагорода, одержану або належну по обом компонентам, має спочатку визнаватися за справедливою вартістю отриманого або підлягає отриманню винагороди» [141].

Обрання того чи іншого методу визнання об'єкту концесії залежить від сфери та галузевої специфіки реалізації проекту державно-приватного партнерства у формі концесії. Так, зокрема як вітчизняним законодавством так і світовим досвідом передбачено реалізацію концесійних договорів в різних галузях національної економіки, які пов'язанні із реалізацією суспільних послуг. Це можуть бути комунальні послуги (теплопостачання, водопостачання та водовідведення), експлуатація автотранспортних автодоріг як місцевого так і міжнародного значення, експлуатація залізниць та злітно-посадкових смуг, будівництво об'єктів інфраструктури, пошук та розвідка корисних копалин, та інші. Вітчизняна практика свідчить, що проекти державно-приватного партнерства у формі концесії не обмежують однією галуззю. «В Індонезії, Мексиці, Кореї всі існуючі транспортні магістралі прокладені і експлуатуються на концесійній основі, в Малайзії і Японії транспортна

інфраструктура більш ніж на 50% також знаходиться в концесії, аналогічна ситуація в ПАР, Аргентині, Франції та Італії» [35].

Аналізуючи міжнародні стандарти фінансової звітності на предмет відображення операцій за договорами концесії, можна побудувати наступну структурно-логічну схему складових регулювання облікового відображення (табл. 2.14).

Проте, розглянемо детальніше проблемні питання, які слід вирішити в межах даного дослідження:

- 1) відображення об'єктів інфраструктури, переданих концесіонеру;
- 2) відображення прав концесіонера на використання інфраструктури;
- 3) відображення операцій модернізації об'єкта інфраструктури (будівництво або модернізації, вдосконалення механізмів надання послуг);

- 4) відображення операцій надання послуг з експлуатації;

- 5) відображення операцій з отримання концесіонером компенсації за угодою (звертаємо увагу, що саме в цій частині МСФЗ не відповідає чинному національному законодавству, проте реалізація Угоди про асоціацію України з ЄС сприяє удосконаленню положень законодавчих документів та господарської практики України за міжнародними зразками).

Розглянемо детальніше положення вказаного вище Тлумачення. Ним, зокрема, передбачено, що «якщо оператор забезпечує будівництво або вдосконалення послуг, він повинен визнавати одержану або належну йому відповідно до МСФЗ 15 компенсацію відповідно до МСФЗ 15. Така компенсація може являти собою права на:

- а) фінансовий актив, або

- б) нематеріальний актив» [169, С. 3].

Таблиця 2.14  
Складові міжнародного регулювання бухгалтерського обліку та відображення у  
фінансовій звітності операцій за договорами концесії

<p><b>Порядок обліку прав оператора (концесіонера) у відношенні інфраструктури</b></p>	<p>Інфраструктура, що відповідає умовам сфери застосування цього роз'яснення, не повинна визнаватися в складі основних засобів оператора, тому що угода на надання договірних послуг не передає оператору право на контроль використання інфраструктури громадських обслуговування. У оператора є доступ до управління інфраструктурою для надання громадських послуг від імені надавача відповідно до вимог, визначених в контракті.</p>	<p>Інфраструктура, що відповідає умовам сфери застосування цього роз'яснення, не повинна визнаватися в складі основних засобів оператора, тому що угода на надання договірних послуг не передає оператору право на контроль використання інфраструктури громадських обслуговування. У оператора є доступ до управління інфраструктурою для надання громадських послуг від імені надавача відповідно до вимог, визначених в контракті.</p>
	<p><b>Визнання та вимірювання винагороди за договором концесії</b></p>	<p><b>Визнання та вимірювання винагороди за договором концесії</b></p>
<p><i>Загальна характеристика</i></p>	<p>Відповідно до умов контрактів, які відповідають критеріям сфери застосування цієї роз'яснення, оператор діє в якості постачальника послуг. Оператор буде або удосконалив інфраструктуру (послуги з будівництва або удосконалення), яка використовується для надання громадських послуг, керує і обслуговує дану інфраструктуру (послуги з управління) в Протягом певного періоду часу</p>	<p><i>Процедура визнання та вимірювання</i></p> <p>Оператор повинен визнати і виміряти виручку відповідно до МСФЗ (IAS) 11 і 18, отриману в шодо послуг, які він надає. Якщо оператор надає кілька видів послуг (то є послуги з будівництва або удосконалення і управління) в рамках одного контракту або угоди, то винагорода, отримана або підлягає отриманню, має бути розподілено з урахуванням відповідної справедливої вартості поставлених послуг, якщо суми ідентифікуються окремо. Характер винагороди визначає порядок його подальшого обліку.</p>
<p><b>Договірні зобов'язання із модернізації інфраструктури до вказаного рівня придатності</b></p>	<p>Оператор може мати договірні зобов'язання, які він повинен виконати як умову отримання ліцензії, (а) щодо доведення інфраструктури до зазначеного рівня експлуатаційної придатності або (Б) по відновленню інфраструктури до зазначеного стану до його передачі надавачеві в кінці періоду дії угоди на надання послуг. Ці договірні зобов'язання по обслуговування або відновити інфраструктури, за винятком будь-якого елементу по удосконалення, повинні визнавати і оцінювати відповідно до МСФЗ (IAS) 37, тобто за найкращою оцінкою витрат, які будуть потрібні для погашення існуючого зобов'язання в кінці звітного періоду.</p>	<p><b>Витрати по кредитам, що понесення оператором (концесіонером)</b></p> <p>Відповідно до МСФЗ (IAS) 23, витрати на позички, які стосуються угоди, повинні визнаватися як витрати в період, в якому вони були понесені, крім випадків, коли оператор має договірне право на отримання нематеріального активу (право стягувати плату з концесіонарів громадських послуг). У цьому випадку витрати на позички, які стосуються угоди, повинні капіталізуватися у час будівельної фази угоди відповідно до того Стандартом.</p>

Розділ 2. Розвиток бухгалтерського обліку об'єктів  
необоротних активів отриманих в концесію

Продовження табл. 2.14

Міжнародні стандарти, що регулюються окремі об'єкти концесії	Міжнародні стандарти, що регулюються окремі об'єкти концесії	Нематеріальний актив
<p><i>Послуги із будівництва та удосконалення об'єкту концесії</i></p> <p>Оператор повинен вести облік доходів і витрат, що стосуються послуг з будівництва або удосконалення, відповідно до МСФЗ (IAS) 11</p>	<p><i>Послуги з управління</i></p> <p>Оператор повинен вести облік доходів і витрат, що стосуються послуг з управління, відповідно до МСФЗ (IAS) 18.</p>	<p><i>Фінансовий актив</i></p> <p>МСФЗ (IAS) 32 і 39 і МСФЗ (IFRS) 7 застосовуються щодо фінансового активу. Сума до отримання від надавача або за його вказівкою враховується відповідно до МСФЗ (IAS) 39 як: (А) позика або дебіторська заборгованість; (Б) фінансовий актив, наявний для продажу; або (С) якщо позначений так при первісному визнанні, фінансовий актив, що оцінюється за справедливою вартістю якого відображаються у звіті про прибутки та збитки</p>
<p>Оператор повинен вести облік доходів і витрат, що стосуються послуг з будівництва або удосконалення, відповідно до МСФЗ (IAS) 11</p>	<p>МСФЗ (IAS) 32 і 39 і МСФЗ (IFRS) 7 застосовуються щодо фінансового активу. Сума до отримання від надавача або за його вказівкою враховується по відповідно до МСФЗ (IAS) 39 як: (А) позика або дебіторська заборгованість; (Б) фінансовий актив, наявний для продажу; або (С) якщо позначений так при первісному визнанні, фінансовий актив, що оцінюється за справедливою вартістю якого відображаються у звіті про прибутки та збитки</p>	<p><i>Нематеріальний актив</i></p> <p>МСФЗ (IAS) 38 застосовується відносно нематеріального активу. МСФЗ (IAS) 38 надаються керівництво Опис по вимірюванню нематеріальних активів, придбаних в обмін на негрошовий актив або активів або подання копійчану и негрошових активів</p>

Відповідно, на нашу думку слід виділити наступні варіанти відображення операцій за договором концесії в бухгалтерському обліку.

**Варіант 1. Право концесіонера стягувати плату з користувачів громадських послуг.** В цьому випадку слід керуватися п.17 КТМФЗ (IFRIC) 12, де вказано, що «оператор визнає нематеріальний актив в межах отриманого права (ліцензії) стягувати плату з користувачів громадських послуг. Це право не є беззастережним правом на отримання готівкових коштів, оскільки суми залежать від обсягу спожитих громадських послуг [169, С. 3].

**Варіант 2. Беззастережне контрактне право концесіонера на отримання грошових коштів або іншого фінансового активу від концесіодавця (або за його вказівкою) за модернізацію інфраструктури.** Так, згідно з п. 16 КТМФЗ (IFRIC) 12, «оператор повинен визнавати фінансовий актив тільки в межах свого беззастережного контрактного права на отримання грошових коштів або іншого фінансового активу від надавача (або за його вказівкою) за надані послуги з будівництва; надавач має обмежену свободу (або взагалі позбавлений її) для уникнення оплати, завдяки передбаченій, як правило, законодавством можливості реалізувати укладену угоду в примусовому порядку» [169, С. 3]. Крім того, там же визначено дві форми такого беззастережного одержання грошових коштів: 1) встановлені суми або суми, які можна визначити; 2) різниця між «сумою, отриманою від споживачів громадських послуг, і встановленою сумою, або сумою, яку можна визначити, навіть якщо оплата залежить від визначеної якості або вимог до ефективності інфраструктури, які має забезпечити оператор» [169, С. 3].

Проте, визначити можна і третій варіант – змішаний. **Варіант 3. Отримання концесіонером компенсації понад величину вартості надання послуг експлуатації інфраструктури.** «Якщо оператор отримує оплату за послуги з будівництва частково у вигляді фінансового активу, а частково у вигляді нематеріального активу, ці складові сплаченої йому компенсації він повинен відображати в обліку окремо. Оператор повинен первісно визнавати компенсацію відповідно до МСФЗ 15» (п. 18 КТМФЗ (IFRIC) 12) [169, С. 3].

Усе вищезазначене вимагає відображення об'єктів нематеріальних активів у складі позабалансового обліку. Для цього діючою інструкцією із застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій передбачено окремий клас рахунків 0 «Позабалансові рахунки».

Згідно із інструкцією «Позабалансові рахунки призначені для узагальнення інформації про наявність і рух: цінностей, що не належать підприємству, але тимчасово перебувають у його користуванні, розпорядженні або на зберіганні (об'єкти оперативної (операційної) оренди основних засобів, матеріальні цінності на відповідальному зберіганні, переробці, комісії, монтажі); умовних прав і зобов'язань підприємства (застави, гарантії, зобов'язання тощо); бланків суворого обліку; списаних активів (нестачі цінностей, дебіторська заборгованість) для спостереження за можливістю їх відшкодування винними особами (боржниками); амортизаційних відрахувань. Бухгалтерський облік указаних цінностей, амортизаційних відрахувань, умовних прав і зобов'язань ведеться за простою системою, за якою записи про надходження, вибуття, використання, продаж матеріальних цінностей, бланків суворого обліку, утворення умовних прав і зобов'язань, списання з балансу майна внаслідок нестачі, псування та дебіторської заборгованості, нарахування і використання амортизаційних відрахувань проводяться тільки на одному позабалансовому рахунку з вказуванням змісту і кількісно-вартісних показників операції» [65].

Для відображення необоротних активів, які використовуються підприємством, але не є його власністю, передбачено ва рахунки, а саме: Рахунок 01 «Орендовані необоротні активи» та Рахунок 02 «Активи на відповідальному зберіганні». Досліджуючи призначення зазначених рахунків вважаємо, за необхідне ввести зміни до рахунку 01 «Орендовані необоротні активи», а саме заміти назву: 01 «Необоротні активи, що виписуються підприємством на договірних засадах». Відповідно до цього пропонуємо наступний підхід до трансформації плану рахунків бухгалтерського обліку.



**Таблиця 2.15**

**Розвиток елементу методу рахунки для відображення  
необоротних активів, що отримані в концесію, на  
позабалансових рахунках**

Рахунки		Субрахунки		Аналітичні рахунки	
Шифр	Назва	Шифр	Назва	Шифр	Назва
01	Необоротні активи, що виписуються підприємством на договірних засадах	011	Необоротні активи отримані в концесію	011.1	Отримані основні засоби
				011.2	Отримані інші необоротні активи
				011.3	Отримані інші нематеріальні активи
				011.4	Отримані довгострокові біологічні активи
		012	Необоротні активи отримані в оренду	012.1	Орендовані основні засоби
				012.2	Орендовані інші необоротні активи
				012.3	Орендовані інші нематеріальні активи
				012.4	Орендовані довгострокові біологічні активи
		013	Необоротні активи отримані за іншими договорами	013.1	За видами активів

Впровадження в практику зазначених змін дозволить привести у відповідність діючого плану рахунків бухгалтерського обліку до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності.

Таким чином, вивчено особливості застосування МСФЗ для облікового відображення операцій за договорами концесії в частинні. В результаті обґрунтовано можливість трьох варіантів до бухгалтерського облік концесійних операцій, а саме визнання фінансового активу, нематеріального активу або визнання частково нематеріального активу, а частково фінансового активу. Відповідно до цього визначено потребу у відображення отриманого об'єкту концесії на позабалансовому обліку. Запропоновано напрями трансформації пану рахунків бухгалтерського обліку в частинні застосування нового рахунку 01 «Необоротні активи, що вирисовуються підприємством на договірних засадах» із субрахунками 011 «Необоротні активи отримані в концесію»; 012 «Необоротні активи отримані в оренду», 013 «Необоротні активи отримані за іншими договорами». Усе зазначене дозволить привести у відповідність діючу систему бухгалтерського обліку до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності.

### **2.3. Облікове відображення операцій з модернізації об'єкту концесії**

Сучасний стан управління державним майном характеризується значним зниженням його продуктивності у зв'язку із зношеністю. В умовах динамічних змін економічної системи та потребою у підвищенні інвестиційного клімату у відповідних регіонах є потреба у перегляді управління інфраструктурним комплексом. «Особливості економічної системи України визначають специфічні вимоги до підвищення ефективності процесу відтворення основних виробничих фондів, у яких матеріалізуються нові ресурси, що накопичуються. Рациональне використання основних засобів, їх провідна роль у забезпеченні розширеного відтворення впливають на формування сукупної народногосподарської ефективності, розвиток економічної системи в

цілому. Ураховуючи значимість основних засобів у здійсненні виробничого процесу доцільно зосередити увагу на проблемних питаннях бухгалтерського та податкового обліку, що виникли у зв'язку із трансформуванням вітчизняного обліку відповідно до Міжнародних стандартів» [114, С. 94].

Модернізація об'єктів необоротних активів є основною умовою укладеного договору концесії. Варто зауважити, що саме потреба в модернізації є власне метою формування та реалізації проекту державно-приватного у формі концесії. Питання бухгалтерського обліку витрат на модернізацію об'єктів необоротних активів отриманих в концесію на сьогодні не вирішеним. Це обумовлено сукупністю чинників, основними з яких є: недосконале законодавство, що регулює порядок формування та реалізації проектів державно-приватного партнерства у формі концесії; відсутність методичних рекомендацій щодо облікового відображення об'єктів необоротних активів, що надходять в результаті застосування різних правових режимів; неузгодженість вітчизняного та бухгалтерського законодавства, зокрема національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та міжнародних стандартів фінансової звітності.

Вищевикладене вимагає перегляду організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку операцій з модернізації в частинні об'єктів необоротних активів, що отримані в концесію. Зокрема, є потреба в обґрунтуванні якісно нових підходів до облікового відображення даного об'єкту зважаючи на різні підходи до відображення концесійних операцій в системі бухгалтерського обліку.

Питання організації та методики бухгалтерського обліку операцій з модернізації об'єктів концесії досліджувалися вітчизняними та зарубіжними вченими: В.В. Бабич, Д.О. Грицишен, А.М. Герасимович, С.Ф. Голов, Л.М. Кіндрацька, М.М. Коцупатрий, Я.Д. Крупка, С.Ф. Покропивний, В.В. Сопко, Л.К. Сук, Н.М. Ткаченко, П.Я. Хомин, М.Г. Чумаченко, В.О. Шевчук та інші.

Вітчизняні та зарубіжні вчені внесли вагомий внесок в розвиток власне операцій з модернізації в системі бухгалтерського обліку. Проте, їх дослідження не стосувалися об'єктів необоротних активів, які

утримуються та експлуатуються підприємством при різних правових режимах права власності.

«Серед дієвих способів відновлення та підвищення рівня споживчих властивостей і працездатності основних засобів виділяють поліпшення об'єктів, що пов'язане з істотно меншими інвестиційними витратами у порівнянні із новим будівництвом, та обмін зношеного обладнання на більш сучасне та продуктивне. Тому доволі актуальними питаннями залишаються чітке й однозначне роз'яснення поняття «ремонт основних засобів», безпосередньо його відображення у обліковому процесі в залежності від видів ремонтів» [127, С. 108].

Вітчизнам законодавством передбаченого різні підходи до поліпшення об'єктів необоротних активів, що представлено в табл. 2.16

**Таблиця 2.16**

**Класифікація підходів до поліпшення та модернізації об'єктів  
необоротних активів**

<b>Документ</b>	<b>Види</b>
<i>1</i>	<i>2</i>
Податковий кодекс [128]	поточний ремонт; капітальний ремонт; модернізація; технічне переозброєння; інші види поліпшення.
П(С)БО 7 «Основні засоби» [131]	модернізація; модифікація; добудова; дообладнання; реконструкція; інші види поліпшення.
МСФЗ 16 «Основні засоби» [115]	модифікація програмного забезпечення та об'єктів основних засобів, що збільшує термін їх корисного використання; створення нового змінного елемента складного об'єкту основних засобів; упровадження нових виробничих процесів, що забезпечать зменшення витрат; удосконалення деталей, вузів і машин для досягнення якості продукції; ремонт та обслуговування.

*Розділ 2. Розвиток бухгалтерського обліку об'єктів  
необоротних активів отриманих в концесію*

Продовження табл. 2.16

1	2
Методичні рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів [111]	модернізація; модифікація; заміна окремих частин обладнання; впровадження ефективнішого технологічного процесу; добудова (надбудова); технічне обслуговування та технічний огляд; ремонт.

В свою чергу у працях вітчизняних вчених обґрунтовується розширена класифікація досліджуваних операцій (табл. 2.17).

**Таблиця 2.17**

**Класифікація видів ремонту [97], [114]**

<b>Класифікаційна ознака</b>	<b>Види ремонтів</b>
Залежно від мети	Технічний огляд; ремонт; покращення
За технічними ознаками	Поточні ремонти; середні ремонти; капітальні ремонти
Залежно від способу здійснення	Господарський; підрядний; змішаний
За відношенням до плану	За планом; непередбачуваний
За відношенням до господарської діяльності	Ремонти виробничих основних засобів; ремонти невиробничих основних засобів
За включенням витрат на ремонт	До первісної вартості основних засобів; до складу витрат
За належністю основних засобів	Власні; орендовані
За якістю поліпшення основних засобів	Реконструкція; модернізація; модифікація; дообладнання; технічне переозброєння

Для відображення витрат на капітальний ремонт необоротних активів передбачено рахунок 15 «Капітальні інвестиції». Призначення даного рахунку призначено для відображення витрат, що пов'язанні із придбанням та створенням необоротних активів як матеріальних так і нематеріальних. Відповідно до інструкції із застосування Плану рахунків

бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, передбачено 5 субрахунків:

- 151 «Капітальне будівництво»;
- 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»;
- 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів»;
- 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»;
- 155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів».

«Зарахування на баланс власної частки збудованого об'єкта відображається за дебетом рахунку 10 "Основні засоби" та кредитом рахунку 15. Якщо власна частка збудованого об'єкта (квартири, нежитлові приміщення) призначені пайовиком для продажу, то їх зарахування на баланс пайовика відображається за дебетом рахунку 28 "Товари" та кредитом рахунку 15. Аналітичний облік капітальних інвестицій ведеться відповідно за видами основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, нематеріальних активів, а також за окремими об'єктами капітальних вкладень (інвентарними об'єктами)».

Характеристика вище представлених субрахунків до рахунку 15 «Капітальні інвестиції» відповідно до інструкції та її зміна відповідно до положень облікового відображення операцій за договорами концесії представлено в табл. 2.18.

**Таблиця 2.18**

**Характеристика субрахунків до рахунку 15 «Капітальні інвестиції» з позиції відображення капітальних витрат щодо модернізації об'єкту концесії**

Субрахунок	Характеристика відповідно до діючої інструкції
1	2
151 «Капітальне будівництво»	відображаються витрати на будівництво, що здійснюється як господарським, так і підрядним способом для власних потреб підприємства
152 "Придбання (виготовлення) основних засобів"	призначений для обліку витрат на придбання або виготовлення власними силами матеріальних активів, облік яких ведеться на рахунку 10 "Основні засоби" (крім об'єктів будівництва та основного стада)

*Розділ 2. Розвиток бухгалтерського обліку об'єктів  
необоротних активів отриманих в концесію*

---

Продовження табл. 2.18

<i>1</i>	<i>2</i>
153 "Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів"	відображаються витрати підприємства (організації, установи) на придбання або виготовлення власними силами матеріальних активів, облік яких ведеться на рахунку 11 "Інші необоротні матеріальні активи"
154 "Придбання (створення) нематеріальних активів"	відображаються витрати підприємства на придбання або створення власними силами активів, облік яких ведеться на рахунку 12 "Нематеріальні активи"
155 "Придбання (виращування) довгострокових біологічних активів"	ведеться облік витрат на придбання або виращування (створення) довгострокових біологічних активів, облік яких ведеться на рахунку 16 "Довгострокові біологічні активи", у тому числі на виращування незрілих довгострокових біологічних активів, та формування основного стада робочої і продуктивної худоби (крім тварин, які обліковуються на рахунку 21 "Поточні біологічні активи")

Відповідного до зазначеного є потреба у формування аналітичного обліку як основою формування робочого плану рахунків бухгалтерського обліку. Пропонуємо наступні складові організації аналітичного обліку за рахунком 15 «Капітальні інвестиції» (табл. 2.19), зважаючи на специфіку визнання об'єкту концесії в бухгалтерському обліку, а саме:

- в складі необоротних активів підприємства-концесіонера;
- як фінансовий актив;
- як нематеріальний актив;
- частково як нематеріальний актив та частково як фінансовий актив.

