

УДК 657:351

DOI: <https://doi.org/10.32782/2224-6282/155-11>**Ковальчук В. В.**кандидат економічних наук,
Державний університет «Житомирська політехніка»
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6503-7005>**Крикун О. Д.**аспірантка,
Міжрегіональна академія управління персоналом
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-6986-3360>**Петрик С. М.**аспірант,
Міжрегіональна академія управління персоналом
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9942-1937>**Kovalchuk Volodymyr**

Zhytomyr Polytechnic State University

Krykun Olena, Petryk Sergii

Interregional Academy of Personnel Management

РЕАЛІЗАЦІЯ СУСПІЛЬНИХ ПОСЛУГ НА ОСНОВІ КОНЦЕСІЇ: ПРОБЛЕМИ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

У статті опрацьовано порядок відображення об'єкта концесії в балансі підприємства концесіонера. Зазначений підхід відповідає чинному Закону України про концесії та чинному вітчизняному бухгалтерському законодавству. У зв'язку з відсутністю будь-яких методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку операцій з надання суспільних послуг на основі концесії державного та комунального майна визначено напрями застосування кожного елементу методу бухгалтерського обліку, а саме інвентаризацію, документування, оцінювання, калькулювання, рахунки, подвійний запис, баланс та звітність. Метою статті є дослідження проблеми інформаційного забезпечення реалізації суспільних послуг на основі концесії. В процесі дослідження визначено, що одними з напрямів удосконалення документування як елементу методу бухгалтерського обліку операцій за договорами концесії мають стати два внутрішніх первинних документи, а саме форма калькуляції собівартості суспільних послуг, яка має передбачати специфічні складові частини витрат, а саме, по-перше, амортизацію необоротних активів, що отримані в концесії щодо вартості капітальних витрат на модернізацію; по-друге, концесійні платежі, які зобов'язані сплачувати підприємства-концесіонери згідно з умовами договору концесії. В процесі дослідження розроблено організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку суспільної послуги, яка здійснюється на основі умов концесійного договору. Враховано всі варіанти відображення об'єктів концесії, а саме в складі необоротних активів підприємства концесіонера та в складі нематеріальних активів і фінансових активів, що передбачено міжнародними стандартами фінансової звітності. Особливості реквізитного розширення калькуляції собівартості суспільних послуг, що надають новостворені підприємства відповідно до концесійного договору, будуть представлені далі в контексті обґрунтування розвитку елементу методу бухгалтерського обліку, а саме калькулювання; розрахунок концесійного платежу передбачений умовами концесійного договору та нараховується відповідно до затверджені методики розрахунку концесійних платежів.

Ключові слова: суспільні послуги, об'єкт концесії, концесіонер, концесія, бухгалтерський облік.

IMPLEMENTATION OF PUBLIC SERVICES ON THE BASIS OF CONCESSION: PROBLEMS OF INFORMATION SECURITY

The article deals with the procedure of displaying the concession object in the balance sheet of the concessionaire enterprise. This approach is consistent with the current Law of Ukraine on concessions and current domestic accounting law. The purpose of this article is to investigate the problem of information supply of the implementation of public services on the basis of concession. Due to the lack of any methodological recommendations for accounting of public services operations on the basis of concession of state and communal property, the directions of application of each element of the method of accounting were determined, namely: inventory, documentation, estimation, calculation, invoices, double entry, balance and reporting. In the course of the research it was determined that one of the directions of improving the documentation as an element of the method of accounting for transactions under concession contracts should be two internal primary documents, namely: a form of costing public services, which should include specific components of costs, namely: first, depreciation of non-current assets received in concession in part of the cost of capital expenditures for modernization; secondly, the concession payments required to be paid by the concessionaire companies in accordance with the terms of the concession agreement. Analytical accounting of the cost of providing public services should take into account all the properties of the object under study and ensure a complete and accurate reflection of the cost of providing these services. The costing process for the public services provided will be effective and complete, provided that the analytical accounting allows for the full and direct accounting of all direct and indirect costs, fixed and variable costs, and distribution and retained costs. In the course of the research, organizational and methodological provisions of accounting of the public service, which is carried out on the basis of the terms of the concession agreement, were developed. All variants of presentation of the concession objects were taken into account, namely in the structure of the concessionaire's non-current assets and in the intangible assets and financial assets, as stipulated by the international financial reporting standards.

Keywords: public services, object of concession, concessionaire, concession, accounting.

JEL classification: L32, M40, G14, G28.

Постановка проблеми. В результаті укладання договору концесії концесіонер зобов'язаний, окрім модернізації, подальшої експлуатації та утримання об'єкта концесії, а саме цілісного майнового комплексу, здійснювати надання суспільних послуг, адже саме підвищення якості суспільних послуг є основною метою формування та реалізації проєктів державно-приватного партнерства у формі концесії.

Діючі організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку, що регламентовані національним законодавством, не передбачають комплексного нормативного забезпечення формування облікової інформації про калькулювання собівартості суспільних послуг і робіт з експлуатації та утримання об'єктів концесії, формування інформації на рахунках бухгалтерського обліку та порядок сплати та нарахування концесійних платежів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання організації та методики бухгалтерського обліку операцій за договорами концесії недосліджені вітчизняними вченими. Окремі аспекти лише висвітлені в докторській дисертації К.В. Романчук з теми «Розвиток бухгалтерського обліку активів в умовах трансформації інституту права власності», в якій дослідниця розробила різні підходи до формування організаційно-методичних положень обліку активів підприємства за різних режимів права власності. Для формування організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку надання суспільних послуг на основі концесії державного майна нами вивчено праці вітчизняних учених в контексті таких питань. Проблеми бухгалтерського обліку витрат, доходів та фінансових результатів досліджувалися в дисертаційних дослідженнях таких науковців, як Н.І. Пилипів, П.Л. Сук, Н.О. Гура, Л.В. Гуцаленко, В.А. Дерій, А.М. Герасимович, М.І. Скрипник, В.М. Пархоменко. Розвиток організаційно-методичних положень у секторі державного управління досліджувався такими вченими, як С.В. Свірко, С.О. Левицька, Н.М. Хорунжак. Удосконалення облікового відображення власного капіталу та зобов'язань як складової частини розрахунків між концесіонером та концесіодавцем представлено в роботах таких науковців, як В.В. Сопко, Н.І. Петренко, Ю.А. Кузьмінський, І.В. Орлов.

Мета статті полягає в дослідженні проблеми інформаційного забезпечення реалізації суспільних послуг на основі концесії.

Виклад основного матеріалу. Процеси експлуатації та утримання об'єкта концесії і 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 вибраного підходу до відображення об'єкта концесії, тобто цілісного майнового комплексу. Зазначені варіанти полягають у такому.

Підходи, що визначені міжнародними стандартами фінансової звітності.

Окремого стандарту, присвяченого розкриттю інформації про операції концесії, немає, водночас Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку опублікувала Тлумачення КТМФЗ (IFRIC) 12 «Послуги за угодами про концесію». Відповідно до цього документа концесіонер (оператор) має визначити в системі бух-

галтерського обліку фінансовий актив, нематеріальний актив або комбінацію фінансового та нематеріального активів, 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.

Пропонуємо всі витрати, пов'язані з 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 цьому рахунку «ведеться облік собівартості реалізованих за звітний період робіт і послуг». Відповідно до цього пропонуємо такий підхід до формування робочого плану рахунків бухгалтерського обліку підприємства-концесіонера щодо 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 з реалізацією робіт та послуг за договором концесії»; 903.1.2 «Витрати на оплату праці, пов'язані з реалізацією робіт та послуг за договором концесії»; 903.1.3 «Витрати на соціальні заходи, пов'язані з реалізацією 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 щодо капітальних витрат, пов'язаних з модернізацією об'єкта концесії»; 903.1.6 «Інші витрати, пов'язані з модернізацією об'єкта концесії».

Вищезазначене визначає порядок облікового відображення надання та реалізації суспільних послуг на основі концесії та отримання концесіонером винагороди, що представлено в табл. 1. Розроблена методика може використовуватися підприємствами-концесіонерами, які зобов'язані складати звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності або тоді, коли проєкт державно-приватного партнерства на основі концесії реалізується спільно із суб'єктом, що не є резидентом України.

Порядок відображення об'єкта концесії в балансі підприємства концесіонера.

У зв'язку з тим, що надання суспільних послуг на основі концесії в системі об'єктів бухгалтерського обліку посідає те ж саме місце, що й надання інших послуг у приватному секторі, вважаємо за необхідне зупинитися лише на пріоритетних елементах методу, тобто на тих елементах методу бухгалтерського обліку, які здебільшого стосуються досліджуваного об'єкта.