Таблиця 2.19  
Розвиток елементу методу рахунки для відображення необоротних активів, що отримані в концесію, на позабалансових рахунках

Рахунки		Субрахунки		Аналитичні рахунки	
Шифр	Назва	Шифр	Назва	Шифр	Назва
1	2	3	4	5	6
15	Капітальні інвестиції	151	Капітальне будівництво	151.1	Капітальне будівництво власного об'єкту
		152	Придбання (виготовлення) основних засобів	151.2	Капітальне будівництво об'єкту концесії
				152.1	Придбання (виготовлення) власних основних засобів
				152.2	Придбання (виготовлення) основних засобів отриманих в концесію
		153	Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів	153.1	Придбання (виготовлення) власних інших необоротних матеріальних активів
				153.2	Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів отриманих в концесію
		154	Придбання (створення) нематеріальних активів	Варіант 1.	Об'єкт концесії визнається нематеріальним активом
				154.1	Створення нематеріального активу в результаті виконання умов концесійного договору
				Варіант 2.	Об'єкт концесії визнається необоротними активами
				154.2	Придбання (створення) нематеріальних активів отриманих в результаті концесії
		155	Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів	155.1	Придбання (вирощування) власних довгострокових біологічних активів
				155.2	Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів отриманих в концесію



*Розділ 2. Розвиток бухгалтерського обліку об'єктів  
необоротних активів отриманих в концесію*

Запропоновані аналітичні розрізи в повній мірі враховують специфіку досліджуваного об'єкту, а саме витрат на модернізацію об'єкту концесії. Подальші аналітичні розрізи можуть формуватися за видами витрат, а саме: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, витрати на соціальні заходи, амортизація та інші витрати. Це залежить від запиту користувачів фінансової звітності та організованої системи управління підприємства концесіонера та її підсистем (планування, аналізу, контролю). На основі зазначеного пропонуємо наступний підхід до відображення капітальних витрат на рахунках бухгалтерського обліку за умови, що концесія визнається нематеріальним активом або фінансовим активом (табл. 2.20).

**Таблиця 2.20**

**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 <sup>7</sup>		Варіант 2 <sup>8</sup>		Варіант 3 <sup>9</sup>	
		Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т
1	2	3	4	5	6	7	8
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

<sup>7</sup> Право концесіонера стягувати плату з користувачів громадських послуг

<sup>8</sup> Беззастережне контрактне право концесіонера на отримання грошових коштів або іншого фінансового активу від концесіодавця (або за його вказівкою) за модернізацію інфраструктури

<sup>9</sup> Отримання концесіонером компенсації понад величину вартості надання послуг експлуатації інфраструктури

*Розділ 2. Розвиток бухгалтерського обліку об'єктів  
необоротних активів отриманих в концесію*

Продовження табл. 2.20.

1	2	3	4	5	6	7	8
	- 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.

Запропоновані напрями відображення витрат на модернізацію об'єктів необоротних активів, що отримані в концесію, в повній мірі враховують варіанти, як визначення міжнародними стандартами фінансової звітності, а саме

- 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;

*Розділ 2. Розвиток бухгалтерського обліку об'єктів  
необоротних активів отриманих в концесію*

---

- отримання концесіонером компенсації понад величину вартості надання послуг експлуатації інфраструктури.

Впровадження зазначених положень можливе за умови, що підприємство-концесіонер не трансформує звітність складної за національними стандартами в звітність за МСФЗ, а одразу ж веде бухгалтерський облік за міжнародними стандартами фінансової звітності.

При другому варіанті, коли об'єкти концесії відображаються на балансі підприємства в складі необоротних активів, процедура відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з модернізації об'єктів концесії матимуть наступний вигляд (табл. 2.21).

**Таблиця 2.21**

**Порядок облікового відображення модернізації необоротних активів, що отримані в результаті концесії**

№	Зміст господарської операції	Проводка	
		Д-т	К-т
1	2	3	4
1.	Відображено витрати за завершеного будівництва отриманого в концесію	151.2	20, 66, 65, 13, 68
1.	Виведено об'єкти концесії із складу основних засобів, що експлуатуються	152.2	101(6,7,9).2 103 (4,5).5
2.	Відображено витрати на модернізацію об'єкту основних засобів, що отримані в концесію	152.2	20, 66, 65, 13, 68
3.	Виведено об'єкти концесії із складу інших необоротних матеріальних активів, що експлуатуються	153.2	111(2,3,4,5, 7).2
4.	Відображено витрати на модернізацію об'єкту інших необоротних матеріальних активів, що отримані в концесію	153.2	20, 66, 65, 13, 68
5.	Виведено об'єкти концесії із складу нематеріальних активів, що експлуатуються	154.2	121(2,3,4,5, 7).2

*Розділ 2. Розвиток бухгалтерського обліку об'єктів  
необоротних активів отриманих в концесію*

Продовження табл. 2.21

1	2	3	4
6.	Відображено витрати на модернізацію об'єкту нематеріальних активів, що отримані в концесію	154.2	20, 66, 65, 13, 68
7.	Введено в експлуатацію об'єкт будівництва	103.5	151.2
8.	Виведено об'єкти концесії із складу довгострокових біологічних активів, що експлуатуються	155.2	161(2,3,4,5,6).2
9.	Відображено витрати на модернізацію об'єкту довгострокових біологічних активів, що отримані в концесію	155.2	20, 66, 65, 13, 68
10.	Відображено введення в експлуатацію модернізованих основних засобів	101(6,7,9).2 103 (4,5).5	152.2
111.	Відображено введення в експлуатацію модернізованих інших необоротних матеріальних активів	111(2,3,4,5,7).2	153.2
12.	Відображено введення в експлуатацію модернізованих нематеріальних активів	121(2,3,4,5,7).2	154.2
13.	Відображено введення в експлуатацію модернізованих довгострокових біологічних активів, що отримані в концесію	161(2,3,4,5,6).2	155.2

Зауважимо, що для цілей нарахування амортизації на необоротні активи, що отримані в концесію, пропонуємо за кожним об'єктом відкривати два аналітичні рахунки: 1) вартість об'єкту необоротних активів, що отримано в концесію, відповідно до акту прийманні передачі об'єкту. Оцінка такого об'єкту здійснюється у відповідності до способів, які представленні вище; 2) вартість

капітальних витрат, які були понесені концесіонером в результаті модернізації об'єктів необоротних активів, отриманих в концесію. Зазначене дозволить в повній мірі відобразити витрати та собівартість суспільної послуги, яка реалізується концесіонером

Таким чином, нами обґрунтовано напрями розвитку бухгалтерського обліку операцій з модернізації необоротних активів, що отримані в концесію. Особливості запропонованих підходів полягає в тому, що враховувано усі можливі підходи до відображення об'єкту концесії: а саме:

- по-перше, в складі необоротних активів відображаються усі необоротні активи, що отримані в концесію. 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 (основні засоби (рахунок 10), інші необоротні матеріальні активи (рахунок 11), нематеріальні активи (рахунок 12), довгострокові біологічні активи (рахунок 16)). Даний підхід повністю відповідає діючому господарському законодавству, Закону України про концесії та положенням (стандартам) бухгалтерського обліку. В даному напрямі обґрунтовано порядок організації аналітичного обліку як основи формування робочого плану рахунків та запропоновано порядок відображення на рахунках;

- по-друге, відображення об'єкту концесію у відповідності з міжнародними стандартами 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'язанні із модернізацію відображають у складі капітальних інвестицій на субрахунку 154 «Придбання (створення)

нематеріальних активів». Нами запропоновано виділяти аналітичний рахунок 154 «Створення нематеріального активу в результаті виконання умов концесійного договору».

В практичну діяльність зазначенні пропозиції можуть бути впроваджені шляхом внесення змін у відповідні нормативно-правові акти. Законодавчому інституту при виборі того чи іншого запропонованого варіанту варто враховувати стратегічні напрями розвитку державно-приватного партнерства. 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.

### **Висновки до 2-го розділу**

1. 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 сформувати комплексне аналітичне забезпечення управління ресурсним потенціалом підприємства-концесіонера та напрями використання ним майна державно і комунальної власності. Варіант постановки отриманих необоротних активів в концесію передбачає особливий порядок облікового відображення операцій з приймання та передачі об'єктів концесії. Це в свою чергу обумовлює потребу в обґрунтуванні напрямів відображення джерела надходження об'єкту концесії. Діючою системою бухгалтерського обліку такого не передбачено. Зважаючи на сутність зазначених операцій є можливість реалізації двох підходів: 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 є довгостроковими. 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 вартість заборгованості підприємства.

2. Для відображення джерела надходження об'єкту концесії в складі власного капіталу запропоновано внести відповідні зміни до інструкції із застосування плану рахунків бухгалтерського обліку: «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.

3. 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 (55.1 «Довгострокові

зобов'язання за договором концесії»); 2. Відображення активів отриманих в концесію на окремому субрахунку (552 «Довгострокові зобов'язання за договором концесії»).

4. Вивчено особливості застосування МСФЗ для облікового відображення операцій за договорами концесії та в результаті обґрунтовано можливість трьох варіантів до бухгалтерського облік концесійних операцій, а саме визнання фінансового активу, нематеріального активу або визнання частково нематеріального активу, а частково фінансового активу. Відповідно до цього визначено потребу у відображення отриманого об'єкту концесії на позабалансовому обліку. Запропоновано напрями трансформації пану рахунків бухгалтерського обліку в частинні застосування нового рахунку 01 «Необоротні активи, що вирисовуються підприємством на договірних засадах» із субрахунками 011 «Необоротні активи отримані в концесію»; 012 «Необоротні активи отримані в оренду», 013 «Необоротні активи отримані за іншими договорами». Усе зазначене дозволить привести у відповідність діючу систему бухгалтерського обліку до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності.

5. Обґрунтовано порядок облікового відображення капітальних витрат на модернізацію об'єкту концесії, за умови, що необоротні активи отримані в концесію відображаються у балансі 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 (основні засоби (рахунок 10), інші необоротні матеріальні активи (рахунок 11), нематеріальні активи (рахунок 12), довгострокові біологічні активи (рахунок 16)). Даний підхід повністю відповідає діючому господарському законодавству, Закону України про концесії та положенням (стандартам) бухгалтерського обліку. В даному напрямі обґрунтовано порядок організації аналітичного обліку як основи



формування робочого плану рахунків та запропоновано порядок відображення на рахунках;

6. 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'язанні із модернізацію відображають у складі капітальних інвестицій на субрахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів». Нами запропоновано виділяти аналітичний рахунок 154 «Створення нематеріального активу в результаті виконання умов концесійного договору».

### **РОЗДІЛ 3**

## **УДОСКОНАЛЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З РЕАЛІЗАЦІЇ ДОГОВОРУ КОНЦЕСІЇ: ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА**

### **3.1. Методика бухгалтерського обліку операцій з реалізації суспільних послуг, що пов'язані із експлуатацією та утриманням об'єкту концесії**

В результаті укладання договору концесії концесіонер, зобов'язаний окрім модернізації, подальшої експлуатації та утримання об'єкту концесії – цілісного майнового комплексу, здійснювати надання суспільних послуг. Адже, саме підвищення якості суспільних послуг і основною метою формування та реалізації проектів державно-приватного партнерства у формі концесії.

Діючі організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку, що регламентовані національним законодавством (Закон України про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні, положення (стандарти) фінансової звітності, інструкція із застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, підзаконні нормативно-правові акти та галузеві методики з калькулювання собівартості продукції) не передбачають комплексного нормативного забезпечення формування облікової інформації про калькулювання собівартості суспільних послуг та робіт з експлуатації та утримання об'єктів концесії, формування інформації на рахунках бухгалтерського обліку та порядок сплати та нарахування концесійних платежів

Питання організації та методики бухгалтерського обліку операцій за договорами концесії є недослідженими вітчизнами вченими. Окремі аспекти лише висвітленні в докторській дисертації К.В. Романчук на тему «Розвиток бухгалтерського обліку активів в умовах трансформації інституту права власності», в якій дослідниця

розробила різні підходи до формування організаційно-методичних положень обліку активів підприємства при різних режимах права власності. Для формування організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку надання суспільних послуг на основі концесії державного майна нами вивчено праці я вітчизняних вчених в контексті наступних питань:

- проблеми бухгалтерського обліку витрат, доходів та фінансових результатів до досліджувалися в дисертаційних дослідженнях: Н.І. Пилипів «Методологія та організація обліку затрат виробничо-комерційної діяльності підприємств нафтової і газової промисловості»; П.Л. Сук «Облік виробництва і реалізації продукції в сільськогосподарських підприємствах: методологія і практика»; Н.О. Гура «Розвиток системи обліку в житлово-комунальному господарстві»; Л.В. Гуцаленко «Формування адаптивної системи обліку і контролю прибутків сільськогосподарських підприємств»; В.А. Дерій «Теоретико-методологічні засади обліку і контролю витрат та доходів підприємств»; А.М. Герасимович «Учет издержек производства (на примереплеменных заводов, племенных совхозов и конных заводов Украины)»; М.І. Скрипник «Розвиток бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат та калькулювання собівартості продукції»; В.М. Пархоменко «Концепція розвитку бухгалтерського обліку, контролю і аналізу витрат на якість продукції»;

- розвиток організаційно-методичних положень в секторі державного управління досліджувалися: С.В. Свірко «Бухгалтерський облік в бюджетних установах України: методологія і організація»; С.О. Левицька «Облік, контроль та аналіз діяльності непідприємницьких організацій»; Н.М. Хорунжак «Модернізація обліку і контролю в бюджетних установах в умовах системної трансформації управління»;

- удосконалення облікового відображення власного капіталу та зобовязань як складової розрахунків між концесіонером та концесіодавцем представлено в: В.В. Сопко «Концепція

бухгалтерського обліку пасивів (капіталу, власності) в управлінні підприємницькою діяльністю»; Н.І. Петренко «Бухгалтерський облік і контроль руху пасивів підприємства: теорія, методологія, організація»; Ю.А. Кузьмінський «Оперативний облік і контроль міжнародних фінансово-господарських операцій»; І.В. Орлов «Теорія та методологія бухгалтерського обліку і контролю зобов'язань суб'єктів господарювання».

Процеси експлуатації і утримання об'єкту концесії та надання суспільних послуг є складними та багатоваріативними, що вимагає від системи бухгалтерського обліку врахування багатьох факторів та варіантів. Крім того, багатоваріативність системи облікового відображення зазначених об'єктів залежить від обраного підходу до відображення об'єкту концесії, тобто цілісного майнового комплексу. Зазначенні варіанти представлені в розділі 2 та полягають у наступному:

**Підходи, що визначені міжнародними стандартами фінансової звітності.** Окремого стандарту, присвяченого розкриттю інформації про операції концесії немає, разом з тим Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку опублікувала Тлумачення КТМФЗ (IFRIC) 12 «Послуги за угодами про концесію». Використання даного тлумачення є доцільним з огляду на те, що воно охоплює операції концесіонера («оператора», виходячи з термінології КТМФЗ (IFRIC) 12) щодо інфраструктури, яку він створює або придбає у третьої сторони, або тієї, до якої йому забезпечує доступ концесіодавець («надавач») з метою реалізації угоди про концесію послуг. 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.

Методика бухгалтерського обліку операцій з приймання передачі об'єкту концесії (цілісного майнового комплексу) за міжнародними стандартами фінансової звітності представлено в параграфі 2.2, а витрати пов'язані із модернізацією об'єкту концесії в параграфі 2.3. У зв'язку із зазначеним пропонуємо усі витрати пов'язанні із наданням суспільної послуги відображати в складі рахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг». Відповідно до інструкції із застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій на даному рахунку «ведеться облік собівартості реалізованих за звітний період робіт і послуг». Відповідно до цього пропонуємо наступний підхід до формування робочого плану рахунків бухгалтерського обліку підприємства-концесіонера в частинні аналітичного обліку за субрахунком 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»:

- 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 надання послуг та робіт договором концесії»;

903.1.5 «Амортизація нематеріальних активів в частинні капітальних витрат пов'язаних із модернізацією об'єкту концесії»

903.1.6 «Інші витрати пов'язаних 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 матеріальні витрати, витрати на оплату праці, амортизацію та інше.

Вище зазначене визначає порядок облікового відображення надання та реалізації суспільних послуг основі концесії та отримання концесіонером винагороди на, що представлено в табл. 3.1. Розроблена методика може використовуватися підприємствами-концесіонерами, які зобов'язанні складати звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності, або у випадках, що проекту державно-приватного партнерства на основі концесії реалізується спільно із суб'єктом, що не є резидентом України.

**Порядок відображення об'єкту концесії в балансі підприємства концесіонера.** Зазначений підхід відповідає діючому Закону України про концесії та діючому вітчизняному бухгалтерському законодавству. У зв'язку із відсутністю будь-яких методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку операцій з надання суспільних послуг на основі концесії державного та комунального майна, пропонуємо визначити напрями застосування кожного елементу методу бухгалтерського обліку, а саме: інвентаризація, документування, оцінка, калькулювання, рахунки, подвійний запис, баланс та звітність. У зв'язку з тим, що надання суспільних послуг на основі концесії в системі об'єктів бухгалтерського обліку займатиме те ж саме місце, що й надання інших послуг в приватному секторі, вважаємо, за необхідне зупинитися лише на пріоритетних елементах методу.

Таблиця 3.1  
**Порядок облікового відображення операцій з надання послуг з експлуатації, поточне обслуговування інфраструктури**

№ з/п	Зміст господарської операції	Облікове відображення					
		Варіант 1		Варіант 2		Варіант 3	
		Д.т	К.т	Д.т	К.т	Д.т	К.т
<b>Надання послуг з експлуатації, поточне обслуговування інфраструктури</b>							
1	Визначено доходи від надання послуг з експлуатації об'єктів інфраструктури	301, 311	703			301, 311	703
2	Відображено суму ПДВ згідно з вимогами розділу V Податкового кодексу України	703	641			703	641
3	Нараховано амортизацію на вартість модернізації інфраструктури, яка використовується в ході надання послуг інфраструктури	903	133			903	133
4	Визначено витрати, пов'язані з утриманням об'єкта інфраструктури, отриманого за договором концесії	903	20, 22, 661, 651, 685			903	20, 22, 661, 651, 685
<b>Отримання концесіонером компенсації за угодою</b>							
5	Нараховано доходи концесіонера у вигляді компенсації за угодою			377, 183	712*	377, 183	710**
6	Отримано грошові кошти в погашення дебіторської заборгованості концесіонарця за договором концесії			311	377, 183	311	377, 183
7	Списано балансову вартість модернізації об'єктів інфраструктури за договором концесії			943	286		

Примітки:

\* у встановленій сумі, якщо вона визначена договором концесії, а концесіонер не отримувє 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

Тобто тих елементах методу бухгалтерського обліку, які в більшій мірі стосується досліджуваного об'єкту, зокрема:

- **документування.** Є потреба в обґрунтування налагодження системи первинного спостереження за операціями надання суспільних послуг підприємством концесіонером в частинні її відокремлення від інших первинного спостереження за іншими видами діяльності, що здійснює концесіонер відповідно до установчих документів;

- **калькулювання** є особливим елементом методу бухгалтерського обліку, що дозволить визначити собівартість наданих суспільних послуг на основі концесійного договору. Даний елемент методу буде трансформуватися в частинні: по-перше, складових елементів калькуляції, адже з'являється новий елемент – концесійний платіж; по-друге, вибору методу калькулювання собівартості суспільних послуг зважаючи на виробничу специфіку; по-третє, формування та розподілу загально-виробничих витрат за послугами щодо реалізації договору концесії та іншими послугами, що складають основну діяльність підприємства-концесіонера;

- **рахунки.** Рахунки є тим елементом методу, аналітичне розширення яких дозволяє врахувати увесь спектр властивостей об'єкту для цілей облікового відображення та в подальшого формування комплексного та якісного інформаційного забезпечення управління концесійною діяльністю та для оцінки ефективності реалізації проекту державно-приватного партнерства. Аналітичний облік є основою формування робочого плану рахунків, який підприємство-концесіонер повинно змінити після укладання концесійного договору та затвердити ці зміни в обліковій політиці;

- **подвійний запис** є нерозривним з елементом методу бухгалтерського обліку - рахунками. Відповідно його розвиток відбуватиметься в залежності від розвитку аналітичного обліку операцій з надання суспільних послуг а основі концесії;

- **звітність.** У зв'язку із впровадженням нового виду діяльності – концесійної діяльності, є потреба в трансформації складових та змісту фінансової звітності. Зокрема необхідно виокремити інформацію про



об'єкти концесії та новий вид діяльності. Дане можливе шляхом розширення приміток до річної фінансової звітності.