1) Документування. Є потреба обґрунтування налагодження системи первинного спостереження за операціями надання суспільних послуг підприємством-концесіонером щодо її відокремлення від інших

Таблиця 1

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

№	Зміст господарської операції	Облікове відображення					
		Варіант 1		Варіант 2		Варіант 3	
		Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т
Надання послуг з експлуатації, поточне обслуговування інфраструктури							
1	Визнано 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 використана в ході надання послуг інфраструктури	903	133			903	133
4	Визнано витрати, пов'язані з утриманням об'єкта інфраструктури, отриманого за договором концесії	903	20, 22, 661, 651, 685			903	20, 22, 661, 651, 685
Отримання концесіонером компенсації за угодою							
5	Нараховано доходи концесіонера у вигляді компенсації за угодою			377, 183	712*	377, 183	719**
6	Отримано грошові кошти в погашення дебіторської заборгованості концесіодавця за договором концесії			311	377, 183	311	377, 183
7	Списано балансову вартість модернізації об'єктів інфраструктури за договором концесії			943	286		

* 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

систем первинного спостереження за іншими видами діяльності, що здійснює концесіонер відповідно до установчих документів.

2) Калькулювання. Є особливим елементом методу бухгалтерського обліку, що дає змогу визначити собівартість наданих суспільних послуг на основі концесійного договору. Цей елемент методу буде трансформуватися щодо, по-перше, складових елементів калькуляції, адже з'являється новий елемент, а саме концесійний платіж; по-друге, вибору методу калькулювання собівартості суспільних послуг з огляду 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.

3) Рахунки. Рахунки є тим елементом методу, аналітичне розширення яких дає змогу врахувати весь спектр властивостей об'єкта для досягнення цілей облікового відображення та подальшого формування комплексного і якісного інформаційного забезпечення управління концесійною діяльністю, а також для оцінювання ефективності реалізації проекту державно-приватного партнерства. Аналітичний облік є основою формування робочого плану рахунків, які зміни має підприємство-концесіонер після укладання концесійного договору, що слід затвердити в обліковій політиці.

4) Подвійний запис. Є нерозривним з елементом методу бухгалтерського обліку, а саме рахунками. Відповідно, його розвиток відбудуватиметься залежно від розвитку аналітичного обліку операцій з надання суспільних послуг в основі концесії.

5) Звітність. У зв'язку зі впровадженням нового виду діяльності, а саме концесійної діяльності, є потреба трансформації складових частин та змісту фінансової звітності. Зокрема, необхідно виокремити інформацію про об'єкти концесії та новий вид діяльності. Це є можливим шляхом розширення приміток до річної фінансової звітності.

Інші елементи методу бухгалтерського обліку (інвентаризація, оцінювання, баланс) переважно стосуються всіх об'єктів бухгалтерського обліку та не залежать від властивостей операцій з надання суспільних послуг на основі концесії.

Усе вищезазначене має лягти в основу нових організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку операцій з надання суспільних послуг на основі концесії для формування інформаційного простору управління підприємством-концесіонером та оцінювання ефективності проекту державно-приватного партнерства. Розглянемо особливості розвитку та трансформації вищезазначених 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 перебуває 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 забез-

печує адміністрацію підприємства оперативною інформацією» [11] «для своєчасного прийняття ефективних управлінських рішень» [5].

«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» [12]. Первинні документи є перманентною складовою частиною не тільки в системі бухгалтерського обліку, але й в процесі здійснення економічного аналізу діяльності суб'єкта господарювання, під час прийняття управлінських рішень, проведення податкових та аудиторських перевірок тощо [4, с. 8].

Документування в системі бухгалтерського обліку виконує сукупність функцій, які визначають особливості інформаційної системи управління господарською діяльністю [3, с. 89].

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

– форма калькуляції собівартості суспільних послуг, яка має передбачати специфічні складові частини витрат, а саме, по-перше, амортизацію необоротних активів, що отримані в концесії щодо вартості капітальних витрат на модернізацію; по-друге, концесійні платежі, які зобов'язані сплачувати підприємства-концесіонери згідно з умовами договору концесії;

– розрахунок концесійного платежу, що передбачений умовами концесійного договору та нараховується відповідно до затвердженої методики розрахунку концесійних платежів; відповідно до постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Методики розрахунку концесійних платежів» від 12 квітня 2000 р. № 639 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 концесіодавцем за результатами концесійного конкурсу» [9];

– розрахунок амортизації об'єктів необоротних активів, що отримані в концесію; зазначений документ пов'язаний з 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 понесені концесіодавцем в результаті модернізації об'єкта необоротних активів.