Інші елементи методу бухгалтерського обліку (інвентаризація, оцінка, баланс) в більшій мірі стосуються усіх об'єктів бухгалтерського обліку, та не залежать від властивостей операцій з надання суспільних послуг на основі концесії.

Усе вище зазначене має лягти в нові організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку операцій з надання суспільних послуг на основі концесії для формування інформаційного простору управління підприємством-концесіонером та оцінки ефективності проекту державно-приватного партнерства. Розглянемо особливості розвитку та трансформації вище зазначених елементів методу бухгалтерського обліку операцій з надання суспільних послуг на основі концесії.

*Документування операцій з надання суспільних послуг на основі концесії.*

Документування є особливим елементом методу бухгалтерського обліку, адже знаходиться на перетині економічних, правових та облікових систем. “Процес облікового документального оформлення має визначальне значення в системі формування облікового забезпечення управління підприємством, оскільки завжди виступає основою облікового процесу, визначає його юридичну силу і дієвість, є ланкою, що забезпечує адміністрацію підприємства оперативною інформацією для своєчасного прийняття ефективних управлінських рішень” [91].

«Сучасний стан господарювання підприємств вимагає від бухгалтерів вмілого оперування обліковими даними та, відповідно, прийняття дієвих управлінських рішень з боку керівництва. Забезпечення своєчасності та повноти інформації для управління визначає рівень організації на підприємстві як бухгалтерського обліку в цілому, так і його складових. На сьогодні документування на підприємстві є потужним базисом для формування управлінської інформації, є підтвердженням усіх господарських операцій, що відбуваються на підприємстві, є інструментом накопичення та впорядкування даних про діяльність підприємства тощо. Відповідно,

кожен документ на підприємстві виконує ряд функцій задля забезпечення виконання завдань і функцій системи бухгалтерського обліку та формування відповідей на запити користувачів останнього. Початковим кроком здійснення бухгалтерських записів є реєстрація фактів господарського життя, а саме складання первинних документів. Первинні документи є перманентною складовою не тільки в системі бухгалтерського обліку, але й в процесі здійснення економічного аналізу діяльності суб'єкта господарювання, при прийнятті управлінських рішень, проведенні податкових та аудиторських перевірок тощо» [85, С. 8].

Документування в системі бухгалтерського обліку виконує сукупність функцій, які визначають особливості інформаційної системи управління господарською діяльністю. Ряд вчених вважають, що документування виконує наступні функції:

«- фіксують дані про факт господарської діяльності та забезпечують їх юридичне підтвердження;

- створюють можливість первинного контролю за здійсненням господарської діяльності за діями посадових і матеріально-відповідальних осіб;

- дозволяють передавати дані про господарські факти, відбирати й групувати їх для подальшого узагальнення в системі бухгалтерського обліку;

- забезпечують зберігання даних про господарські факти» [72, С. 89].

Виділення представлених функцій не в повній мірі характеризують роль та значення документування. Значений внесок в розширення функціональної спроможності документування як елементу методу внесли Легенчук С.Ф., Вольська К.О., Вакун О.В. (табл. 3.2).

**Таблиця 3.2**

**Склад та зміст функцій бухгалтерського документування за Легенчук С.Ф., Вольська К.О., Вақун О.В. [85, С. 27-28]**

<b>Функція</b>	<b>Зміст</b>
<i>1</i>	<i>2</i>
контрольна	завдяки даним, які містяться у первинних документах здійснюється контроль за збереженням майна на підприємстві, а також контроль за відповідальними особами
аналітична	на основі даних первинних документів формується зведена інформація, що використовується для прийняття управлінських рішень
захисна	полягає у захисті інформації, захисті підприємства від недостовірної інформації та можливості використання первинних документів як доказів для захисту інтересів власників та працівників підприємства
інформаційна	саме на підставі первинних документів в бухгалтерському обліку формується інформація для управління
доказова	первинні документи на підприємстві забезпечують юридичну основу господарських операцій
організаційна	чітко налагоджений обіг первинних документів на підприємстві сприяє швидкій обробці даних та формуванні зведеної інформації
управлінська	на підставі первинних документів можна слідкувати за виконанням розпоряджень керівника працівниками підприємства тощо
соціальна	будь-який документ створюється відповідно до тієї або іншої соціальної вимоги

Усе вище зазначене має забезпечуватися через розвиток не лише форм первинних документів, алей через реквізитне розширення та налагодження комунікаційних зв'язків як в середині систему бухгалтерського обліку так і поза її межами. Для забезпечення ефективної системи документування операцій за договорами концесії їх необхідно розглядати з позиції організації власне концесійної діяльності, а саме: створення нового підприємства-концесіонера чи реалізація умов договору існуючим підприємством.

За умови створення нового підприємства організовується нова система документування господарських операцій як і на будь-якому іншому підприємстві. Система документування такого підприємства повинна відповідати діючому бухгалтерському законодавству та в першу чергу налагодити систему документування за нормативно закріпленими формами. Впровадження внутрішніх форм первинних документів залежатиме від галузевої специфіки та організації виробництва, тобто надання суспільних послуг на основі концесії. Вагоме значення на склад, зміст та структуру первинних документів мають інформаційні запити користувачів та організована система бухгалтерського обліку. Зауважимо, що реквізитне розширення первинних документів залежить від організації аналітичного обліку та обраного напрямку калькулювання собівартості суспільних послуг.

Одним з напрямів удосконалення документування як елементу методу бухгалтерського обліку операцій за договорами концесії має стати два внутрішніх первинних документи, а саме:

- форма калькуляції собівартості суспільних послуг, яка має передбачати специфічні складові витрат, а саме: по-перше, амортизація необоротних активів, що отримані в концесії в частинній вартості капітальних витрат на модернізацію; по-друге, концесійні платежі, які зобов'язанні сплачувати підприємства-концесіонери у відповідності із умовами договору концесії. Особливості реквізитного розширення калькуляції собівартості суспільних послуг, що надають новостворені підприємства відповідно до концесійного договору буде представлено далі в контексті обґрунтування розвитку елементу методу бухгалтерського обліку – калькулювання;

- розрахунок концесійного платежу, що передбачений умовами концесійного договору, та нараховується відповідно до затвердженої методики розрахунку концесійних платежів. Відповідно до постанови Кабінету міністрів України від 12 квітня 2000 р. № 639 Про затвердження Методики розрахунку концесійних платежів, концесійний платіж «за право на управління (експлуатацію) майном

підприємств, їх структурних підрозділів, що є цілісними майновими комплексами або системою цілісних майнових комплексів, яке використовується для забезпечення завершеного циклу виробництва продукції (робіт, послуг) та добудови об'єкта незавершеного будівництва, визначається концесієдавцем за результатами концесійного конкурсу» [136]. Регулятор через зазначену методика передбачає три способи розрахунку концесійного платежу. Кожен із зазначених способів розрахунку концесійних платежів буде представлено при визначенні порядку застосування калькулювання як елементу методу бухгалтерського обліку. В даному контексті буде представлено й форму первинного документу;

- розрахунок амортизації об'єктів необоротних активів, що отримані в концесію. Зазначений документ пов'язаний із тим, що до собівартості суспільної послуги включається амортизація, яка нарахована як на вартість отриманих в результаті концесії об'єктів необоротних активів так і на вартість капітальних витрат, які понесенні концесіонером в результаті модернізації об'єкту необоротних активів. На основі зазначеного документу відбудеться відображення амортизації в складі собівартості суспільної послуги (виробничі витрати) та в складі отриманих доходів через зменшення цільового фінансування або довгострокових зобов'язань. В першому проведенні відображається усі сума амортизації, а в другому в частинні вартості, за якою об'єкти необоротних активів поставленні на баланс концесіонера.

За умови, що в результаті укладання концесійного договору не було створено нового підприємства, а концесійну діяльність здійснюватиме існуюче підприємства, трансформація документування як елементу методу стосуватиметься наступних складових, а саме:

- методичні. В частинні методичних положень є потреба у впровадженні та розробці нових первинних документів: по-перше, калькуляції собівартості суспільних послуг які враховати концесійні платежі; по-друге, амортизація об'єктів необоротних активів

отриманих в концесію; по-третє, розрахунок розподілу загальновиробничих витрат підприємства концесіонера в частині реалізації концесійної діяльності; по-четверте, розрахунок розподілу спільних витрат, які несе підприємство як для надання суспільних послуг так для здійснення основної статутної діяльності (зазвичай послуги допоміжних виробництв підприємства-концесіонера). Зазначені форми первинних документів будуть представлені в частині розвитку калькулювання собівартості суспільних послуг на основі концесії;

- організаційні. В частині організації системи первинного спостереження необхідно адаптувати первинні документи з обліку операцій з реалізації суспільних послуг на основі встановлення ідентифікації таких документів через нумерацію та кодування, наприклад усі документи пов'язані із виконанням умов договору концесії кодувати: КД а далі номер за порядком.

Таким чином, нами обґрунтовані напрями трансформації системи первинного документування операцій з надання суспільних послуг на основі реалізації умов договору концесії. Зазначені напрями вимагають впровадження нових первинних документів та реквізитного існуючих, що дозволить в повній мірі забезпечити відображення усіх властивостей об'єктів бухгалтерського обліку.

*Калькулювання собівартості суспільних послуг підприємством концесіонера.*

Калькулювання як елемент методу бухгалтерського обліку є ключовим з позиції вартісної оцінки об'єкту, а саме собівартості продукції, робіт, послуг. «Вартісний вимір в бухгалтерському обліку побудовано на калькуляції, що є основою цін. Її виникнення пов'язують з зародженням мануфактурного виробництва. Найбільшого розвитку, як інструменту оцінки рентабельності товарів, калькулювання отримало при промисловому виробництві» [120, С. 44].

Важливість калькулювання полягає в тому, що її результати є основою цінової політики підприємства та формування фінансових результатів та їх подальшого розподілу. Калькулювання, займає

вагоме місце в управлінні концесійною діяльністю, адже окремі галузі надання суспільних послуг регламентуються державою в частинні формування ціни. Це обумовлює пошук ефективних методів калькулювання собівартості для отримання економічної вигоди підприємством-концесіонером.

В економічній науці підходи до калькулювання можуть бути різноманітними, зокрема: як особлива навчальна дисципліна («калькуляція є особливою дисципліною, до завдань якої відносяться: вивчення та класифікацію витрат залежно від структури виробництва і відношення їх до продуктів, що виробляються, встановлення порядку обліку та розрахунку кожного виду витрат та розробку методів обчислення собівартості продукції» [137]); як функціональна економічна наука («калькуляцію вважають окремою наукою (галуззю знань) про методи та способи обчислення собівартості на основі даних бухгалтерського обліку, яка має свій об'єкт та метод» [25]); елемент методу бухгалтерського обліку з обчислення собівартості («калькулювання – це обчислення в грошовому вимірнику результатів будь-якого господарського процесу: капітальні інвестиції, постачання, виробництво, збут» [105]).

Досліджуючи питання калькулювання є необхідність в ідентифікації різних видів витрат, що несуть підприємство-концесіонер для надання суспільних послуг. Зауважмо, що склад витрат буде відрізнятися в залежності від форми організації концесійної діяльності: створення нового підприємства чи здійснення концесійної діяльності існуючим.

Зважаючи на те, що в результаті укладання концесійного договору приватний партнер (підприємство-концесіонер) може здійснювати й іншу статну діяльність варто визначити з такими видами витрат як загальновиробничі витрати та спільні витрати:

- до загальновиробничих витрат пов'язаних із наданням суспільних послуг на основі концесії пропонуємо відносити витрати, які не можливо віднести до конкретного виду продукції, робіт чи послуг, що виробляє та надає підприємство концесіонер;

- до спільних витрат пропонуємо відносити витрати підприємства концесіонера пов'язані із допоміжним виробництвом, послуги яких використовуються для різних видів діяльності в тому числі, реалізації суспільних послуг на основі концесії.

За кожним із зазначених видів витрат можна ідентифікувати витрати за елементами які включаються до складу калькуляції собівартості надання суспільних послуг на основі концесії. Взагалом пропонуємо при формуванні калькулюванні собівартості готової продукції витрати представляти як в розрізі елементів (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, витрати на соціальні заходи, амортизація, інші витрати) так і розрізі специфічних витрат (розподіленні загальновиробничі витрати та спільні витрати підприємства-концесіонера).

Враховуючи викладене пропонуємо наступні форми калькуляції собівартості суспільних послуг на основі концесії для новоствореного підприємства (табл. 3.3) та існуючого (табл. 3.4). На основі зазначених форм первинних документів розглянемо особливості формування окремих видів специфічних витрат.

Особливою складовою матеріальних витрат собівартості суспільних послуг на основі концесії є рентна плата. Зазвичай такі складові стосуються проектів державно-приватних партнерства, що використовують природні ресурси. «Рента – одна з найрозповсюдженіших економічних категорій, яку досліджували протягом всієї історії розвитку економічної науки, але єдиного тлумачення вона так і не отримала. Дослідники постійно розширювали сферу застосування теорії ренти, зокрема, перелік факторів (ресурсів), які породжували ренту, а також сфери економічної діяльності, які вивчалися крізь призму теорії ренти. Це призвело до виникнення величезного переліку видів та форм ренти – земельної (диференційна I, диференційна II, абсолютна), гірничої, вугільної, водної, лісової, рибної, промислової, транспортної, будівельної (міської), рекреаційно-туристичної, аеротранспортної, екологічної, антиекологічної, ренти праці, фінансової,



монополістичної, торговельної, спекулятивної, виробничої, майнової, дарованої (дарча), експортно-імпоротної, історико-культурної, гонорарної, квазіренти, світової квазіренти, світової антиренти, політичної ренти тощо [123, С.46]

**Таблиця 3.3**

**Форма калькуляції собівартості суспільних послуг на основі концесії (форма реалізації концесії: новостворене підприємство)**

**КАЛЬКУЛЯЦІЯ**

**Собівартості послуги з \_\_\_\_\_**

<b>№</b>	<b>Складова собівартості</b>	<b>Сума</b>	<b>Примітки</b>
	<b>Матеріальні витрати</b>		Сума понесених матеріальних витрат підприємством концесіонером на надання суспільних послуг
	<b>Витрати природних ресурсів</b>		Може включатися рента на використання природних ресурсів, що розрахована відповідно до Податкового кодексу України та сплачена до державного бюджету. Наприклад рента на використання водних ресурсів в частині водопостачання
<b>2</b>	<b>За видами матеріалів</b>		
	<b>Витрати на оплату праці</b>		Сума понесених витрати на оплату праці для працівників задіяних в процесі надання суспільних послуг на основі концесії
	<b>Витрати на соціальні заходи</b>		Нарахування Єдиного соціального внеску

*Розділ 3. Удосконалення бухгалтерського обліку операцій з реалізації договору концесії: організація та методика*

Продовження табл. 3.3.

	<b>Амортизація</b>		
	<b>Амортизація необоротних активів, що є власністю підприємства-концесіонера</b>		Сума нарахованої амортизації на основні засоби, що були придбані підприємством концесіонером або передані приватним партнером
	<b>Амортизація необоротних активів отриманих як об'єкт концесії</b>		Сума нарахованої амортизації на необоротні активи, що отримані в результаті концесії, в межах вартості їх постановки на баланс
	<b>Амортизація капітальних витрат, що були понесенні в результаті модернізації об'єкту концесії</b>		Сума нарахованої амортизації на необоротні активи, що отримані в результаті концесії, в межах вартості понесених капітальних витрат на їх модернізацію
	<b>Концесійний платіж</b>		Сума нарахованого концесійного платежу за методом передбаченим у концесійному договорі
	<b>Розподіленні загальновиробничі витрати</b>		Сума розподілених загальновиробничих витрат, які поніс концесіонер
	<b>Інші витрати</b>		Сума інших витрат понесенні концесіонером в результаті надання концесійних послуг

*Головний бухгалтер*

*ПІБ*

**Таблиця 3.4**

**Форма калькуляції собівартості суспільних послуг на основі концесії (форма реалізації концесії: існуюче підприємство)**

**КАЛЬКУЛЯЦІЯ**

**Собівартості послуг з \_\_\_\_\_**

№	Складова собівартості	Сума	Примітки
1	2	3	4
1.	Матеріальні витрати		Сума понесених матеріальних витрат підприємством концесіонером на надання суспільних послуг
1.1.	Витрати природних ресурсів		Може включатися рента на використання природних ресурсів, що розрахована відповідно до Податкового кодексу України та сплачена до державного бюджету. Наприклад рента на використання водних ресурсів в частинні водопостачання
1.N.	За видами матеріалів		
2.	Витрати на оплату праці		Сума понесених витрати на оплату праці для працівників задіяних в процесі надання суспільних послуг на основі концесії
3.	Витрати на соціальні заходи		Нарахування Єдиного соціального внеску

*Розділ 3. Удосконалення бухгалтерського обліку операцій з реалізації договору концесії: організація та методика*

---

Продовження табл. 3.4

1	2	3	4
<b>4.</b>	<b>Амортизація</b>		
<b>4.1.</b>	<b>Амортизація необоротних активів, що є власністю підприємства-концесіонера</b>		Сума нарахованої амортизації на основні засоби, що були придбані підприємством концесіонером або передані приватним партнером
<b>4.2.</b>	<b>Амортизація необоротних активів отриманих як об'єкт концесії</b>		Сума нарахованої амортизації на необоротні активи, що отримані в результаті концесії, в межах вартості їх постановки на баланс
<b>4.3.</b>	<b>Амортизація капітальних витрат, що були понесенні в результаті модернізації об'єкту концесії</b>		Сума нарахованої амортизації на необоротні активи, що отримані в результаті концесії, в межах вартості понесених капітальних витрат на їх модернізацію
<b>5.</b>	<b>Концесійний платіж</b>		Сума нарахованого концесійного платежу за методом передбаченим у концесійному договорі
<b>6.</b>	<b>Розподіленні загальновиробничі витрати</b>		Сума розподілених загальновиробничих витрат, які поніс концесіонер
<b>7.</b>	<b>Розподіленні спільні витрати</b>		Сума розподілених витрат додаткового виробництва
<b>7.</b>	<b>Інші витрати</b>		Сума інших витрат понесенні концесіонером в результаті надання концесійних послуг

*Головний бухгалтер* \_\_\_\_\_

*ПІБ*

### *Розділ 3. Удосконалення бухгалтерського обліку операцій з реалізації договору концесії: організація та методика*

---

Рента плата встановлюється державою та регулюється податковим законодавством, відповідно до положень податкового кодексу, рента плата має наступні складові:

- «- рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин;
- рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин;
- рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України;
- рентної плати за спеціальне використання води;
- рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів;
- рентної плати за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України» [128].

Рента плата характерна для концесіонерів<sup>10</sup>, які реалізуються суспільні послуги з водопостачання та теплопостачання, або ж у сфері розробки корисних копалин.

---

<sup>10</sup> Відповідно до ПКУ платники рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин: 1) Платниками рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин є суб'єкти господарювання, у тому числі громадяни України, іноземці та особи без громадянства, зареєстровані відповідно до закону як підприємці, які набули права користування об'єктом (ділянкою) надр на підставі отриманих спеціальних дозволів на користування надрами (далі - спеціальний дозвіл) в межах конкретних ділянок надр з метою провадження господарської діяльності з видобування корисних копалин, у тому числі під час геологічного вивчення (або геологічного вивчення з подальшою дослідно-промисловою розробкою) в межах зазначених у таких спеціальних дозволах об'єктах (ділянках) надр; 2) У разі укладення власниками спеціальних дозволів з третіми особами договорів на виконання робіт (послуг), пов'язаних з використанням надр, у тому числі (але не виключно) за операціями з давальницькою сировиною, платниками рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин є власники таких спеціальних дозволів; 3) Платником рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин під час виконання договорів про спільну діяльність без утворення юридичної особи є уповноважена особа - один із учасників такого договору, на якого згідно з його умовами покладено обов'язок нарахування, утримання та внесення податків і зборів до бюджету з єдиного поточного рахунку спільної діяльності (далі - уповноважена особа), за умови, що один з учасників зазначеного договору має відповідний спеціальний дозвіл. Облік результатів спільної діяльності ведеться таким учасником окремо від обліку його господарської діяльності. Такий учасник додатково береться на облік як платник рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин у порядку, визначеному цим Кодексом; 4) Платниками рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин є землевласники та землекористувачі, крім суб'єктів підприємництва, які відповідно до законодавства відносяться до фермерських господарств, що провадять господарську діяльність з видобування підземних вод на підставі дозволів на

За кожним напрямом рентної плати встановлюється відповідна методика нарахування, яка є обов'язковою для виконання в контексті дотримання положень податкового кодексу України. Відповідно нарахована сума рентної плати відображається у складі матеріальних витрат собівартості суспільної послуги підприємства-концесіонера.

Витрати на оплату праці та соціальні заходи відображаються ідентично до діючих підходів обумовлених трудовим законодавством. Єдиною особливістю формування кадрового потенціалу підприємства концесіонера на якій варто зупинитися є вимога Закону України про концесії щодо використання трудових ресурсів ліквідованого державного чи комунального підприємства.

Статтю 23 Закону України про концесії передбачено процедуру припинення діяльності державного або комунального підприємства, майно якого надано у концесію. Відповідно до цієї процедури:

«- працівникам державного або комунального підприємства, що припинило свою діяльність, забезпечуються соціально-правові гарантії, передбачені законодавством України для працівників, які звільняються у зв'язку із змінами в організації виробництва і праці;

- концесіодавець зобов'язаний при укладенні концесійного договору передбачити в умовах договору максимальне використання в концесійній діяльності працівників - громадян України, в тому числі і звільнених у зв'язку з ліквідацією державного або комунального підприємства, майно якого надано у концесію» [55].