Калькулювання собівартості суспільних послуг підприємством-концесіонером.

Калькулювання як елемент методу бухгалтерського обліку є ключовим з позиції вартісного оцінювання об'єкта, а саме собівартості продукції, робіт, послуг. Вартісний вимір в бухгалтерському обліку побудовано на калькуляції, що є основою цін. Її виникнення пов'язують із зародженням мануфактурного виробництва. Найбільшого розвитку як інструмент оцінювання рентабельності товарів калькулювання отримало під час промислового виробництва [7, с. 44].

Особливою складовою частиною матеріальних витрат собівартості суспільних послуг на основі концесії є рентна плата. Зазвичай такі складові частини стосуються проєктів державно-приватних партнерств, що використовують природні ресурси.

Рентна плата характерна для концесіонерів, які реалізують суспільні послуги з водопостачання та теплопостачання або у сфері розроблення корисних копалин.

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.

Статтею 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» [8].

Саме тому в цьому контексті визначається питання не стільки методики облікового відображення витрат на оплату праці, скільки організації як зазначеного процесу, так і процесу управління карами підприємства-концесіонера.

Амортизація як складова частина 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. Причому об'єкти, що отримані в концесію, амортизуються в контексті двох аспектів, таких як балансова вартість об'єкта, за якою його було прийнято від концесіодавця, та вартість капітальних витрат, пов'язаних з модернізацією об'єкта концесії.

Основою формування статті калькуляції собівартості суспільних послуг є вибір методів нарахування амортизації. Вважаємо, що вибір методів нарахування амортизації має відповідати таким положенням:

– для нарахування амортизації на необоротні активи, що перебувають у власності підприємства-концесіонера, необхідно вибрати методи відповідно до чинної облікової політики для наявного підприємства або з огляду на особливості їх технічного призначення та напрямів використання для новостворених підприємств під час вибору варіантів облікової політики;

– для нарахування амортизації на необоротні активи, що отримані в концесію щодо їх вартості згідно з актом приймання-передачі, є можливість використання двох варіантів, а саме, по-перше, вибору методів нарахування амортизації, що діяли на ліквідованих державних або комунальних підприємства; по-друге, вибору нових методів амортизації згідно з обліковою політикою, що формується підприємством-концесіонером для відображення операцій за договорами концесії;

– для нарахування амортизації на капітальні витрати, що були понесені для модернізації об'єктів необоротних активів, отриманих у концесії, є можливість використання двох варіантів, а саме, по-перше, списання цієї вартості рівномірними частинами на строк дії концесійного договору (прямолінійний метод); по-друге, вибору методу амортизації, за яким нараховується амортизація в межах вартості об'єкта, за якою він був отриманий в концесію.

Розвиток форм первинних документів для відображення нарахування концесійних платежів залежить від вибраного методу нарахування. Відповідно, сукупність реквізитів первинного документу має передбачати всі зазначені показники у формулах розрахунку [10, с. 84]. Форма первинного документа «Розрахунок концесійного платежу» має бути затверджена підприємством-концесіонером як внутрішній документ.

Цей документ у подальшому може слугувати як основа відображення нарахованого концесійного платежу на рахунках бухгалтерського обліку, як підтвердження задля контролю за дотриманням договору про концесію.

Основними проблемами формування калькуляції собівартості суспільних послуг на основі концесії є формування та розподіл загальновиробничих витрат та спільних витрат (характерні лише для наявних підприємств, які надають інші послуги, окрім суспільних). Ця складова частина витрат є вкрай важливою як для підприємств, що реалізують суспільні послуги, так і для будь-яких інших підприємств, 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» [5, с. 20].

Щодо формування та розподілу загальновиробничих витрат у вітчизняній економічній науці сформовано визначні напрацювання, що використовуються в праці підприємств різних галузей національної економіки. Зокрема, в кандидатській дисертації О.В. Іванюги розроблено комплексний механізм формування та розподілу загальновиробничих витрат великих промислових підприємств, який передбачає декілька баз розподілу, які згруповано за такими групами, як економічні, технологічні та інтегровані. Кожна група має своєрідні показники та характеристики. Отже, економічні бази розподілу передбачають використання як основи розподілу економічних показників. До цих показників відносимо пряму заробітну плату, прямі матеріальні витрати, обсяги виробництва, виражені в грошових

одинацях. Технологічні бази розподілу пов'язані з особливостями технологічного процесу, результати якого можуть бути виражені 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. Інтегровані бази розподілу – це ті бази розподілу, які можуть виражатися як в економічних одиницях (грошовий вимірник), так і в натуральних. До таких баз розподілу можна віднести обсяги виробництва, які будуть виражатися як у грошових одиницях, так і в натуральних [1].