Саме тому в даному контексті визначається не стільки питання методики облікового відображення витрат на оплату праці скільки

---

спеціальне водокористування; 5) Платниками рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин є землевласники та землекористувачі, крім суб'єктів підприємництва, які відповідно до законодавства відносяться до фермерських господарств, - громадяни України, іноземці та особи без громадянства, що в межах наданих їм земельних ділянок, розмір яких перевищує норми, передбачені статтю 121 Земельного кодексу України, видобувають прісні підземні води із застосуванням електричних пристроїв у обсязі понад 13 кубічних метрів на особу в місяць (за показниками лічильників); 6) Платниками рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин є суб'єкти господарювання, які виконують роботи, для проведення яких необхідно отримання погодження центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері геологічного вивчення та раціонального використання надр.

організації як зазначеного процесу так і процесу управління карами підприємства-концесіонера. Питання організації оплати праці знаходиться поза межами об'єкту дослідження, а от нарахування заробітної плати та єдиного соціального внеску має відповідати діючим положенням трудового законодавства.

Амортизація як складова собівартості суспільних послуг є специфічною з позиції їх реалізації на основі концесії. Це пов'язано з тим, що в результаті надання суспільної послуги підприємство-концесіонер може використовувати як власні об'єкти необоротних активів так і отримані в концесію. При чому об'єкти, що отримані в концесію амортизуються в контексті двох аспектів, а саме: балансова вартість об'єкту, за якою його було прийнято від концесіодавця та вартість капітальних витрати пов'язані модернізацією об'єкту концесії.

Відповідно в калькуляції собівартості суспільних послуг будуть відображенні три елементи статті «Амортизація»: амортизація власних необоротних активів (основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи, довгострокові біологічні активи), амортизація вартості за якою були отримані необоротні активи в концесію; амортизація капітальних витрат, що були понесення для модернізації об'єктів необоротних активів, що отримані в концесію.

Основою формування даної статті калькуляції собівартості суспільних послуг є обрання методів нарахування амортизації. Вважаємо, що обрання методів нарахування амортизації повинно відповідати наступним положенням:

- для нарахування амортизації на необоротні активи, що знаходяться у власності підприємства концесіонера, необхідно обрати методи відповідно до діючої облікової\ політики для існуючого підприємства, або ж зважаючи на особливості їх технічного призначення та напрямів використання для новостворених підприємств при виборі варіантів облікової політики;

*Розділ 3. Удосконалення бухгалтерського обліку операцій з реалізації договору концесії: організація та методика*

---

- для нарахування амортизації на необоротні активи, що отримані в концесію в частині їх вартості згідно акту приймання передачі, є можливість використання двох варіантів, а саме: по-перше, обрання методів нарахування амортизації, що діяли на ліквідованих державних або комунальних підприємства; по-друге, обрання нових методів амортизації згідно облікової політики, що формується підприємством концесіонером для відображення операцій за договорами концесії;

- для нарахування амортизації на капітальні витрати, що були понесення для модернізації об'єктів необоротних активів отриманих в концесії, є можливість використання двох варіантів: по-перше, списання даної вартості рівномірними частинами на строк дії концесійного договору (прямолінійний метод); по-друге, обрання методу амортизації за яким нараховується амортизація в межах вартості об'єкту, що якою від був отриманий в концесію.

В контексті зазначеного пропонуємо розглянути приклад при обрання різних методів нарахування амортизації на об'єкти необоротних активів, які отримання в концесію (табл. 3.5).

**Таблиця 3.5**

**Підходи до нарахування амортизації на об'єкти необоротних активів, які отримані в концесію**

<b>Вихідні дані</b>			
<b>Строк дії концесійного договору (роки)</b>	<i>15 років</i>	<b>Строк корисної експлуатації об'єкту</b>	<i>20 років</i>
<b>Вартість капітальних витрат (грн.)</b>	<i>156000,00</i>	<b>Балансова вартість об'єкту основного засобу</b>	<i>98000,00</i>
<b>Результати розрахунку</b>			
<i>Варіант 1. Методи нарахування амортизації на балансову вартість та вартість модернізації співпадають</i>			
<b>Метод нарахування амортизації</b>	<i>Прискореного зменшення</i>	<b>Метод нарахування амортизації</b>	<i>Прискореного зменшення</i>



Розділ 3. Удосконалення бухгалтерського обліку операцій з реалізації договору концесії: організація та методика

Продовження табл. 3.5.

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
<b>Рік</b>	<b>Сума амортизації</b>	<b>Залишкова вартість</b>	<b>Рік</b>	<b>Сума амортизації</b>	<b>Залишкова вартість</b>
<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>6</b>
1	20794,80	135205,20	1	9800	88200
2	18022,85	117182,35	2	8820	79380
3	15620,41	101561,94	3	7938	71442
4	13538,21	88023,73	4	7144,2	64297,8
5	11733,56	76290,17	5	6429,78	57868,02
6	10169,48	66120,69	6	5786,80	52081,22
7	8813,89	57306,80	7	5208,12	46873,10
8	7639	49667,80	8	4687,31	42185,79
9	6620,72	43047,08	9	4218,58	37967,21
10	5738,18	37308,90	10	3796,72	34170,49
11	4898,66	32410,24	11	3417,05	30753,44
12	4255,46	28154,78	12	3075,34	27678,10
13	3696,72	24458,06	13	2767,81	24910,29
14	3211,34	21246,72	14	2491,03	22419,26
15	2789,69	18457,03	15	2241,93	20177,33
Разом		X			X

*Варіант 2. Методи нарахування амортизації на балансову вартість та вартість модернізації не співпадають*

<b>Метод нарахування амортизації</b>		<i>Прямолінійний</i>	<b>Метод нарахування амортизації</b>		<i>Прискореного зменшення</i>
<b>Рік</b>	<b>Сума амортизації</b>	<b>Залишкова вартість</b>	<b>Рік</b>	<b>Сума амортизації</b>	<b>Залишкова вартість</b>
1	10400	145600	1	9800	88200
2	10400	135200	2	8820	79380
3	10400	124800	3	7938	71442
4	10400	114400	4	7144,2	64297,8
5	10400	104000	5	6429,78	57868,02
6	10400	93600	6	5786,80	52081,22
7	10400	83200	7	5208,12	46873,10
8	10400	72800	8	4687,31	42185,79
9	10400	62400	9	4218,58	37967,21

*Розділ 3. Удосконалення бухгалтерського обліку операцій з реалізації договору концесії: організація та методика*

---

Продовження табл. 3.5.

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
10	10400	52000	10	3796,72	34170,49
11	10400	41600	11	3417,05	30753,44
12	10400	31200	12	3075,34	27678,10
13	10400	20800	13	2767,81	24910,29
14	10400	10400	14	2491,03	22419,26
15	10400	0	15	2241,93	20177,33
Разом		X			X

Вище представлений розрахунок вказує на існування відмінностей між різними методами нарахування амортизації на балансову вартість об'єкту необоротних активів, що прийняття в концесію та капітальні витрати, що понесенні на їх модернізацію. Зауважмо, що впродовж строку дії концесійного договору, відповідно до зазначеного, підприємство концесіонер в повній мірі списує вартість капітальних витрат на собівартість суспільних послуг, а балансова вартість отриманого в концесію об'єкту списується у відповідності до обраного методу нарахування амортизації й відповідно за залишковою вартістю передається державі по закінченню строку дії концесійного договору. Кожна сума нарахованої амортизації по різному відображається в складі собівартості суспільних послуг, що буде представлено далі.

Для документального супроводу нарахування амортизації на об'єкти необоротних активів отриманих в концесію та їх облікового відображення пропонуємо використовувати наступну форму розрахунку (табл. 3.6, 3.7).

Таблиця 3.6

**Форма розрахунку амортизації об'єктів, які отримані в концесію (варіант 1. Методи нарахування амортизації на балансову вартість та вартість модернізації співпадають)**

**РОЗРАХУНОК**

**Нарахування амортизації на основних активів, що отримані в концесію**

Об'єкт		Інвентаризаційний №	<u>00449 ЦЦЗ</u>
Дата нарахування	30.12.18 р.	Період нарахування	IV кв.
<b>КАПІТАЛЬНІ ВИТРАТИ</b>		<b>Балансова вартість</b>	
Строк дії концесійного договору (роки)	<u>15 років</u>	Строк корисної експлуатації об'єкту	<u>20 років</u>
Вартість капітальних витрат (грн.)	<u>156000,00</u>	Балансова вартість об'єкту основного засобу	<u>98000,00</u>
Метод нарахування амортизації	<i>Прискореного зменшення</i>	Метод нарахування амортизації	<i>Прискореного зменшення</i>
<i>Формула розрахунку</i>		<i>Формула розрахунку</i>	
Сума нарахованої амортизації		Сума нарахованої амортизації	
Залишкова вартість		Залишкова вартість	

Бухгалтер

Іваненко І.О.

Таблиця 3.7

**Форма розрахунку амортизації об'єктів, які отримані в концесію (варіант 2. Методи нарахування амортизації на балансову вартість та вартість модернізації не співпадають)**

**РОЗРАХУНОК**

**Нарахування амортизації на основних активів, що отримані в концесію**

Об'єкт		Інвентаризаційний №	<u>00449 ЦІЗ</u>
Дата нарахування	30.12.18 р.	Період нарахування	IV кв.
<b>КАПІТАЛЬНІ ВИТРАТИ</b>		<b>Балансова вартість</b>	
Строк дії концесійного договору (роки)	<u>15 років</u>	Строк корисної експлуатації об'єкту	<u>20 років</u>
Вартість капітальних витрат (грн.)	<u>156000,00</u>	Балансова вартість об'єкту основного засобу	<u>98000,00</u>
Метод нарахування амортизації	<i>Прямолінійний</i>	Метод нарахування амортизації	<i>Прискореного зменшення</i>
<i>Формула розрахунку</i>		<i>Формула розрахунку</i>	
<i>Сума нарахованої амортизації</i>		<i>Сума нарахованої амортизації</i>	
<i>Залишкова вартість</i>		<i>Залишкова вартість</i>	

Бухгалтер

Іваненко І.О.

Використання розроблених форм первинних документів дозволить узгодити документальне підтвердження здійснення відправних господарських операцій, адже враховує економічні та правові властивості досліджуваного об'єкту бухгалтерського обліку.

Особливою складовою собівартості суспільних послуг, що здійснюються на основі концесії, є концесійний платіж. Нарахування

концесійних платежів здійснюється відповідно до постанови Кабінету міністрів України від 12 квітня 2000 р. № 639 Про затвердження Методики розрахунку концесійних платежів. Дана постанова передбачає наступні методи їх нарахування (табл. 3.8).

**Таблиця 3.8**

**Методика нарахування концесійних платежів [136]**

Метод	Формула	Пояснення
1	2	3
1. Концесійний платіж за право на управління (експлуатацію) майном підприємств, їх структурних підрозділів, що є цілісними майновими комплексами або системою цілісних майнових комплексів, яке використовується для забезпечення завершеного циклу виробництва продукції (робіт, послуг) та добудови об'єкта незавершеного будівництва		
як частка (у відсотках) вартості наданого у концесію об'єкта за результатами його оцінки, проведеної в порядку, визначеному законодавством про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність	$K_{ПД} = \frac{B_{\phi} \times X\%}{n}$ $B_{\phi} = B_{\sigma} \times I_k$	де $B_{\phi}$ - вартість наданого у концесію об'єкта, скоригована на індекс інфляції за відповідний період; $X\%$ - ставка концесійного платежу, відсотків; $n$ - звітний період (квартал (4)/рік (1)); де $B_{\sigma}$ - вартість наданого у концесію об'єкта за результатами його оцінки (переоцінки), проведеної в порядку, визначеному законодавством про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність; $I_k$ - індекс інфляції з дати проведення оцінки (переоцінки) наданого у концесію об'єкта до моменту нарахування концесійного платежу за звітний період

*Розділ 3. Удосконалення бухгалтерського обліку операцій з реалізації договору концесії: організація та методика*

Продовження табл. 3.8

1	2	3
<p>як частка (у відсотках) чистого доходу від провадження концесійної діяльності (реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) з урахуванням суми фіксованого концесійного платежу, визначеної за результатами концесійного конкурсу</p>	$K_{\text{ПЛ}} = D_{\text{ч}} \times X\% + \Phi_{\text{ПЛ}}$	<p>де Дч - чистий дохід від провадження концесійної діяльності (реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за відповідний звітний період (квартал/рік); X% - ставка концесійного платежу, відсотків; Фпл - сума фіксованого концесійного платежу, визначена за результатами концесійного конкурсу</p>
<p>як частка (у відсотках) вартості наданого у концесію об'єкта за результатами його оцінки, проведеної в порядку, визначеному законодавством про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність, та частка (у відсотках) чистого доходу від провадження концесійної діяльності (реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)</p>	$K_{\text{ПЛ}} = \frac{B_{\text{ф}} \times X_1\%}{n} + D_{\text{ч}} \times X_2\%$	<p>де Вф - вартість наданого у концесію об'єкта, скоригована на індекс інфляції за відповідний період; X1% та X2% - ставки концесійного платежу, відсотків; n - звітний період (квартал (4)/рік (1)); Дч - чистий дохід від провадження концесійної діяльності (реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за відповідний звітний період (квартал/рік)</p>

*Розділ 3. Удосконалення бухгалтерського обліку операцій з реалізації договору концесії: організація та методика*

---

Продовження табл. 3.8

1	2	3
2. Концесійний платіж за право на створення (будівництво) нового об'єкта визначається концесієдавцем за результатами концесійного конкурсу, розраховується як частка (у відсотках) чистого доходу від провадження концесійної діяльності (реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та встановлюється з дати одержання концесіонером визначеного умовами концесійного договору доходу від експлуатації наданого у концесію об'єкта, але не пізніше ніж через шість місяців після введення його в експлуатацію		
Концесійний платіж	$K_{\text{пл}} = D_{\text{ч}} \times X\% + \Phi_{\text{пл}}$	де Дч - чистий дохід від провадження концесійної діяльності (реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за відповідний звітний період (квартал/рік); Фпл - сума фіксованого платежу, визначена за результатами концесійного конкурсу

Розвиток форм первинних документів для відображення нарахування концесійних платежів залежить від обраного методу нарахування. Відповідно сукупність реквізитів первинного документу мають передбачати усі зазначенні показники у формулах розрахунку. Форма первинного документу «Розрахунок концесійного платежу» має бути затверджена підприємством концесіонером як внутрішній документ.

Даний документ в подальшому може слугувати як основа відображення нарахованого концесійного платежу на рахунках бухгалтерського обліку так і як підтвердження в цілях контролю за дотриманням договору про концесію.

Основною проблемою у формуванні калькуляції собівартості суспільних послуг на основі концесії є формування та розподіл загально-виробничих витрат та спільних витрат (характерні лише для існуючих підприємств, які надають інші послуги окрім суспільних). Дана складова витрат є вкрай важливою як для підприємств, що реалізують суспільні послуги так і для будь-яких інших підприємств,

*Розділ 3. Удосконалення бухгалтерського обліку операцій з реалізації договору концесії: організація та методика*

---

тобто підприємств різних галузей національної економіки. «Витрати на обслуговування виробництва і управління, які займають у собівартості машино-будівництва 30-40 % і більше, повинні розглядатися як важливий резерв зниження собівартості та підвищення ефективності виробництва. Особливе місце займають витрати за управлінням обладнання. У зв'язку з розвитком механізму та автоматизації технологічних процесів ці витрати безперервно зростають» [113, С. 20].

Дана категорія витрат регулюється як Податковим кодексом України для цілей оподаткування так і Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, склад яких представлено в табл. 3.9.

**Таблиця 3.9**

**Склад загальновиробничих витрат відповідно до Податкового кодексу України і ПСБО 16 «Витрати» [64]**

Складові накладних витрат	Нормативний акт	
	ПКУ	ПСБО
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
а) витрати на управління виробництвом;	+	+
б) амортизація основних засобів загальновиробничого призначення;	+	+
в) амортизація нематеріальних активів загальновиробничого призначення;	+	+
г) витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, оперативну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;	+	+
ґ) витрати на вдосконалення технології та організації виробництва ;	+	+
д) витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інших послуг з утримання виробничих приміщень;	+	+
е) витрати на обслуговування виробничого процесу;	+	+
є) витрати на охорону праці, техніку безпеки, понесені відповідно до законодавства;	+	+



*Розділ 3. Удосконалення бухгалтерського обліку операцій з реалізації договору концесії: організація та методика*

---

Продовження табл. 3.9.

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
ж) суми витрат, пов'язаних із підтвердженням відповідності продукції, систем якості, систем управління якістю, систем управління довіллям, персоналу встановленим вимогам відповідно до Закону України „Про підтвердження відповідності”;	+	+
з) суми витрат, пов'язаних з розвідкою /дорозвідкою та облаштуванням нафтових та газових родовищ	+	-

Перш ніж перейти до формування механізму розподілу загальновиробничих витрат, варто наголосити на потребі їх розподілу за наступними напрямками:

- постійні та змінні витрати. «У практичній діяльності господарюючих суб'єктів особливу увагу заслуговує розподіл витрат на постійні та змінні. Цінність такого поділу полягає у спрощенні обліку та підвищенні оперативності отримання даних про прибуток. На ньому базується більшість розрахунків по оптимізації співвідношення «витрати - обсяг - прибуток», вирішується завдання максимізації маси і її приросту за рахунок відносного скорочення тих чи інших витрат, забезпечується вибір системи обліку і калькулювання собівартості продукції. Також це розподіл дозволяє проводити аналіз маржинального прибутку в цілому по підприємству і за окремими видами продукції, що виробляється» [65, С. 982]. Змінні витрати, це ті витрати, які не змінюються в результаті збільшення або зменшення обсягів виробництва, а в нашому випадку обсягів наданих суспільних послуг. До постійний витрат відносяться витрати, які не залежать від зміни обсягів виробництва. Постійні витрати відображаються в складі загальновиробничих витрат на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Базою їх розподілу є нормативна виробнича потужність підприємства концесіонера;

- прямі та непрямі витрати. Тобто витрати, які прямо відносяться до собівартості суспільних послуг. Зокрема прямі витрати відображаються на рахунку 23 «Виробництво», а непрямі на рахунку

91 «Загальновиробничі витрати». Розподіл непрямих загальновиробничих витрат здійснюється за наступними методами: основна заробітна плата робітників, час обробки виробів на основі середніх витрат на одну машино-годину, прямі матеріальні витрати, кількість виготовленої продукції.

В напрямі формування та розподілу загально-виробничих витрат в вітчизняній економічній науці (наукова спеціальність: 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)) сформовано визначні напрацювання, що використовуються в праці підприємств різних галузей національної економіки. Зокрема в кандидатські дисертації О.В. Іванюти «Бухгалтерський облік і аналіз загальновиробничих витрат на великих промислових підприємствах» (2014 р.) розроблено комплексний механізм формування та розподілу загальновиробничих витрат великих промислових підприємств, який передбачає декілька баз розподілу, які згруповано за наступними групами: економічні, технологічні та інтегровані. Кожна група має своєрідні показники та характеристики:

«- економічні. Економічні бази розподілу передбачають використання в якості основи розподілу економічні показники. До даних показників відносимо: пряма заробітна плата, прямі матеріальні витрати, обсяги виробництва вираженні в грошових одиницях;

- технологічні. Технологічні бази розподілу пов'язанні з особливостями технологічного процесу, результати якого можуть бути вираженні в натуральних одиницях. Прикладами таких баз розподілу є вага деталей (грам, кілограм, тонн), об'єми деталей (метри квадратні, кубічні), обсяги виробництва (штуки, тонни), виробнича потужність та ін.;

- інтегровані. Інтегровані бази розподілу це ті бази розподілу які можуть виражатися, які в економічних одиницях (грошовий вимірник) так і в натуральних. До таких баз розподілу можна віднести обсяги виробництва, які виражатимуться як в грошових одиницях так і натуральних» [64].

В цілому в контексті надання суспільних послуг на основі концесії та формування їх собівартості пропонуємо використовувати

запропонований механізм О.В. Іванютою, з окремими напрями його адаптації до сфери реалізації суспільних послуг. В цілому порядок розподілу загальновиробничих витрат підприємства-концесіонера пропонуємо здійснювати за наступними рівнями:

- розподіл постійних загальновиробничих витрат підприємства-концесіонера за нормальною виробничою потужністю. За умови, що сфера суспільних послуг має сезонний характер (наприклад теплопостачання), варто встановити нормальну виробничу потужність за окремими сезонами з розподілом по місяцях;

- розподіл розподілених постійних загальновиробничих витрат між видами діяльності, зокрема тією, що здійснюється підприємством на основі статних документів та концесійною діяльністю. Варто обрати одну із економічних баз розподілу, зокрема заробітну плату або прямі матеріальні витрати, які були понесенні підприємством у звітному періоді. Даний рівень розподілу загальновиробничих витрат характерних лише для підприємств-концесіонерів, які здійснювали свою діяльність до укладання концесійного договору. За умови, що для реалізації умов концесійного договору було створене нове підприємства, такий рівень розподілу загальновиробничих витрат є не доцільним;

- розподіл загальновиробничих витрат між видами суспільних послуг, якщо підприємство надає дві і більше суспільних послуг. Базою розподілу в даному напрямі можуть виступати як економічні так і технічні і інтегровані види. Обрання тієї чи іншої бази розподілу буде залежати від видів суспільних послуг, які реалізуються підприємством концесіонером. Зокрема, якщо послуги є подібними то можливо використовувати будь-яку базу розподілу: економічні – прямі матеріальні витрати або пряма заробітна плата; технологічні – виробнича потужність; інтегровані – обсяги виробництва. Якщо суспільні послуги є не подібними між собою як за економічними так і технологічними властивостями то є потреба використання лише економічних баз розподілу пряма заробітна плата, прямі матеріальні витрати, обсяги виробництва вираженні в грошових одиницях.

Для документального забезпечення процедури розподілу загальновиробничих витрат підприємства-концесіонера, пропонуємо наступну форму акту розподілу загальновиробничих витрат (табл. 3.10).

Запропонована форма акту побудована таким чином, щоб урахувати усі рівні розподілу загальновиробничих витрат й відповідно бази розподілу. Це в цілому дозволяє в повній мірі забезпечити документальне підтвердження здійснення розрахунків та відобразити непрямі витрати в системі бухгалтерського обліку й відповідно калькуляції собівартості суспільної послуги на основі концесії.

Наступною особливою складовою калькулювання собівартості суспільних послуг, що реалізуються на основі концесії є спільні витрати. Такими спільними витратами є витрати, що пов'язані із послугами допоміжних виробництв підприємства концесіонера. Їх розподіл пропонуємо здійснювати у відповідності до запропонованого механізму розподілу загальновиробничих витрат підприємства-концесіонера за умови, що допоміжні виробництва обслуговують усі сфери діяльності підприємства. Якщо ж допоміжні виробництва надають конкретні послуги в частинні реалізації суспільних або інших послуг підприємства концесіонера їх розподіл є недоцільним, адже їх собівартість буде сформована на рахунку 232 «Допоміжні виробництва».

Вище зазначене визначає організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку в частинні застосування його елементу методу – калькулювання. Запропоновані пропозиції стосуються форми представлення процесу калькулювання собівартості суспільних послуг (розроблено 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. Усе зазначене проявилися в розроблених формах первинних документах та механізмі формування кожної статті калькуляції.

Таблиця 3.10

**Запропонована форма акту розподілу загальновиробничих витрат**  
**АКТ**

*Розподілу загальновиробничих витрат*

№	Показники	Разом, грн	Списання ЗВВ в:	
			Рах. 231	Рах. 901
1	2	3	4	5
<b><i>А. Розподіл постійних витрат</i></b>				
<b>1</b>	Обсяг загального виробництва за нормальною потужністю виробничого обладнання, н-год		X	X
<b>2</b>	Фактичний обсяг загального виробництва у звітному періоді, н-год		X	X
<b>3</b>	Фактичні загальновиробничі витрати, грн. з них:		X	X
<b>3.1</b>	- в т.ч. змінні			X
<b>3.2</b>	- постійні*		X	X
<b>3.2.1</b>	- постійні розподілені: (рядок 3.2.1 гр.3 = рядок 3.2 гр.3/рядок 1 гр.3*рядок 2 гр.3)			X
<b>3.2.2</b>	- постійні нерозподілені: (рядок 3.2.2 гр.3 = рядок 3.2 гр. 3 –рядок 3.2.1 гр.3)		X	
<b><i>Б. Розподіл загальновиробничих витрат між видами діяльності</i></b>				
<b>1.</b>	Прямі виробничі витрати на оплату праці		X	X
<b>1.1.</b>	Прямі виробничі витрати на оплату праці концесійної діяльності		X	X
<b>1.2.</b>	Прямі виробничі витрати на оплату праці статутної діяльності		X	X
<b>2.</b>	Фактичні загальновиробничі витрати			X
<b>3.</b>	Розподіленні загальновиробничі витрати в т.ч.			X
<b>3.1.</b>	На виробничі витрати статутної діяльності (рядок 3.1 гр.3 = (рядок 3 гр. 3 /рядок 1 гр.3) x рядок 1.2 гр.3)			X

*Розділ 3. Удосконалення бухгалтерського обліку операцій з реалізації договору концесії: організація та методика*

---

Продовження табл. 3.10

1	2	3	4	5
<b>3.2.</b>	На виробничі витрати концесійної діяльності <i>(рядок 3.2 гр.3 = (рядок 3 гр. 3 / рядок 1 гр.3) x рядок 1.1 гр.3)</i>			X
<b><i>В. Розподіл загальновиробничих витрат між суспільними послугами на основі концесії</i></b>				
<b>1.</b>	Прямі виробничі витрати на оплату праці за суспільними послугами на основі концесії		X	X
<b>1.1.</b>	Прямі виробничі витрати на оплату праці суспільної послуги 1		X	X
<b>1.2.</b>	Прямі виробничі витрати на оплату праці суспільної послуги 2		X	X
<b>2.</b>	Фактичні загальновиробничі витрати концесійної діяльності			X
<b>3.</b>	Розподіленні загальновиробничі витрати концесійної діяльності в т.ч.			X
<b>3.1.</b>	На виробничі витрати суспільної послуги 1 <i>(рядок 3.1 гр.3 = (рядок 3 гр. 3 / рядок 1 гр.3) x рядок 1.1 гр.3)</i>			X
<b>3.2.</b>	На виробничі витрати суспільної послуги 2 <i>(рядок 3.2 гр.3 = (рядок 3 гр. 3 / рядок 1 гр.3) x рядок 1.2 гр.3)</i>			X

Бухгалтер \_\_\_\_\_

Іваненко І.О.

*Відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з надання суспільних послуг на основі договору концесії.*

Представленні напрями розвитку документування та калькулювання собівартості суспільних послуг, що надаються на основі концесії, визначають особливості відображення на рахунках сукупності господарських операцій з формування витрат. Для забезпечення зазначеного процесу є потреба в удосконаленні організації

аналітичного обліку, що проявляється у формуванні робочого плану рахунків бухгалтерського обліку підприємства концесіонера.

Аналітичний облік витрат на надання суспільних послуг має врахувати усі властивості досліджуваного об'єкту та забезпечити повне та достовірне відображення витрат на надання зазначених послуг. Процедура формування собівартості наданих суспільних послуг буде ефективною та повною за умови, що аналітичний облік дозволяє в повній мірі відобразити усі прямі та непрямі витрати, постійні та змінні витрати та розподіленні і нерозподілені витрати.

Для відображення процесу надання суспільних послуг на основі концесії застосовуються наступні рахунки бухгалтерського обліку:

- для відображення виробничих витрат та формування собівартості готової продукції використовується рахунок 23 «Виробництво». Призначення зазначеного рахунку полягає у відображенні усіх прямих та розподілених непрямих витрат на виробництво продукції та надання послуг, зокрема суспільних послуг, виконання робіт. Відповідно до інструкції із застосування плану рахунків бухгалтерського обліку «За дебетом рахунку 23 "Виробництво" відображаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також розподілені загальновиробничі витрати і втрати від браку продукції (робіт, послуг) з технологічних причин, за кредитом - вартість фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом готової продукції (у дебет рахунків 26, 27), вартість виконаних робіт і послуг (у дебет рахунку 90), собівартість виготовлених у допоміжних (підсобних) виробництвах виробів, робіт, послуг (інструменту, енергії, ремонтно-транспортних послуг тощо)» [65]. Аналітичний облік за даним рахунком має забезпечити формування витрат як за суспільними послугами на основі концесії так і іншими послугами, виробництвами та роботами, що здійснює підприємство. Крім того, аналітичні розрізи мають забезпечити формування інформації як за основними так і допоміжними виробництвами та визначити напрями їх розподілу. Аналітичні рахунки також варто відкривати в розрізі складових витрат, що представленні в калькуляції собівартості суспільних послуг

(матеріальні витрати (витрати природних ресурсів, за видами матеріалів), витрати на оплату праці, витрати на соціальні заходи, амортизація (амортизація необоротних активів, що є власністю підприємства-концесіонера, амортизація необоротних активів отриманих як об'єкт концесії, амортизація капітальних витрат, що були понесенні в результаті модернізації об'єкту концесії), концесійний платіж, розподіленні загальновиробничі витрати, розподіленні спільні витрати, інші витрати);

- для відображення непрямих витрат на виробництво готової продукції, надання послуг та виконання робіт використовується рахунок 91 «Загальновиробничі витрати». «На рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» ведеться облік виробничих накладних витрат на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного й допоміжного виробництва, а також витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування. Цей рахунок не застосовується підприємствами торгівлі. За дебетом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» відображається сума визнаних витрат, за кредитом - щомісячне, за відповідним розподілом, списання на рахунки 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації» [65]. Вважаємо, за необхідне формувати аналітичний облік за рахунком 91 «Загальновиробничі витрати» в розрізі постійних та змінних витрат та за кожним із зазначених видів витрат визначити витрати за елементами (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, витрати на соціальні заходи, амортизація та інші витрати). Відповідно розподіл загальновиробничих витрат за представленими вище рівнями (А. Розподіл постійних витрат, Б. Розподіл загальновиробничих витрат між видами діяльності, В. Розподіл загальновиробничих витрат між суспільними послугами на основі концесії) також має бути врахований при організації аналітичного обліку;

- для відображення собівартості реалізованих суспільних послуг на основі концесії призначений рахунок 90 «Собівартість



реалізації». Даний рахунок «призначено для узагальнення інформації про собівартість реалізованої готової продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг. За дебетом рахунку 90 «Собівартість реалізації» відображається виробнича собівартість реалізованої готової продукції, робіт, послуг; фактична собівартість реалізованих товарів (без торгових націнок), страхові виплати відповідно до договорів страхування, за кредитом - списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 "Фінансові результати". За дебетом цього рахунку підприємства, які здійснюють діяльність з випуску та проведення лотерей на території України, відображають створення (формування) забезпечення призового фонду (резерву виплат) і резерву, що покриває суму джек-поту, не забезпечену сплатою участі у лотереї» [65]. Аналітичний облік варто вести в розрізах: суспільні послуги на основі концесії, інші послуги, що надає підприємство, нерозподілені постійні загальновиробничі витрати);

Відповідно на зазначених рахунках є потреба в організації аналітичного обліку, який би врахував усі економічні, технологічні та правові властивості операцій за договорами концесії як об'єкту бухгалтерського обліку (табл. 3.11, 3.12, 3.13). Відображення витрат на надання суспільних послуг через формування багаторівневого аналітичного обліку витрат можливий у взаємозв'язку із аналітичними розрізами об'єктів, що запропоновані в параграфах 2.1, 2.2. та 2.3.

**Таблиця 3.11**  
**Організація аналітичного обліку за рахунками з відображення витрат, пов'язаних із наданням суспільних послуг на основі концесії (рахунок 23 «Виробництво»)**

Шифр 1	Назва 2	Шифр 3	Назва 4	Шифр 5	Назва 6	Шифр 7	Назва 8				
23	Виробництво	23.1	Основне виробництво	23.1.1	Основні види діяльності підприємства концесіонера	23.1.1.1	Аналітичний облік ведеться за статтями калькуляції в залежності від специфіки виробництва та галузі економіки				
								23.1.2	Виробничі витрати на надання суспільних послуг		
		23.2	Допоміжні виробництва	23.2.1	Допоміжні виробництва	23.2.1	За видами допоміжних виробництв	23.2.1.N	Аналітичний облік ведеться за статтями калькуляції в залежності від специфіки виробництва та галузі економіки		
										23.1.2.5	Концесійні платежі
										23.1.2.7	Розподілені спільні витрати
										23.1.2.4	Амортизація, в т.ч.
										23.1.2.4.2	необоротних активів отриманих в концесію в сумі балансової вартості
23.1.2.4.3	капітальних витрат на модернізацію необоротних активів отриманих в концесію										

Таблиця 3.12  
 Організація аналітичного обліку за рахунками з відображення витрат, пов'язаних із наданням суспільних послуг на основі концесії (рахунок 91 «Загальноновиробничі витрати»)

Шифр	Назва	Шифр	Назва	Шифр	Назва	Шифр	Назва		
1	2	3	4	5	6	7	8		
91	Загальноновиробничі витрати	91.1	Постійні загальноновиробничі витрати	91.1.1	Постійні загальноновиробничі витрати	91.1.1.N	Аналітичний облік ведеться за елементами витрат		
				91.1.2	Змінні загальноновиробничі витрати	91.1.2.N	Аналітичний облік ведеться за елементами витрат		
				91.2	Змінні загальноновиробничі витрати	91.2.1	Змінні загальноновиробничі витрати	91.2.1.N	Аналітичний облік ведеться за елементами витрат
						91.2.2	Змінні загальноновиробничі витрати	91.2.2.N	Аналітичний облік ведеться за елементами витрат

Таблиця 3.13  
 Організація аналітичного обліку за рахунками з відображення витрат, пов'язаних із наданням суспільних послуг на основі концесії (рахунок 90 «Собівартість реалізації»)

Шифр 1	Назва 2	Шифр 3	Назва 4	Шифр 5	Назва 6	Шифр 7	Назва 8
90	Собівартість реалізації	90.1	Виробничі собівартість реалізованої суспільної послуги	90.1.1	Основні види діяльності підприємства концесіонера	90.1.1.N	Аналітичний облік ведеться за видами продукції, товарів, робіт та послуг
				90.1.2	Виробничі витрати на надання суспільних послуг	90.1.2.N	Аналітичний облік ведеться за видами суспільних послуг на основі концесії
		90.2	Нерозподілені загальнозвиробничі витрати	90.2.1	Нерозподілені загальнозвиробничі витрати підприємства	91.2.1.N	Аналітичний облік ведеться за елементами витрат
				90.2.2	Нерозподілені загальнозвиробничі витрати цеху	91.2.2.N	Аналітичний облік ведеться за елементами витрат

*Розділ 3. Удосконалення бухгалтерського обліку операцій з реалізації договору концесії: організація та методика*

---

Зазначений підхід до організації аналітичного обліку є основою відображення процесу надання суспільних послуг на основі концесії на рахунках бухгалтерського обліку. Зважаючи на усе вистежене, а саме розробленні форуми первинних документів, удосконалену процедуру калькулювання собівартості суспільних послуг, особливості організації аналітичного обліку, пропонуємо наступні положення облікового відображення суспільних послуг, що реалізуються на основі концесії (табл. 3.14).

**Таблиця 3.14**

**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 <sup>11</sup>
4.2.	Необоротних активів отриманих в концесію	23.1.2.4.2	13 <sup>12</sup>

---

<sup>11</sup> 131.1 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

<sup>12</sup> 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 балансової вартості); 133.2. Накопичена амортизація нематеріальних активів отриманих в концесію (133.2.1. – в балансової вартості); 134.2. Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів отриманих в концесію (134.2.1. – в балансової вартості)

*Розділ 3. Удосконалення бухгалтерського обліку операцій з реалізації договору концесії: організація та методика*

---

Продовження табл. 3.14

1	2	3	4
	А) Відображено зменшення суми цільового фінансування як джерела отриманих в концесію необоротних активів	484.1 <sup>13</sup> 484 <sup>14</sup>	745 75 <sup>15</sup>
	Б) Відображено зменшення суми довгострокової заборгованості як джерела отриманих в концесію необоротних активів	55.1 <sup>16</sup> 552 <sup>17</sup>	745 75 <sup>18</sup>
4.3.	Капітальних витрат на модернізацію необоротних активів отриманих в концесію	23.1.2.4.3	13 <sup>19</sup>
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
7.	Відображено нерозподілені загальновиробничі 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.

Запропонований порядок відображення надання суспільних послуг сформований за умови, що отримані в концесію об'єкти необоротних активів відображенні в балансі підприємства концесіонера. Пропозиції враховують усі можливі специфічні

---

<sup>13</sup> Активи, що надійшли в результаті укладання договору концесії для здійснення діяльності із реалізації суспільних послуг

<sup>14</sup> Активи, що надійшли в результаті укладання договору концесії

<sup>15</sup> Доходи від використання отриманих в концесію необоротних активів

<sup>16</sup> Довгострокові зобов'язання за договором концесії

<sup>17</sup> Довгострокові зобов'язання за договором концесії

<sup>18</sup> Доходи від використання отриманих в концесію необоротних активів

<sup>19</sup> 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)

властивості досліджуваного об'єкту та були апробовані на практиці де показали свою ефективність.

Таким чином, в результаті дослідження нами 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.

### **3.2. Удосконалення фінансової звітності для відображення операцій за договорами концесії**

Основним інструментом представлення облікової інформації для користувачів та інформаційним джерелом її аналізу з позиції формування управлінського рішення є бухгалтерська звітність. «Бухгалтерська звітність, як кінцевий продукт бухгалтерського обліку, що надається користувачам для прийняття рішень, завжди перебувала й перебуватиме в майбутньому в центрі уваги науковців та практиків. На основі аналізу рівня її якості констатують про релевантність облікової інформації та здатність системи бухгалтерського обліку задовольняти запити зацікавлених користувачів в обліковій інформації. Важливими є як проблеми змістовного наповнення показників бухгалтерської звітності, так і форма представлення даного інформаційного продукту, від якої залежить рівень її сприйняття користувачами» [85, С.5]. Проблема розвитку бухгалтерської звітності сьогодні є вкрай актуальною з позиції реформування національної системи бухгалтерського обліку у відповідності із вимогами міжнародної бухгалтерської спільності та трансформації основних регуляторних інститутів. «Визначальною проблемою та обов'язковою умовою євроінтеграційних процесів в

Україні є реформування національної системи бухгалтерського обліку та звітності шляхом запровадження національних стандартів, які відповідають міжнародним» [80, С. 18]. Отримання якісного інформаційного продукту є основою розвитку бізнесу в умовах жорстких конкретних умовах. «Однією з основних конкурентних переваг для всіх суб'єктів господарювання в сучасних умовах є володіння достовірною інформацією, що об'єктивно характеризує фінансово-господарську діяльність підприємства та надає можливість приймати ефективні рішення. Найбільш повну характеристику фінансового стану, результатів діяльності та руху грошових коштів підприємства за весь період його діяльності надає бухгалтерська звітність. Тобто на основі виконання мети ведення бухгалтерського обліку шляхом розкриття облікової інформації в звітності формується інформаційне забезпечення, корисність якого для управління забезпечує економічний аналіз в частині аналітичного обґрунтування і прийняття рішень» [174].

Питання розвитку бухгалтерської звітності є особливо актуальною для підприємств-концесіонерів. Це обумовлено в першу чергу тим, що від результатів господарської діяльності такого підприємства залежить якість суспільних послуг, що здійснюються на основі концесійного договору, а це обумовлює зацікавленість суспільства через громадські організації в діяльності підприємства. Крім того, особливо зацікавленою в розвитку господарської діяльності концесіонера є держава, в особі органів виконавчої влади та місцевого самоврядування, з позиції оцінки дотримання умов концесійного договору.

Для забезпечення ефективного управління та тримання економічної вигоди результаті участі у проекті державно-приватного партнерства у формі концесії, інформація з бухгалтерської звітності є вкрай необхідною приватному партнеру. Формат такої звітності буде залежати від напряму організації концесійної діяльності, а саме створення нового підприємства для здійснення концесійної діяльності або забезпечення процесу надання суспільних послуг на основі



концесії існуючим підприємством. В частинні управління власне концесійною діяльністю в розрізі управління ресурсним потенціалом, процесами виробництва та реалізації суспільної послуги, є потреба у формуванні інформації для менеджменту підприємства-концесіонера.

Усі зазначенні напрями представлення інформації для зовнішніх та внутрішніх користувачів реалізується через різні види бухгалтерської звітності (фінансова, управлінська та інша).

Питання формування інформації про операції за договорами концесії в бухгалтерській звітності не розглядалися в працях вітчизняних та зарубіжних вчених. Теоретичною основою формування напрямів трансформації бухгалтерської звітності в контексті відображення операцій за договорами концесії є праці вітчизняних та зарубіжних вчених, зокрема: К. Адамс (С. Adams), Дж. Бєбінгтон (J. Bebbington), О. Барішнікової, К. Безверхого, Т. Васильєвої, С. Голова, Л. Гнилицької, Д. Грицишена, В. Євдокимова, Р. Екклз (R. Eccles), Дж. Елкінгтон (J. Elkington), Р. Грей (R. Gray), І. Іоанноу (I. Ioannou), П. Хілі (P. Healy), І. Жиглей, В. Жука, І. Замули, М. Корягіна, Р. Костирка, Р. Кузіної, П. Куцика, А. Колк (A. Kolk), О. Лаговської, С. Легенчука, Н. Лоханової, І.М. Макаренко, М. Мілн (M. Milne), О. Нестеренко, В. О'Двайер (B. O'Dwyer), П. Перего (P. Perego), О. Петрука, О. Рєдька, С. Свірко, Дж. Сєрафєйм (G. Serafeim), Р. Сімнетт (R. Simnett), Дж. Унерман (J. Unerman), О. Харламової, Н. Шалімової, С. Шульги, І. Яремка та інших.

«Бухгалтерський облік, як спеціалізована інформаційна технологія, спрямований на задоволення потреб як внутрішніх, так і зовнішніх користувачів в обліковій інформації. Кінцевим продуктом функціонування такої технології є бухгалтерська звітність. Протягом тривалого історичного часу відбувалося формування і удосконалення системи бухгалтерської звітності відповідно до змін потреб користувачів, умов функціонування підприємств, техніко-технологічного та організаційного забезпечення процедур обліку» [85, С. 64].