Загалом у контексті надання суспільних послуг на основі концесії та формування їх собівартості пропонуємо використовувати запропонований О.В. Іванюгою механізм з окремими напрямками його адаптації до сфери реалізації суспільних послуг. Загалом порядок розподілу загальновиробничих витрат підприємства-концесіонера пропонуємо здійснювати за такими 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 вибрати одну з економічних баз розподілу, зокрема заробітну плату або прямі матеріальні витрати, які були понесені підприємством у звітному періоді. Цей рівень розподілу загальновиробничих витрат характерний лише для підприємств-концесіонерів, які здійснювали свою діяльність до укладання концесійного договору. За умови, що для реалізації умов концесійного договору було створено нове підприємство, такий рівень розподілу загальновиробничих витрат є недоцільним.

– Розподіл загальновиробничих витрат між видами суспільних послуг, якщо підприємство надає дві та більше суспільних послуг. Базою розподілу в цьому напрямку можуть виступати як економічні, так і технічні та інтегровані види. Вибір тієї чи іншої бази розподілу буде залежати від видів суспільних послуг, які реалізуються підприємством-концесіонером. Зокрема, якщо послуги є подібними, то можна використовувати будь-яку базу розподілу (економічні – прямі матеріальні витрати або пряма заробітна плата; технологічні – виробнича потужність; інтегровані – обсяги виробництва).

Наступною особливою складовою частиною калькулювання собівартості суспільних послуг, що реалізуються на основі концесії, є спільні витрати. Такими спільними витратами є витрати, пов'язані з послугами допоміжних виробництв підприємства-концесіонера. Їх розподіл пропонуємо здійснювати відповідно 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 щодо реалізації суспільних або інших послуг підприємства-концесіонера, їх розподіл є недоцільним, адже їх собівартість буде сформована на рахунку 232 «Допоміжні виробництва».

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

Аналітичний облік витрат на надання суспільних послуг має враховувати всі властивості досліджуваного об'єкта та забезпечувати повне й достовірне відображення витрат на надання зазначених послуг. Процедура формування собівартості наданих суспільних послуг буде ефективною та повною за умови, що аналітичний облік дає змогу повністю відобразити всі прямі та непрямі витрати, постійні та змінні витрати й розподілені та нерозподілені витрати.

Для відображення процесу надання суспільних послуг на основі концесії застосовуються такі рахунки бухгалтерського обліку.

1) Для відображення виробничих витрат та формування собівартості готової продукції використовується рахунок 23 «Виробництво». Призначення зазначеного рахунку полягає у відображенні всіх 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 й втрати від браку продукції (робіт, послуг) з технологічних причин, за кредитом – вартість фактичної виробничої собівартості, завершені виробництвом готової продукції (у дебеті рахунків 26, 27), вартість виконаних робіт і послуг (у дебеті рахунку 90), собівартість виготовлених у допоміжних (підсобних) виробництвах виробів, робіт, послуг (інструменту, енергії, ремонтно-транспортних послуг тощо) [2]. Аналітичний облік за цим рахунком має забезпечити формування витрат як за суспільними послугами на основі концесії, так і за іншими послугами, виробництвами та роботами, що здійснює підприємство. Аналітичні рахунки також варто відкривати в розрізі складових частин витрат, що представлені 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 понесені в результаті модернізації об'єкта концесії), концесійний платіж, розподілені загальновиробничі витрати, розподілені спільні витрати, інші витрати).

2) 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» [2]. 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 під час організації аналітичного обліку.

3) Для відображення собівартості реалізованих суспільних послуг на основі концесії використовується рахунок 90 «Собівартість реалізації». Цей 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» [2]. Аналітичний облік варто вести в таких розрізах: суспільні послуги на основі концесії, інші послуги, що надає підприємство, нерозподілені постійні загальновиробничі витрати.

Висновки. Таким чином, у результаті дослідження нами розроблено організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку суспільної послуги, яка здійснюється на основі умов концесійного договору. Дослідження має комплексний характер, адже враховує всі 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.