Розвиток бухгалтерської звітності для відображення операцій за договорами концесії має враховувати специфіку облікового відображення зазначених операцій в контексті обраної системи регулювання, зокрема у

відповідності із вітчизняним концесійним законодавством (об'єкт концесії відображається в балансі підприємства-концесіонера) або у відповідності із міжнародними стандартами фінансової звітності, які передбачають відображення в системі бухгалтерського обліку об'єкту концесії в складі фінансового актив, нематеріального активу, або ж частина фінансового частинна нематеріального активу. Якщо врахувати результати попередніх досліджень усі операцій за договорами концесії мають відобразитися в наступних видах звітності:

**- фінансова звітність.** Шверя Я.В. вважає, що «фінансова звітність, як основна складова системи бухгалтерської звітності, є основним джерелом інформації про діяльність підприємства для користувачів. Вона пов'язує підприємство з суспільством (як зовнішніми користувачами та діловими партнерами), і на її основі економічно активна частина населення, застосовуючи різні методи аналізу, може оцінювати показники та приймати відповідні рішення. Тобто фінансова звітність в даному випадку виконує дві основні функції - комунікаційну та інформаційну, що підтверджує її важливу роль для задоволення інформаційних потреб зовнішніх користувачів. З'ясування економічної сутності фінансової звітності, визначення її місця та ролі в національній системі обліку та звітності під таким кутом є новим та недостатньо розробленими питанням і вимагає подальших наукових досліджень» [174]. Царук В.Ю. досліджуючи питання розвитку фінансової звітності в сучасних умовах господарювання, зазначає наступне: «Інформація, яка викладена в фінансовій звітності підприємства, дозволяє виробити необхідні заходи і процедури, спрямовані на виживання підприємства в умовах конкурентної боротьби, запобігання банкрутства і фінансових невдач, лідерство в боротьбі з конкурентами, ріст економічного потенціалу підприємства, максимізацію прибутку і мінімізацію витрат, забезпечення рентабельної роботи підприємства. Неточності у фінансовій звітності призводять до помилок у прийнятті управлінських рішень користувачами інформації, а в кінцевому рахунку – до зниження ефективності діяльності підприємств і, відповідно, рівня їх прибутковості» [172, С. 236-237]. Богуцька Х.Г., Стухляк Н.М. та Гаврилик О.В. вважають, що «метою

складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства. Однією із важливих вимог, що ставляться до звітності підприємств і організацій всіх форм власності, є повнота і достовірність її показників. Для прийняття вигідних управлінських рішень, а також для ефективного управління фінансами, підприємство повинно складати усі форми фінансової звітності, які дають змогу оцінити, проаналізувати фінансовий стан підприємства, результати його діяльності та рух грошових коштів за звітний період, та на основі цих даних планувати фінансову політику підприємства на майбутнє» [14, С. 56]. Таким чином, фінансова звітність має стати основою формування інформації про операції за договорами концесії для зовнішніх користувачів. Це в свою чергу вимагає трансформації її змісту та форми представлення облікової інформації;

**- внутрішня управлінська звітність.** Вітчизняні дослідники Скрипник М.І. та Григоревська О.О. наголошують на основних проблемах дослідження внутрішньої управлінської звітності: «Дослідження економічної літератури з управлінської звітності показало, що проблемам її формування приділяється незначна увага порівняно з іншими видами звітності. Питання, пов'язані з формуванням внутрішньої управлінської звітності, розглядаються, як правило, переважно у підручниках і наукових роботах з управлінського обліку. Слід зазначити, що в багатьох із них теоретичні основи формування внутрішньої управлінської звітності викладено поверхнево, абстрактно і не в повному обсязі, багато проблем, пов'язаних з її складанням, інтерпретацією показників і реальним застосуванням у практичній діяльності підприємств не вирішено» [150, С. 111]. В науковому дослідженні І.А. Слободняк визначає основні етапи формування системи внутрішньої управлінської звітності, до яких відносить: «– визначення суб'єктів, які приймають участь у формуванні бухгалтерської управлінської звітності та які користуються її інформацією; – визначення інформаційних потреб осіб, які приймають рішення, формування цілі і постановка завдань, які повинні бути вирішені шляхом використання інформації бухгалтерської управлінської звітності; –

створення вихідних документів – форм звітності та їх показників, які представлені в бухгалтерській управлінській звітності – показники вищого рівня; – побудова інформаційної моделі бухгалтерської управлінської звітності у вигляді графі, його упорядкування, виділення показників для включення в базу даних, формування набору показників 0-го рівня, складання переліку первинних документів, які містять вхідну інформацію; – розробка регламентів, згідно з якими буде формуватися бухгалтерська управлінська звітність по кожному об'єкті; – розробка засобів обробки інформації про об'єкти бухгалтерської управлінської звітності; – формування каналів надходження первинної інформації; – контроль основних параметрів на кожному із перелічених етапів, контроль якості отриманої бухгалтерської управлінської звітності в результаті використання інформаційного забезпечення з виявленням найбільш суттєвих відхилень від поставлених цілей із поверненням до початкового етапу і початком нового циклу. Запропонована методика є типовою і може бути використана під час формування бухгалтерської управлінської звітності будь-яким підприємством без виключення індивідуальності отриманого продукту» [152, С. 19–20]. Зазначене вказує на важливість формування внутрішньої управлінської звітності для управління господарською діяльністю підприємств. Особливо гостро дане питання стоїть для звітності, що містить інформацію про концесійну діяльність. Адже, дана діяльність має ряд специфічних властивостей, що пов'язанні із виконанням умов концесійного договору та реалізацією проекту державно-приватного партнерства у формі концесії.

**- інша специфічна бухгалтерська звітність.** Зазначений вид звітності пов'язаний із суто операціями за договорами концесії та може використовуватися з позиції звітування підприємства-концесіонера перед державним партнером, тобто концесієдавцем. Така звітність може містити будь-яку бухгалтерську інформацію, яка підтверджує виконання умов концесійного договору. До такої інформації може відноситися: операції з модернізації об'єкту концесії; ефективність використання об'єктів концесії, якість наданих суспільних послуг та інша. На сьогодні дане

питання є не дослідженим в науці та не розробленим в практиці управління концесійними операціями.

За кожним із зазначених напрямів та виходячи із запропонованих організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку операцій за договорами концесії пропонуємо визначити напрями удосконалення форм звітності та розробки нових в контексті відображення наступних об'єктів:

- необоротні активи, які отримані в концесію в розрізі: основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи, довгострокові біологічні активи;

- капітальні витрати на модернізацію об'єктів необоротних активів в розрізі їх видів;

- амортизація необоротних активів як отримані в концесію та капітальних витрат, які понесенні на модернізацію необоротних активів отриманих в концесію;

- витрати понесенні на надання суспільних послуг, що здійснюються в результаті укладання договору концесії.

Кожен зазначений об'єкт бухгалтерського обліку операцій за договорами концесії має своє місце у бухгалтерській звітності за вище зазначеними видами: фінансова звітність, внутрішня управлінська звітність, інша специфічна звітність. За кожним видом звітності об'єкт розкривається в залежності від запитів користувачів.

Для забезпечення повного відображення операцій за договорами концесії пропонуємо розширити фінансову звітність в частинні приміток до річної фінансової звітності. Зауважимо, що у фінансовій звітності операції за договорами концесії будуть відображатися по різному в залежності від варіанту облікового відображення об'єктів концесії: за міжнародними стандартами як нематеріальний або фінансовий актив або відображення в балансі в складі відповідних груп необоротних активів.

У відповідності до зазначеного пропонуємо два підходи до відображення отриманих в концесію необоротних активів: як нематеріального активу (табл. 3.15); як необоротних активів за різними видами (табл. 3.16). Зауважимо, що окремі форми приміток до річної

фінансової звітності можуть мати однакову форму, але зміст та процедура формування буде різною.

**Таблиця 3.15**  
**Відображення об'єкту концесії як нематеріального активу у примітках до річної фінансової звітності**  
**Форма П.НА.К**

**Примітки**  
**До річної фінансової звітності**  
**Розкриття інформації про об'єкти концесії**

Об'єкт	Шифр	Формування
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Отримані основні засоби в концесію в т.ч. <i>за видами основних засобів</i>	<b>1000</b> <b>10N0</b>	ДО 011.1 <sup>20</sup> ДО аналітичних рахунків 2-го порядку
Отримані інші необоротні активи в концесію в т.ч. <i>за видами інших необоротних активів</i>	<b>2000</b> <b>20N0</b>	ДО 011.2 <sup>21</sup> ДО аналітичних рахунків 2-го порядку
Отримані інші нематеріальні активи в концесію в т.ч. <i>за видами нематеріальних активів</i>	<b>3000</b> <b>30N0</b>	ДО 011.3 <sup>22</sup> ДО аналітичних рахунків 2-го порядку
Отримані довгострокові біологічні активи в концесію в т.ч. <i>за видами довгострокових біологічних активів</i>	<b>4000</b> <b>40N0</b>	ДО 011.4 <sup>23</sup> ДО аналітичних рахунків 2-го порядку

*Головний бухгалтер*

*Іванова І.А*

---

<sup>20</sup> Аналітичний рахунок «Отримані основні засоби» до субрахунку 011 «Необоротні активи отримані в концесію» рахунку 01 «Необоротні активи, що вирисовуються підприємством на договірних засадах»

<sup>21</sup> 011.2 «Отримані інші необоротні активи»

<sup>22</sup> 011.3 «Отримані інші нематеріальні активи»

<sup>23</sup> 011.4 «Отримані довгострокові біологічні активи»

Таблиця 3.16

Відображення об'єкту концесії як нематеріального активу у примітках до річної фінансової звітності

Форма П.НА.К

Примітки

До річної фінансової звітності

Розкриття інформації про об'єкти концесії

Об'єкт	Шифр	Формування
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Отримані основні засоби в т.ч.	<b>1000</b>	ДО 101(6,7,9).2 ДО 103 (4,5).5 <sup>24</sup>
<i>за видами основних засобів</i>	<b>10N0</b>	ДО аналітичних рахунків 2-го порядку
Отримані інші необоротні активи в т.ч.	<b>2000</b>	ДО 111(2,3,4,5, 7).2 <sup>25</sup>
<i>за видами інших необоротних активів</i>	<b>20N0</b>	ДО аналітичних рахунків 2-го порядку
Отримані інші нематеріальні активи в т.ч.	<b>3000</b>	ДО 121(2,3,4,5, 7).2 <sup>26</sup>
<i>за видами нематеріальних активів</i>	<b>30N0</b>	ДО аналітичних рахунків 2-го порядку

<sup>24</sup> Запропоновані аналітичні рахунки для обліку основних засобів, що отримані в концесію: 101.2 «Земельні ділянки отримані в концесію»; 103.5 «Будинки та споруди отримані в концесію»; 104.5 «Машини та обладнання отримані в концесію»; 105.5 «Транспортні засоби отримані в концесію»; 106.2 «Інструменти, прилади та інвентар отримані в концесію»; 107.2 «Інструменти, прилади та інвентар отримані в концесію»; 108.2 «Багаторічні насадження отримані в концесію»; 109.2 «Інші основні засоби отримані в концесію»

<sup>25</sup> Запропоновані аналітичні рахунки для обліку інших необоротних матеріальних активів, що отримані в концесію: 111.2 «Бібліотечні фонди отримані в концесію»; 112.2 «Малоцінні необоротні матеріальні активи отримані в концесію»; 113.2 «Тимчасові (нетитульні) споруди щодо об'єктів незавершеного будівництва отриманого в концесію»; 114.2 «Природні ресурси отримані в концесію»; 115.2 «Інвентарна тара, що використовується в концесійній діяльності»; 117.2 «Інші необоротні матеріальні активи отримані в концесію»

<sup>26</sup> 121.2 «Права користування природними ресурсами отримане в результаті концесії»; 122.2 «Права користування майном отримане в результаті концесії»; 123.2 «Права на комерційній позначення отримане в результаті концесії»; 124.2 «Права на об'єкти промислової власності отримане в результаті концесії»; 125.2 «Авторське право та суміжні з ним права отримане в результаті концесії»; 125.6 «Інші нематеріальні активи отримане в результаті концесії»

*Розділ 3. Удосконалення бухгалтерського обліку операцій з реалізації договору концесії: організація та методика*

---

Продовження табл. 3.16

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Отримані довгострокові біологічні активи в т.ч.	<b>4000</b>	ДО 161(2,3,4,5, 6). <sup>27</sup>
<i>за видами довгострокових біологічних активів</i>	<b>40N0</b>	ДО аналітичних рахунків 2-го порядку

*Головний бухгалтер*

*Іванова І.А*

Представленні форми приміток до річної фінансової звітності розкривають вартісну характеристику об'єкту концесії а саме основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальні активи, довгострокові біологічні активи. Інформація, що міститься в розроблених формах приміток до річної фінансової звітності є інформаційним джерелом економічного аналізу майнового та ресурсного потенціалу підприємства-концесіонера. Зокрема, зазначена інформація дозволить модифікувати показники економічного аналізу ефективності використання необоротних активів (фондовіддача, фондомісткість, коефіцієнт придатності, коефіцієнт зношеності та інші).

Використання зазначених форм є можливим і в системі внутрішньої управлінської звітності підприємства-концесіонера. Представлені форми звітності необхідно розширити в контексті окремих груп об'єктів необоротних активів отриманих в концесію.

Наступним напрямом формування приміток до річної фінансової звітності є представлення інформації про джерела надходження об'єктів необоротних активів. Варто зауважити, що така інформація буде

---

<sup>27</sup> 161.2 «Отримані в концесію довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю»; 162.2 «Отримані в концесію довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю»; 163.2 «Отримані в концесію довгострокові біологічні активи тваринництва які оцінені за справедливою вартістю»; 164.2 «Отримані в концесію довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю»; 165.2 «Отримані в концесію довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю»; 166.2 «Отримані в концесію незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю»



формуватися лише в контексті застосування національних норм регулювання операцій за договорами концесії. При використанні міжнародних стандартів фінансової звітності зазначенні об'єкти формуватися не будуть, адже стандарти передбачають відображення концесії як фінансового активу, нематеріального активу, або частини нематеріального, а частини фінансового активу.

Інформація про джерела надходження об'єкту концесії можливо розглядати як цільове фінансування, або довгострокові зобов'язання. Обидва варіанти можуть використовуватися в Україні. Саме тому інформація про них є важливою з позиції оцінки фінансового стану підприємства концесіонера. Пропонуємо інформацію про цільове фінансування або довгострокові зобов'язання представляти у вигляді наступних форм приміток до річної фінансової звітності (табл. 3.17, 3.18).

Розділ 3. Удосконалення бухгалтерського обліку операцій з реалізації договору концесії: організація та методика

Таблиця 3.17

Відображення об'єкту концесії в складі цільового фінансування приміток до річної фінансової звітності

Форма П.В.К.К

Примітки до річної фінансової звітності  
Розкриття інформації про цільове фінансування

Стаття	Шифр	Балансова вартість отриманих активів	Балансова вартість активів на початок року	Нарахована амортизація на активи	Балансова вартість активів на кінець року
Активи, що надійшли в результаті укладання договору концесії для здійснення діяльності із реалізації суспільних послуг в т.ч.	1000	ДО 10, 11, 12, 16 КО 484.1.1 <sup>28</sup> , 484.1 <sup>29</sup>	Різниця між початковими сальдо аналітичних рахунків	ДО 484.1; 484 КО 745	Різниця між кінцевим сальдо аналітичних рахунків
Основні засоби	1001	ДО 101(6,7,9),2 103 (4,5),5 КО 484.1.1; 484.1	Різниця між РС рахунків 101(6,7,9),2; 103 (4,5),5 та 131,2 <sup>30</sup>		Різниця між КО рахунків 101(6,7,9),2; 103 (4,5),5 та 131,2
Інші необоротні нематеріальні активи	1002	ДО 111(2,3,4,5, 7),2 КО 484.1.1; 484.1	Різниця між РС рахунків 111(2,3, 4, 5, 7),2 та 132,2 <sup>31</sup>		Різниця між КО рахунків 111(2,3, 4, 5, 7),2 та 132,2
Нематеріальні активи	1003	ДО 121(2,3,4,5, 7),2 КО 484.1.1; 484.1	Різниця між РС рахунків 121(2,3, 4, 5, 7),2 та 133,2 <sup>32</sup>		Різниця між КО рахунків 121(2,3, 4, 5, 7),2 та 133,2
Довгострокові біологічні активи	1004	ДО 161(2,3,4,5, 6),2 КО 484.1.1; 484.1	Різниця між РС рахунків 161(2,3,4,5, 6),2 та 134,2 <sup>33</sup>		Різниця між КО рахунків 161(2,3,4,5, 6),2 та 134,2

<sup>28</sup> Запропонований аналітичний рахунок для облікового відображення джерела надходження об'єкту концесії 484.1 «Активи, що надійшли в результаті укладання договору концесії для здійснення діяльності із реалізації суспільних послуг».

<sup>29</sup> Аналітичний рахунок до запропонованого субрахунку 484 «Активи, що надійшли в результаті укладання договору концесії».

<sup>30</sup> Запропонований аналітичний рахунок для обліку основних засобів отриманих в концесії 131,2 «Знос основних засобів отриманих в концесії».

<sup>31</sup> Запропонований аналітичний рахунок для обліку зносу основних засобів отриманих в концесії 132,2 «Знос інших необоротних матеріальних активів отриманих в концесії».

<sup>32</sup> Запропонований аналітичний рахунок для обліку зносу основних засобів отриманих в концесії 133,2 «Накопичена амортизація нематеріальних активів отриманих в концесії».

<sup>33</sup> Запропонований аналітичний рахунок для обліку зносу основних засобів отриманих в концесії 134,2 «Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів отриманих в концесії».

Таблиця 3.18

Відображення об'єкту концесії в складі довгострокових зобов'язань у примітках до річної фінансової звітності

Форма П.Д.З.К

Примітки до річної фінансової звітності  
Розкриття інформації про довгострокові зобов'язання

Стаття	Шифр	Балансова вартість отриманих активів	Балансова вартість активів на початок року	Нарахована амортизація на активи	Балансова вартість активів на кінець року
Активи, що надійшли в результаті укладання договору концесії для здійснення діяльності із реалізації суспільних послуг в т.ч.	1000	ДО 10, 11, 12, 16 КО 55.1.34; 55.2.35	Рівниця між початковими сальдо аналітичних рахунків	ДО 55.1; 55.2 КО 745	Рівниця між кінцевими сальдо аналітичних рахунків
Основні засоби	1001	ДО 101(6,7,9).2 103(4,5).5 КО 55.1; 55.2	Рівниця між РС рахунків 101(6,7,9).2; 103(4,5).5 та 131.2		Рівниця між КС рахунків 101(6,7,9).2; 103(4,5).5 та 131.2
Інші необоротні нематеріальні активи	1002	ДО 111(2,3,4,5, 7).2 КО 55.1; 55.2	Рівниця між РС рахунків 111(2,3, 4, 5, 7).2 та 132.2		Рівниця між КС рахунків 111(2,3, 4, 5, 7).2 та 132.2
Нематеріальні активи	1003	ДО 121(2,3,4,5, 7).2 КО 55.1; 55.2	Рівниця між РС рахунків 121(2,3,4, 5, 7).2 та 133.2		Рівниця між КС рахунків 121(2,3,4, 5, 7).2 та 133.2
Довгострокові біологічні активи	1004	ДО 161(2,3,4,5, 6).2 КО 55.1; 55.2	Рівниця між РС рахунків 161(2,3,4,5, 6).2 та 134.2		Рівниця між КС рахунків 161(2,3,4,5, 6).2 та 134.2

<sup>34</sup> Запропонований аналітичний рахунок для облікового відображення джерела надходження об'єкту концесії 55.1 «Довгострокові зобов'язання за договором концесії»

<sup>35</sup> Аналітичний рахунок до запропонованого субрахунку 552 «Довгострокові зобов'язання за договором концесії»

В залежності від обраного варіанту бухгалтерського обліку процедури отримання об'єкту концесії залежатиме й формування запропонованих форм приміток до річної фінансової звітності. Представлена в примітках інформація є основою оцінки фінансового стану підприємства та рівня фінансово-економічної безпеки, зокрема для розрахунку наступних аналітичних показників: фінансової стійкості, платоспроможності, ліквідності та інших.

Зазначенні форми звітності можуть стати основою управлінської звітності за умови розширення показників в розрізі аналітичних рахунків та представлення інформації в динаміці тобто за різні періоди часу – звітні періоди.

Важливим об'єктом бухгалтерського обліку, що є основою виконання умов концесійного договору є модернізація об'єкту концесії та понесення капітальні витрати. Для повного відображення зазначеного об'єкту пропонуємо форми звітності, яка може бути використання і як в частинні приміток до річної фінансової звітності так і як внутрішня звітність та інша специфічна звітність як складова звітування перед державним партнером, тобто концесієдавцем. Формування в звітності інформації про стан модернізації об'єкту концесії та понесених капітальних витрат залежатиме від того за якою системою організована система бухгалтерського обліку операцій за договорами концесії, а саме: у відповідності до національного концесійного законодавства; у відповідності з міжнародними стандартами фінансової звітності. Перший варіант передбачає збільшення балансової вартості необоротних активів на суму понесених капітальних витрат. При другому варіанті, за міжнародними стандартами фінансової звітності, збільшується вартість нематеріальних активів. В табл. 3.18 представлено перший варіант, а в табл. 3.19 – другий.

Таблиця 3.19

**Відображення капітальних витрат на модернізацію об'єкту концесії  
Форма П.М.К**

**Примітки  
до річної фінансової звітності  
Розкриття інформації про капітальні витрати на модернізацію  
необоротних активів отриманих в концесію**

Стаття	Введених в експлуатацію	Невведених в експлуатацію	Заплановані витрати
1	2	3	4
<i>Основні засоби</i>			
Матеріальні витрати	ДО 10 КО 152	ДО 15 КО 20	Відповідно до запланованих показників
Витрати на оплату праці	ДО 10 КО 152	ДО 152 КО 66	
Витрати на соціальні заходи	ДО 10 КО 152	ДО 152 КО 65	
Амортизація	ДО 10 КО 152	ДО 152 КО 13	
Інші витрати	ДО 122.2 КО 152	ДО 152 КО 68	
<b>Разом</b>			
<i>Інші необоротні активи</i>			
Матеріальні витрати	ДО 10 КО 153	ДО 153 КО 20	Відповідно до запланованих показників
Витрати на оплату праці	ДО 10 КО 153	ДО 153 КО 66	
Витрати на соціальні заходи	ДО 10 КО 153	ДО 153 КО 65	
Амортизація	ДО 10 КО 153	ДО 153 КО 13	
Інші витрати	ДО 10 КО 153	ДО 153 КО 68	
<b>Разом</b>			
<i>Нематеріальні активи</i>			
Матеріальні витрати	ДО 10 КО 154	ДО 154 КО 20	Відповідно до запланованих показників
Витрати на оплату праці	ДО 10 КО 154	ДО 154 КО 66	
Витрати на соціальні заходи	ДО 10 КО 154	ДО 154 КО 65	

Розділ 3. Удосконалення бухгалтерського обліку операцій з реалізації договору концесії: організація та методика

Продовження табл. 3.19

1	2	3	4
Амортизація	ДО 10 КО 154	ДО 154 КО 13	
Інші витрати	ДО 10 КО 154	ДО 154 КО 68	
<b>Разом</b>			
<i>Довгострокові біологічні активи</i>			
Матеріальні витрати	ДО 10 КО 155	ДО 155 КО 20	Відповідно до запланованих показників
Витрати на оплату праці	ДО 10 КО 155	ДО 155 КО 66	
Витрати на соціальні заходи	ДО 10 КО 155	ДО 155 КО 65	
Амортизація	ДО 10 КО 155	ДО 155 КО 13	
Інші витрати	ДО 10 КО 155	ДО 155 КО 68	
<b>Разом</b>			

Головний бухгалтер

\_\_\_\_\_

Іванова І.А

Таблиця 3.20

Відображення капітальних витрат на модернізацію об'єкту концесії (за міжнародними стандартами фінансової звітності)

Форма П.М.К

Примітки

до річної фінансової звітності

Розкриття інформації про капітальні витрати на модернізацію необоротних активів отриманих в концесію

Стаття	Введених в експлуатацію	Невведених в експлуатацію	Заплановані витрати
1	2	3	4
<i>Основні засоби</i>			
Матеріальні витрати	ДО 122.2 КО 154.1.1	ДО 154.1 КО 20	Відповідно до запланованих показників
Витрати на оплату праці	ДО 122.2 КО 154.1.2	ДО 154.2 КО 66	
Витрати на соціальні заходи	ДО 122.2 КО 154.1.3	ДО 154.3 КО 65	

Розділ 3. Удосконалення бухгалтерського обліку операцій з реалізації договору концесії: організація та методика

Продовження табл. 3.20

1	2	3	4
Амортизація	ДО 122.2 КО 154.1.4	ДО 154.4 КО 13	
Інші витрати	ДО 122.2 КО 154.1.5	ДО 154.5 КО 68	
<b>Разом</b>			
<b>Інші необоротні активи</b>			
Матеріальні витрати	ДО 122.2 КО 154.1.1	ДО 154.1 КО 20	Відповідно до запланованих показників
Витрати на оплату праці	ДО 122.2 КО 154.1.2	ДО 154.2 КО 66	
Витрати на соціальні заходи	ДО 122.2 КО 154.1.3	ДО 154.3 КО 65	
Амортизація	ДО 122.2 КО 154.1.4	ДО 154.4 КО 13	
Інші витрати	ДО 122.2 КО 154.1.5	ДО 154.5 КО 68	
<b>Разом</b>			
<b>Довгострокові біологічні активи</b>			
Матеріальні витрати	ДО 122.2 КО 154.1.1	ДО 154.1 КО 20	Відповідно до запланованих показників
Витрати на оплату праці	ДО 122.2 КО 154.1.2	ДО 154.2 КО 66	
Витрати на соціальні заходи	ДО 122.2 КО 154.1.3	ДО 154.3 КО 65	
Амортизація	ДО 122.2 КО 154.1.4	ДО 154.4 КО 13	
Інші витрати	ДО 122.2 КО 154.1.5	ДО 154.5 КО 68	
<b>Разом</b>			

Головний бухгалтер

Іванова І.А

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.

Таким чином, на основі проведеного дослідження нами 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. Така звітність містить бухгалтерську інформацію, яка підтверджує виконання умов концесійного договору: операції з модернізації об'єкту концесії; ефективність використання об'єктів концесії, якість наданих суспільних послуг та інша.

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. Представленні форми звітності характеризують наступні об'єкти бухгалтерського обліку операцій за договорами концесії: необоротні активи отримані в концесію; джерела надходження об'єкту концесії; капітальні витрати на модернізацію об'єкту концесії. За кожним напрямом обґрунтовано порядок облікового забезпечення показників звітності. Особливістю розробок напрямів удосконалення бухгалтерської звітності за операціями за договорами концесії є врахування особливостей як національного концесійного законодавства так і за міжнародними стандартами фінансової звітності.



### **Висновки до 3-го розділу**

1. Відповідно до даного документу, концесіонер (оператор) маж 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'язанні із наданням суспільної послуги відображати в складі рахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг».

2. Відповідно до інструкції із застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій на даному рахунку «ведеться облік собівартості реалізованих за звітний період робіт і послуг». Відповідно до цього пропонуємо наступний підхід до формування робочого плану рахунків бухгалтерського обліку підприємства-концесіонера в частинні аналітичного обліку за субрахунком 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»: - 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 надання послуг та робіт договором концесії»; 903.1.5 «Амортизація нематеріальних активів в частинні капітальних витрат пов'язаних із модернізацією об'єкту концесії» 903.1.6 «Інші витрати пов'язаних 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 матеріальні витрати, витрати на оплату праці, амортизацію та інше.

3. 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 операцій з надання суспільної послуги на основі концесії:

- калькулювання: Запропоновані пропозиції стосуються форми представлення процесу калькулювання собівартості суспільних послуг (розроблено 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».

4. На основі проведеного дослідження нами 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. Така звітність містить бухгалтерську інформацію, яка підтверджує виконання умов концесійного договору: операції з модернізації об'єкту концесії; ефективність використання об'єктів концесії, якість наданих суспільних послуг та інша.

5. 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. Представленні форми звітності характеризують наступні об'єкти бухгалтерського обліку операцій за договорами концесії: необоротні активи отримані в концесію; джерела надходження об'єкту концесії; капітальні витрати на модернізацію об'єкту концесії. За кожним напрямом обґрунтовано порядок облікового забезпечення показників звітності. Особливістю розробок напрямів удосконалення бухгалтерської звітності за операціями за договорами концесії є врахування особливостей як національного концесійного законодавства так і за міжнародними стандартами фінансової 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'язанні 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 отримані 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 отримані в концесію; джерела надходження об'єкту концесії; капітальні витрати на модернізацію об'єкту концесії. За кожним напрямом обґрунтовано порядок облікового забезпечення показників звітності.

## **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Алборов Р.А. Основы бухгалтерского учета. М.: Издательство “Дело и сервис”, 2002. 288 с.
2. 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](http://www.spfu.gov.ua/userfiles/pdf/analitika-9---2018_13339.pdf)
3. Андреева Г. І., Андреева В.А. Організація і методика економічного аналізу: навч. посіб. Суми : ДВНЗ «УАБС НБУ», 2009. 353 с.
4. Артемова Т.И. Институт государственно-частного партнерства: мировой опыт и реалии Украины // Наукові праці ДонНТУ. Серія: економічна. 2010. Випуск 38-2. С. 110-117.
5. Астахов В.П. Теория бухгалтерского учёта. М.: “Экспертное бюро М”, 2000. 416 с.
6. Бабаев Ю.А. Теория бухгалтерского учета: [учебник для вузов] / [2-е изд., перераб. и доп.]. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. 304 с.
7. Байдик О. Основы бухгалтерського обліку. Школа бухгалтера. 2003. № 3. С. 4–7.
8. 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.
9. Баюра Д. Розвиток інституту корпоративної соціальної відповідальності в Україні // Формування ринкової економіки в Україні. 2012. № 26. Ч. 1. С. 25.
10. Безруких П.С., Кашаев А.Н., Рогулин Д.А. Бухгалтерский учет: [учебник] / Под ред. П.С. Безруких. [2-е изд., перераб. и доп.]. М.: Финансы и статистика, 1983. 375 с.
11. Белый И.Н., Папковская П.Я., Михалкевич А.П. Теория бухгалтерского учета: [учебник]. Мн.: ООО “Мисанта”, 1997. 154 с.
12. Бланк И. А. Управление финансовыми рисками. Москва :



Ника-центр, 2006. 448с.

13. Богуславский М.М. Международное частное право : учебник 3-е изд., перераб. и доп. М. : Междунар. отношения, 2003. 416 с.

14. Богуцька Х.Г., Стухляк Н.М., Гаврилик О.В. Економічний зміст та структура фінансової звітності підприємства. URL: [http://elartu.tntu.edu.ua/bitstream/lib/20949/2/DSESES\\_2017\\_Bohutska\\_Kh\\_H-Ekonomichnyi\\_zmist\\_ta\\_54-56.pdf](http://elartu.tntu.edu.ua/bitstream/lib/20949/2/DSESES_2017_Bohutska_Kh_H-Ekonomichnyi_zmist_ta_54-56.pdf)

15. Божкова В.В., Сагер Л.Ю. Соціально-відповідальний бізнес як один із напрямків поліпшення іміджу вітчизняних суб'єктів господарювання // Механізм регулювання економіки. 2010. № 1. С. 145- 153.

16. Большая советская энциклопедия. URL: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/bse/148548/%D0%A6%D0%B5%D0%BB%D1%8C>.

17. Большой бухгалтерский словарь. URL: [http://mirslivarej.com/content\\_bigbuhslov/ogranichenija-26780.html](http://mirslivarej.com/content_bigbuhslov/ogranichenija-26780.html).

18. Большой экономический словарь / [под ред. А.Н. Азрилияна]. [4-е изд., доп. и перераб.]. М.: Институт новой экономики, 1999. 1248 с.

19. Бондарчук Н.В. Теоретичні засади формування системи обліково-аналітичної інформації для прийняття рішень користувачами // Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. / Серія: Економічні науки. 2012. Випуск 3, Том 2. С. 217-225.

20. Борисов А.Б. Большой экономический словарь. Москва : Книжный мир, 2003. 895 с.

21. Бубко О.П. Державноприватні партнерства в Україні та перспективи їх впровадження на прикладі підготовки до Євро2012 // Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. 2011. № 1 (1). С. 247-282.

22. Бутинець Т. А., Чижевська Л. В., Береза С. А. Бухгалтерський облік: навч. посібник. Житомир : ЖІТІ, 2000. 672с.

23. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник. Вид. 8-е, допов. і переробл. Житомир : Рута, 2009. 672 с.

24. Бутинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. Вид. 2-е, допов. і переробл. Житомир : ЖІТІ, 2000. 640 с.

25. Бухгалтерський облік в сільському господарстві з основами обліку в інших галузях народного господарства : підручник для студентів вузів / під ред. Німчинова П.П. Москва : Статистика, 1978. – 438 с.
26. Бухгалтерський облік в Україні: навч. посіб. / за ред. Р. Л. Хом'яка, В. І. Лемішовського. 6-те вид., допов. і переробл. Львів : Інтеллект-Захід, 2001. 1200 с.
27. Бухгалтерський словник / за ред. Ф. Ф. Бутинця. Житомир : Рута, 2001. 224 с.
28. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник / за ред. Ф. Ф. Бутинця. 8-е вид., переробл. і допов. Житомир : Рута, 2009. 912 с.
29. Васільєва Л.М. Поняття та основні передумови раціональної організації обліку // Інвестиції: практика та досвід. 2013. № 14. С. 31-33.
30. Васільєва Л.М., Мостипака В.Р. Теоретичні аспекти організації бухгалтерського обліку на підприємстві // Молодий вчений. 2016. №12.1(40). С. 658-661.
31. Вегера С.Г. Бухгалтерский учет, анализ и аудит. Новополюцк: ПГУ, 2005. 316 с.
32. Вейсман В.И. Теория бухгалтерского учета и основы бухгалтерского учета отраслей народного хозяйства. М.: ГОССТАТИЗДАТ, 1962. 352 с.
33. Власова В.П. Концесія як інструмент оновлення портової інфраструктури // Вісник Академії праці і соціальних відносин ФПУ : зб. наук. пр. АПСВУ. К. : АПСВУ, 2015. Вип. 1 (22). С. 38-43.
34. Воронжак П.В., Філіппова С.В. Організаційно-економічний інструментарій стратегії інноваційного розвитку промислових підприємств та смарт-підхід [моногр.]. Одеса: ОНПУ, ФОП Бондаренко М.О., 2015. 276 с.
35. Гапаева С.У. Учет договоров по концессионным соглашениям в соответствии с МСФО и РСБУ в организациях жилищно-коммунального хозяйства России //Аудит и финансовый анализ. 2014. - №3 - с. 44-50.
36. Гарасим П.М., Журавель Г.П., Хомин П.Я. Фінансовий, управлінський та податковий облік. Тернопіль : ТНЕУ, 2003. 522 с.

37. Голов С.Ф. Управлінський облік : підручник. Київ : Лібра, 2003. 704 с.
38. Гончаров С.М., Кушнір Н.Б. Тлумачний словник економіста / за ред. С.М. Гончарова. Київ : Центр учбової літератури, 2009. 264 с.
39. Гончарук Л. Поняття концесії і концесійного договору // Юридичні науки. Вісник КНУ ім. Т. Г. Шевченка. 2002. № 87. С. 81-83.
40. Господарський кодекс України № 436-IV від 16.01.2003 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
41. Государственно-частное партнерство в инновационной сфере: мировой опыт и перспективы России / Р.М. Нижегородцев [и др.]; под ред. Р.М. Нижегородцева, С.М. Никитенко, Е.В. Гоосен. Кемерово: ООО «Сибирская издательская группа», 2012. 482 с.
42. Государственно-частное партнерство: теория и практика : учеб. пособие / В.Г. Варнавский, А.В. Клименко, В.А. Королев и др. ; Гос. ун-т – Высш. шк. экономики. М. : Издат. дом Гос. ун-та. Высш. шк. экономики, 2010. 287 с.
43. Грабова Н. М. Теорія бухгалтерського обліку : навч. посіб. / під ред. М. В. Кужельного. 5-те вид., допов. і переробл. Київ : А.С.К., 1998. 223 с.
44. Давидюк Т.В., Остап'юк Н.А., Романчук К.В. Складання та читання звітності або не все складне, що таким здається: [навчальний посібник для початківців] / за ред. д.е.н., проф., Заслуженого діяча науки і техніки України Ф.Ф. Бутинця. Ч. 2. Житомир: ПП “Рута”, 2006. 292 с.
45. Дахно І.І., Бабіч Г.В., Барановська В.М. Зовнішньоекономічний менеджмент. навч. посіб. К. : Центр учбової літератури, 2012. 568 с.
46. Добровський В.М., Гнилицька Л.В., Коршикова Р.С. Управлінський облік: навч. посіб. / за ред. В. М. Добровського. Київ : КНЕУ, 2005. 278 с.
47. Довідка щодо стану здійснення державно-приватного партнерства / Департамент залучення інвестицій // Міністерство економічного розвитку і торгівлі України. URL: <http://www.me.gov.ua/Documents/Detail?lang=uk-UA&id=ed00a2ba-480a-4979-84eb-d610a0827a8c&title=ZagalniiOgliad>.

48. Економічний аналіз: навч. посібник / М.А. Боллох, В.З. Бурчевський, М.І. Горбаток та ін.; за ред. М.Г. Чумаченка. Вид. 2-ге, переробл. і допов. Київ : КНЕУ, 2003. 556 с.
49. Євдокимов В.В. Надійність бухгалтерської інформації як передумова забезпечення економічної безпеки підприємства. Вісник ЖДТУ. 2011. № 3 (57). С. 46–50.
50. Жиглей І.В. Бухгалтерський облік соціально відповідальної діяльності: теорія, методологія, організація: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня док. екон. наук: спец. 08.00.09. Житомир, 2011. 38 с.
51. Завадський Й.С., Осовська Г. В., Юркевич О.О. Словник економічних термінів: менеджмент, маркетинг, підприємництво : навч.-метод. посібник. Житомир : ЖІТІ, 1999. 444 с.
52. Завгородній В.П., Савченко В.Я. Бухгалтерський облік, контроль і аудит в умовах ринку / [2-е вид.]. К.: Фірма “ДІ-КСІ”, 1997. 832 с.
53. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” № 996-XIV від 16.07.1999 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
54. Закон України “Про державно-приватне партнерство” № 2404-VI від 01.07.2010 року. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2404-17>
55. Закон України “Про концесії” № 997-XIV від 16.07.1999 року. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/997-14>.
56. Замула І.В., Малюга Н.М. Удосконалення обліку природньо-ресурсного потенціалу // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2005. № 3. С. 67-79.
57. Запатріна І., Лебеда Т. Державно-приватне партнерство як фактор економічного зростання та проблеми його розвитку в Україні // Економіст. 2011. №3. С. 52-58.
58. Засадний Б.А. Сучасний стан застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка. 2016. Вип. 9. С. 22-30.

59. Затока Т.В. Бухгалтерський облік забезпечення виконання договірних зобов'язань: теорія і методика; дис. ... канд. екон. наук; 08.00.09. Житомир, 2012. 180 с.

60. Захарин В.Р. Теория бухгалтерского учёта: учебник. М.: ИНФРА-М: ФОРУМ, 2003. 304 с.

61. Зельдіна О.Р. Спеціальний режим господарювання як інститут господарського права // Право України. 2006. №4. С. 57-60.

62. Иванова Ж.А. Анализ поведения переменных и постоянных затрат // Вестник ПГТУ. 2010. Том 16. № 4. С. 982-992.

63. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский учет в условиях совершенствования хозяйственного механизма. М.: Финансы и статистика, 1982. 175 с.

64. Иванюта О.В. Бухгалтерський облік і аналіз загальновиробничих витрат на великих промислових підприємствах. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/1084/Ivanyuta.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

65. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 від 30.11.1999 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>

66. Кантаєва О.В. Бухгалтерський облік і аналіз інноваційної діяльності підприємств: організація і методологія: монографія. Житомир: ФОП Кузьмін Дн.Л., 2010. 424 с.

67. Квітка С.А. Публічно-приватне партнерство як дієвий механізм взаємодії влади та бізнесу // Аспекти публічного управління. 2015. № 7-8. С. 47-56.

68. Кім Г. В. Бухгалтерський та податковий облік : первинні документи та порядок їх заповнення: навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2014. 600 с.

69. Кірей О. Впровадження МСФЗ в Україні як стимул розвитку бізнесу // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка. 2014. Вип. 10. С. 22-25.

70. Коваленко В.В., Гайдукович Д.С. Методологічні основи

фінансування проектів публічно-приватного партнерства // Ефективна економіка. 2014. № 1. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek\\_2014\\_1\\_53](http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2014_1_53).

71. Ковальчук В.В. Загальні положення формування облікового забезпечення управління процесами реалізації договору концесії. Бізнес Інформ. 2018. №12. С. 317-322.

72. 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.

73. 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.

74. 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.

75. 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.

76. 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.

77. Ковальчук В.М. Загальна теорія економіки: [навч. посібник]. Тернопіль: ТАНГ – “Астон”, 1998. 368 с.

78. Комарджанова Н.А., Карташова И.В. Бухгалтерский учет в схемах и рисунках: [учебное пособие]. М.: ИНФРА-М, 2000. 429 с.

79. Коментар “ДК” до Закону України “Про концесії” №997-XIV від 16.07.1999 р. URL: <https://dtk.com.ua/documents/ukr/2000/18-19/18nov4c.html>

80. Коритник Л., Клименко О. Бухгалтерська звітність бюджетних установ в умовах реформування бюджетного обліку // Бухгалтерський облік і аудит. 2015. № 4. С. 18-25.

81. Корінько М.Д. Контроль та аналіз діяльності суб’єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, організація: монографія. К.: ІВЦ Держкомстату України, 2007. 429 с.

82. Королюк Т. Європейський досвід публічно-приватного партнерства та особливості його розвитку в Україні // Фінансове забезпечення інноваційних проєктів малого та середнього бізнесу: глобальні виклики та українські реалії: зб. матеріалів І Міжнар. наук.-практ. конф., 7 груд. 2016 р., м. Київ / М-во освіти і науки України, ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана» [та ін.]; оргком.: М. І. Діба (голова) [та ін.]. Електрон. текст. дані. Київ : КНЕУ, 2016. С. 70-73. URL: <http://ir.kneu.edu.ua/bitstream/2010/20808/1/70-73.pdf>.

83. Коротаев С.Л. Бухгалтерский учет имущества и обязательств коммерческих организаций в условиях трансформации отношений собственности: теория, методология, методики: монография. Мн.: Изд. центр БГУ, 2005. 326 с.

84. Коротаев С.Л. Теоретические аспекты бухгалтерского учета имущества и обязательств коммерческих организаций в условиях трансформации отношений собственности // Соколовские чтения “Взгляд из прошлого в будущее”: доклады международной научной конференции 10-11 февраля 2011 г. [Том 2]. СПб.: Нестор-История, 2011. 476 с. С. 113-134.

85. Корягін М.В., Куцик П.О. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності. Київ : Інтерсервіс, 2015. 276 с.

86. Костирко Р.О. Концептуальні основи внутрішнього контролю в системі корпоративного управління / Р.О. Костирко // Економіка і організація управління. 2008. Випуск № 4. С. 28-37.

87. Кочетов В.О., Кочетов О.В. Інформаційні аспекти вдосконалення обліку фінансових ресурсів малого бізнесу // Торгівля і ринок України: тематичний збірник наукових праць. Донецьк: Донецький державний комерційний інститут, 1998. С. 159-160.

88. Кривецкая Т.П. Модели учетных систем в мировой практике // Институциональные аспекты бухгалтерского учета и контроля: материалы Международной научно-практической конференции, посвященной 80-летию кафедры бухгалтерского учета и аудита / под ред. В.В. Панкова, В.И. Петровой: в 2 т. (г. Москва, 30 июня 2011 г.). [Т. 1]. Москва: ГОУ ВПО “РЭУ им. Г.В. Плеханова”, 2011. 240 с. С. 66-73.

89. Кривоус В. Корпоративна соціальна відповідальність у контексті формування партнерських взаємовідносин між державою, бізнесом та суспільством // Журнал європейської економіки. 2016. Т. 15, № 2. С. 172-182. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/jee\\_2016\\_15\\_2\\_4](http://nbuv.gov.ua/UJRN/jee_2016_15_2_4).

90. Крутова А. Модель бухгалтерського балансу в обліковій системі координат // Вісник Тернопільського національного економічного університету. 2011. № 3. С. 78-84.

91. Крятова Л.А., Эргашев Х.Х. Бухгалтерский учёт: основы теории: [учебное пособие]. М.: Информационно-внедрический центр “Маркетинг”, 1999. 312 с.

92. Кужельний М.В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: [підручник]. К.: КНЕУ, 2001. 334 с.

93. Кузьминский А.Н. Теория бухгалтерского учета. К.: Выща шк., 1990. 311 с.

94. Кузьмінський А.М., Кузьмінський Ю.А. Теорія бухгалтерського обліку: [підручник]. К.: “Все про бухгалтерський облік”, 1999. 288 с.

95. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета. [2-е изд., перераб. и доп.]. М.: Финансы и статистика, 2003. 640 с.

96. Кутер М.И. Бухгалтерский учет: основы теории: [учебное пособие]. М.: “Экспертное бюро-М”, 1997. 496 с.



97. Кучірка М.В. Фінансовий та податковий облік витрат на ремонт основних засобів, джерела їх відшкодування та амортизація // Науковий вісник Ужгородського університету: Серія: Економіка 2010. С. 75-80.

98. Лаговська О.А. Бухгалтерський облік для управління: гносеологічний та епістемологічний конфлікти: монографія. Житомир, ЖДТУ, 2011. 344 с.

99. Левицька С. Управлінський та внутрішньогосподарський облік : завдання, мета, чинники ефективного впровадження. Бухгалтерський облік і аудит. 2009. № 2. С. 27–35.

100. Легенчук С.Ф. В пошуках мети науки про бухгалтерський облік // Бухгалтерський облік і аудит. 2011. № 12. С. 39-44.

101. Легенчук С.Ф. Необхідність розробки системи бухгалтерських категорій // Стратегічні напрями розвитку бухгалтерського обліку, аналізу й аудиту: тези доп. Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої 45-річчю кафедри бухгалтерського обліку КНТЕУ (Київ, 15 березня 2012 р.); [відп. ред. Л.В. Нападівська]. К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2012. 356 с. С. 91-92.

102. Легенчук С.Ф. Теоретичні передумови систематизації бухгалтерських категорій // Вісник Житомирського державного технологічного університету. / Серія: Економічні науки. Житомир: ЖДТУ, 2012. № 1(59). С. 108-113.

103. Легенчук С.Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2010. 652 с.

104. Лопатовський В.Г., Русин О.І. Проблеми впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності на підприємствах України [Текст] // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. 2014. № 5, т. 2. С. 207-209.

105. Мазуркевич Н.В., Бойко С.В. / Проблеми дефініцій калькуляції та калькулювання // Вісник Житомирського інженерно-технологічного інституту / Економічні науки. Житомир: ЖДТУ, 2002. № 18. С. 58-64.

106. Малін О.Л. Процедурні проблеми підготовки й прийняття

колегіальними органами публічної влади нормативно-правових актів і рішень // Європейські перспективи. 2013. № 1. С. 41-45. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/evpe\\_2013\\_1\\_10](http://nbuv.gov.ua/UJRN/evpe_2013_1_10).

107. Матвійчук М. З. Теоретичні аспекти функціонування управлінського облікунапідприємстві. Інноваційна економіка. 2013. № 6. С. 299–305.

108. Матюха М. М. Організаційні підходи формування управлінської звітності. Економічні науки. Сер.Облік і фінанси. 2012. Вип. 9 (2). С. 354–362.

109. Мельник Н. Характеристика сучасного рівня впровадження МСФЗ в світі // Бухгалтерський облік і аудит. 2014. № 3. С. 25-30.

110. Менська О.А. Концесія як цивільно-правовий механізм збереження об'єктів культурної спадщини в Україні // Університетські наукові записки. 2014. № 4. С. 113-118.

111. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів: наказ Міністерства фінансів України № 561 від 30.09.2003 року URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

112. Минаков В.Ф., Барабанова М.И., Шиянова А.А., Галстян А.Ш. Классификация смарт-инноваций // Современная экономика: проблемы и решения. 2016. № 1 (73). С. 142-149.

113. Миневский А.И. Учет распределения затрат по обслуживанию производства и управлению. М.: «Финансы», 1970.

114. Миронова Ю.Ю., Попова А.М. Облік витрат з поліпшення основних засобів на підприємстві // Економіка і регіон. 2014. № 6. С. 93-98.

115. Міжнародний стандарт фінансової звітності 16 «Основні засоби». URL: <http://www.zakon.rada.kiev.ua>.

116. Нападowska Л. Управлінський облік : значення та застосування у практичній діяльності вітчизняних підприємств умовах ринкових відносин. Бухгалтерський облік і аудит. 2009. № 10. С. 45–56.

117. Нейкова І.С. Державно-приватне партнерство як складова інвестиційного механізму інноваційного розвитку. URL: [http://www.nbuv.gov.ua/PORTAL/Soc\\_Gum/Nvnudpsu/2010\\_1/2010\\_1\\_Neykova.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/PORTAL/Soc_Gum/Nvnudpsu/2010_1/2010_1_Neykova.pdf).

118. Никифорова Н. А., Тафинцева В. Н. Управленческий анализ / под общ. ред. Н. А. Никифоровой. Москва : Юрайт, 2013. 442 с.

119. Об'єкти бухгалтерського обліку за Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Або що обліковується на рахунках?: Навчальний посібник [Н.М. Малога, В.М. Пархоменко]. Київ: Видавництво «Консультант», 2017. 92 с.

120. Оголенко Е.В. Селіванова Н.М. Дослідження поняття та економічної суті калькуляції. URL: <http://economics.opu.ua/files/science/oblik/2016/64.pdf>

121. Оленцевич Н.В., Ковальова О.В. Державно-приватне партнерство у розвинених країнах світу: досвід для України [Текст] // Економічний аналіз: зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол.: В.А. Дерій (голов. ред.) та ін. Тернопіль: ВПЦ ТНЕУ «Економічна думка», 2014. Том 15. № 1. С. 134-143.

122. Орлова О. Організація та ведення бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання: господарсько-правовий аспект. URL: [http://papers.univ.kiev.ua/1/jurydychni\\_nauky/articles/orlova-o-organization-and-accounting-entity-the-economic-and-legal-aspects\\_25640.pdf](http://papers.univ.kiev.ua/1/jurydychni_nauky/articles/orlova-o-organization-and-accounting-entity-the-economic-and-legal-aspects_25640.pdf)

123. Осадча Т.С. Бухгалтерський облік та аналіз ренти: теорія і методологія : дис. докт. ек. наук : 08.00.09. Житомир, 2016. 406 с.

124. Особливості застосування державно-приватного партнерства як механізму реалізації нової регіональної політики: Аналітична записка / Національний інститут стратегічних досліджень. URL: <http://www.niss.gov.ua/articles/1239/>.

125. Пасічник М.В. Механізми впровадження нового публічного менеджменту: досвід США // Державне управління: теорія та практика. № 1. 2009. URL: [http://www.academy.gov.ua/ej/ej9/doc\\_pdf/Pasichnyk\\_MV.pdf](http://www.academy.gov.ua/ej/ej9/doc_pdf/Pasichnyk_MV.pdf)

126. Петрова В. Ф. Бухгалтерський облік : конспект лекцій, для студ. 3 курсу заоч. форми навчання освітньо-кваліфікаційного рівня бакалавр, галузь знань – 0305 «Економіка та підприємництво», 0306 «Менеджмент і адміністрування» ф-ту післядипломної освіти і заоч.

навчання. Харків : ХНАМГ, 2012. 150 с.

127. Плахтій Т.Ф. Облік витрат на ремонт та модернізацію основних засобів: бухгалтерські та податкові наслідки. URL: <http://repository.vsau.org/getfile.php/12986.pdf>

128. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

129. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 “Фінансові інвестиції” № 91. Від 26. 04. 2000 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0284-00>.

130. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 “Оренда” № 181 від 28.07.2000 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>

131. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” № 92 від 27.04.2000 року. URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

132. Полякова О.М. Державно-приватне партнерство в Україні: проблемистановлення // Коммунальное хозяйство городов : науч.-техн. сб. К. : Техніка, 2009. № 87. С. 317-322.

133. Попович П. Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання : підруч. Тернопіль : Економічна думка, 2001. 365 с.

134. Практичний посібник з підготовки техніко-економічного обґрунтування та застосування методики проведення аналізу ефективності здійснення державно-приватного партнерства / Агентство США з міжнародного розвитку (USAID), листопад 2012 р. URL: <http://new.me.gov.ua/ Services/StreamsService/4433567b-c768-4ee3- aabd-f9cc3aebfdf7>.

135. Про затвердження Державної стратегії регіонального розвитку на період до 2020 року : Постанова Кабінету Міністрів України від 6 серпня 2014 р. № 385. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/385-2014-%D0%BF>.

136. Про затвердження Методики розрахунку концесійних платежів № 639 від 12.04.2000 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/639-2000-%D0%BF>

137. Прокоф'єв І.М. Основи калькуляції сільськогосподарської продукції в сільськогосподарському виробництві. М.: Сельхозгид, 1989. 172 с.

138. 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-drugeZasidanniaKomisiiZPitanProvedenniaKonkursuZViznachenniaPrivatnogoPartneraDliaZdiisnenniaDerzhavnoprivatnogoPartnerstvaSchodoObktaSpilnoiVlasnostiTeritorialnikhGromadSil-SelischaShepetivskogoRaionu-Vid27-04-2018>
139. Пучков В.В. Государственно-частное партнерство как форма взаимодействия власти и бизнеса // Ползунов. альманах. 2009. № 1. С. 289-293.
140. Пыка Я., Янишевски А. “Smart specialisations” в региональных инновационных экосистемах // Журнал европейской экономики. 2014. Т. 13, № 1. С. 35-54.
141. Разъяснение КРМФО (IFRIC) 12 «Концессионные соглашения на предоставление услуг». URL: [http://pro-u4ot.info/files/ias/IFRS2009rus/ifric12\\_www.pro-u4ot.info.pdf](http://pro-u4ot.info/files/ias/IFRS2009rus/ifric12_www.pro-u4ot.info.pdf)
142. Райзберг Б. А., Лозовский Л. Ш., Стародубцева Е. Б. Современный экономический словарь. 5-е изд., перераб. и доп. Москва : ИНФРА-М, 2007. 495 с.
143. Реалізація проектів державно-приватного партнерства в Україні / URL: <https://mtu.gov.ua/files/%D0%9F%D0%BE%D1%81%D1%96%D0%B1%D0%BD%D0%B8%D0%BA%20%D0%A0%D0%B5%D0%B0%D0%BB%D1%96%D0%B7%D0%B0%D1%86%D1%96%D1%8F%20%D0%94%D0%9F%D0%9F%20%D0%B2%20%D0%A3%D0%BA%D1%80%D0%B0%D1%97%D0%BD%D1%96.pdf>
144. Реєстр концесійних договорів відповідно до вимог постанови Кабінету Міністрів України № 72 від 18 січня 2000 року. URL: <http://www.spfu.gov.ua/ua/content/spf-rent-consessions.html>

145. Резниченко Н.В. Модели государственно-частного партнерства // Вестник Санкт-Петербургского университета. Сер. Менеджмент. 2010. Вып.4. С.58- 83. URL: <http://www.vestnikmanagement.spbu.ru/archive/pdf/486.pdf>.

146. Садовська І. Б., Божидарнік Т. В., Нагірська К. Є. Бухгалтерський облік: навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2013. 688 с.

147. Сазонов В.Е. Государственно-частное партнерство: гражданско-правовые, административно-правовые и финансово-правовые аспекты: мон. М., 2012. 492 с.

148. Свірко С.В., Ковальчук В.В. Ідентифікація об'єктів бухгалтерського обліку операцій за договорами концесії. Проблеми економіки. 2018. № 4(38). С. 325-329.

149. Семантичний словник української мови. URL: <http://slovyk.com.ua/terminu/slovo.php?id=4552>

150. Скрипник М.І., Григоревська О.О. Бухгалтерська управлінська звітність: критичний аналіз порядку складання й особливостей практичного застосування // Інтелект XXI. 2016. № 5. С. 111-115.

151. Скрипник Н. В., Рилєєв С. В. Управлінський аналіз як функція обліково-аналітичної системи. Інноваційна економіка. 2013. № 6. С. 283–288.

152. Слободняк І.А. Формування бухгалтерської управлінської звітності комерційного підприємства: теорія, методологія, практика : автореф. дис. ... докт. економ. наук : спец.08.00.12 «Бухгалтерський облік, статистика». Іркутськ, 2012. 39 с.

153. Словник банківських та економічних термінів. URL: <https://www.otpbank.com.ua/privateclients/glossary/>

154. Словник економічних термінів. Букви А-Д. URL: <http://epi.cc.ua/beznalichnyie-dengi-28283.html> (дата звернення: 2.10.2016).

155. Словник фінансово-правових термінів / [за заг. ред. Л. К. Воронової]. 2-ге вид., переробл. і допов. Київ : Алерта, 2011. 558 с.

156. Смирнова Е.Е. Порядок отражения операций в учете концессионера // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. 2010. №21.

157. Сопко В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. 3-те вид., переробл. і допов. Київ : КНЕУ, 2005. 578 с.

158. Соціальна відповідальність: теорія і практика розвитку: [моногр.] / [А.М. Колот, О.А. Грішнова та ін.]; ред. А.М. Колот. К.: КНЕУ, 2012. 501 с.

159. Справочник бухгалтера и аудитора / под ред. Е. А. Мизиковского, Л. Г. Макаровой. Москва : Юристъ, 2001. 992 с.

160. Стельмашук А. М., Смоленюк П. С. Бухгалтерський облік : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2007. 528 с.

161. Степова Т.Г. План рахунків у контексті реформування системи обліку в Україні // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. 2017. № 18. С. 580-585. URL: <http://global-national.in.ua/archive/18-2017/109.pdf>

162. Счетоведение: Монография в 3-х частях / [Под науч. ред. проф. М.Я. Штейнмана]. Житомир: ЖГТУ, 2008. Ч. 1. Развитие учений о бухгалтерских счетах / Н.М. Малога, М.Я. Штейнман, Е.П. Боримская [Предисл. Ф.Ф. Бутынца], 2008. 376 с.

163. Тищенко В.Ф., Остапенко В.М. Проектне фінансування як форма публічно-приватного партнерства // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. 2013. № 1. С. 141-144.

164. Тітарчук 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.

165. Тітарчук 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.

166. Титарчук 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.

167. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України : підручник. 6-ге вид., допов. й переробл. Київ : А.С.К., 2001. 784с.

168. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність : підручник. 3-тє вид., допов. і переробл. Київ : Алеута, 2008. 926 с.

169. Тлумачення КТМФЗ 12 “Послуги за угодами про концесію” / Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, Міністерство фінансів України. URL: [https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/IFRIC%2012\\_ukr\\_2016.pdf](https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/IFRIC%2012_ukr_2016.pdf)

170. Трофимова И.Н. Трансформация отношений центральной и местной власти в процесс децентрализации управления (опыт европейских стран) // “ARS ADMINISTRANDI”. 2011. № 2. URL: [http://ars-administrandi.com/article/Trofimova\\_2011\\_2.pdf](http://ars-administrandi.com/article/Trofimova_2011_2.pdf)

171. Філіппова С.В. Соціальна відповідальність у стратегії управління вітчизняним підприємством: проблемні питання інтегрування механізму // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. 2017. № 2 (30). С. 5-17.

172. Царук Ю.В. Фінансова звітність підприємств в сучасних умовах господарювання: проблемні аспекти і перспективи розвитку // Подільський вісник: сільське господарство, техніка, економіка. 2017. Вип. 26. С. 236-243.

173. Цогла О.О. Теоретичні засади трактування поняття «концесія» // Економічна теорія та історія економічної думки. 2013. № 7(145). С. 34-38.



174. Шеверя Я.В. Фінансова звітність в національній системі бухгалтерського обліку. URL:

<https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib/3435/1/%D0%A4%D0%86%D0%9D%D0%90%D0%9D%D0%A1%D0%9E%D0%92%D0%90%20%D0%97%D0%92%D0%86%D0%A2%D0%9D%D0%86%D0%A1%D0%A2%D0%AC%20%D0%92%20%D0%9D%D0%90%D0%A6%D0%86%D0%9E%D0%9D%D0%90%D0%9B%D0%AC%D0%9D%D0%86%D0%99%20%D0%A1%D0%98%D0%A1%D0%A2%D0%95%D0%9C%D0%86%20%D0%91%D0%A3%D0%A5%D0%93%D0%90%D0%9B%D0%A2%D0%95%D0%A0%D0%A1%D0%AC%D0%9A%D0%9E%D0%93%D0%9E%20%D0%9E%D0%91%D0%9B%D0%86%D0%9A%D0%A3.pdf>

175. Шилепницький П.І. Державно-приватне партнерство: теорія і практика: монографія. Інститут регіональних досліджень НАН України. Чернівці, 2011. 455 с.

176. Щербак І.Б., Філіппова С.В. Залучення інвестицій та проектне бізнес-партнерство промислових підприємств: [моногр.]. Одеса: ОНПУ, ФОП Бондаренко М.О., 2016. 262 с.

177. Ярошенко Л.Л. Концесія як спосіб розвитку транспортно-логістичної інфраструктури в Україні // Молодий вчений. 2016. № 12.1. С. 1041-1044. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv\\_2016\\_12](http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2016_12).

178. Яцишин С., Хаблюк О. Консолідація фінансової звітності: історичні передумови виникнення та розвитку // Вісник Одеського національного університету. Том 22. Випуск № 3 (56). Одеса, 2017. С. 185-189.

179. Basulto D. The Best innovations of 2014 // WashingtonPost. URL: <http://www.washingtonpost.com/blogs/innovations/wp/2014/12/22/the-best-innovations-of-2014>.

180. Jomo K.S., Anis Chowdhury, Krishnan Sharma Daniel Plat Department of Economic & Social Affairs. Public-Private Partnerships and the 2030 Agenda for Sustainable Development: Fit for purpose? URL: <https://sustainabledevelopment.un.org/content/documents/2288desaworkingpaper148.pdf>. – Title from the screen.

**ДОДАТКИ**

Додаток А

Аналіз дефініції «державно-приватне партнерство»

<i>Автор</i>	<i>Модель державного управління</i>	<i>Співробітництво між державою і приватним сектором</i>	<i>Альянс між державною та бізнесом</i>	<i>Суспільний інститут</i>	<i>Угода між державним та приватним секторами</i>
Артемова Т.І.			+		
Бубко О.		+			
Вайс Б.					+
Варнавський В.Г.		+			
Грив К.					+
Запатріна І.		+			
Клименко А.В.		+			
Корольов В.О.		+			
Лебеда Т.		+			
Нейкова І.С.		+			
Нейкова І.С.			+		
Пасічник М.В.	+				
Полякова О.М.				+	
Пучков В.В.			+		
Регинато А.		+			
Савас Е.					+
Трофімова І.М.	+				
Ходж Г.					+
Шилепницький П.І.		+			
<b>Разом</b>	<b>2</b>	<b>9</b>	<b>3</b>	<b>1</b>	<b>4</b>

**Наукове видання**

ПРОКОПЕНКО Жанна Володимирівна  
ДЗЮБЕНКО Олег Миколайович  
ЛУЦЬКА Наталія Іванівна  
КОВАЛЬЧУК Володимир Володимирович

**ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ  
КОНЦЕСІЙНОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ  
ЯК ФОРМОЮ РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОЕКТІВ  
ДЕРЖАВНО-ПРИВАТНОГО ПАРТНЕРСТВА**

**МОНОГРАФІЯ**

***В авторській редакції***

Технічний редактор *Т.М. Тростенюк*  
Коректор *Т.М. Тростенюк*

Підписано до друку 26.05.2019 р.  
Папір офсетний. Формат 60x84 1/16  
Гарнітура “Таймс”. Друк офсетний. Ум. др. арк. 8,7  
Наклад 300 прим. Зам. №

Друк та палітурні роботи ФОП О.О. Євенок  
м. Житомир, вул. Мала Бердичівська, 17а  
тел.: (0412) 422-106, e-mail: book\_druk@i.ua

*Свідоцтво про внесення до  
Державного реєстру суб'єктів видавничої справи України  
серія ДК № 3544 від 05.08.2009 р.*