Список використаних джерел:

1. Іванюта О.В. Бухгалтерський облік і аналіз загальновиробничих витрат на великих промислових підприємствах : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09. Житомир, 2014. 23 с.
2. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30 листопада 1999 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення: 26.12.2019).
3. Ковальчук В.В. Інформаційна модель взаємодії між концесіодавцем 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 р.) / ГО «Фінансово-економічна наукова рада», 2019. С. 10–13.
4. Корягін М.В., Куцик П.О. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності. Київ : Інтерсервіс, 2015. 276 с.

5. Крятова Л.А., Эргашев Х.Х. Бухгалтерский учёт: основы теории : учебное пособие. Москва : Информационно-внедрительский центр «Маркетинг», 1999. 312 с.
6. Минецкий А.И. Учет распределения затрат по обслуживанию производства и управлению. Москва : Финансы, 1970.
7. Оголенко Е.В., Селиванова Н.М. Дослідження поняття та економічної суті калькуляції. *Обліково-аналітичне забезпечення інноваційної трансформації економіки України* : Х Всеукраїнська науково-практична конференція, м. Одеса, 16–20 травня 2016 р. Одеса, 2016. С. 64–67.
8. Про державно-приватне партнерство : Закон України від 1 липня 2010 р. № 2404-VI. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2404-17> (дата звернення: 26.12.2019).
9. Про затвердження Методики розрахунку концесійних платежів : Постанова Кабінету Міністрів України від 12 квітня 2000 р. № 639. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/639-2000-%D0%BF> (дата звернення: 26.12.2019).
10. Тарасова Т.О., Волошан І.Г., Янчев А.В. Первинний облік товарних операцій підприємств роздрібної торгівлі : монографія. Харків : ХДУХТ, 2015. 240 с.
11. Social capital measurement based on “The value explorer” method / V. Ievdokymov, S. Lehenchuk, D. Zakharov, U. Andrusiv, O. Usatenko, L. Kovalenko. *Management Science Letters*. 2020. № 10(6). P. 1161–1168. DOI: 10.5267/j.msl.2019.12.002
12. Experience and prospects of innovation development venture capital financing / U. Andrusiv, I. Kinash, A. Cherchata, A. Polyanska, O. Dzoba, T. Tarasova, H. Lysak. *Management Science Letters*. 2020. № 10(4). P. 781–788. DOI: 10.5267/j.msl.2019.10.019

References:

1. Ivanjuta, O.V. (2014). Buhgalters'kyj oblik i analiz zagal'novyrobnychyh vytrat na velykyh promyslovyh pidpryjemstvah [Accounting and analysis of overhead costs at large industrial enterprises] (*Extended abstract of candidate's thesis*), Zhytomyr.
2. *Instrukcija pro zastosuvannja Planu rahunkuj buhgalters'kogo obliku aktyviv, kapitalu, zobov'janzan' i gospodars'kyh operacij pidpryjemstv i organizacij* [Instruction on the application of the Accounting Plan for the accounting of assets, capital, liabilities and business transactions of enterprises and organizations]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (accessed: 26 December 2019).
3. Koval'chuk, V.V. (2019). Informacijna model' vzajemodii' mizh koncesijedavcem ta koncesionerom pry realizacii' dogovoru koncesii': oblikovyj aspekt [Information model of interaction between the concessionaire and the concessionaire in the implementation of the concession agreement: accounting aspect]. *Naukovyj dysput: pytannja ekonomiky i finansiv: zbirnyk tez naukovykh prac' XIII Mizhnarodnoi' nauково-praktychnoi' konferencii'* (Harkiv – Viden' – London, 31 sichnja 2019 roku). GO “Finansovo-ekonomichna naukova rada”, pp. 10–13.
4. Korjagin, M.V., and Kucyk, P.O. (2015). *Problemy ta perspektyvy rozvytku buhgalters'koi' zvitnosti* [Problems and prospects of financial statements development]. Kyi'v : Interservis. (in Ukrainian)
5. Kryatova, L.A., Ergashev, Kh.Kh. (1999). Buhgalterskiy uchet: osnovy teorii [Accounting: Fundamentals of Theory]. M.: Ynformacyonno-vnedrycheskiy centr “Marketing”. (in Russian)
6. Minevskij, A.I. (1970). Uchet raspredeleniya zatrat po obsluzhivaniyu proizvodstva i upravleniyu [Accounting for the distribution of costs for production services and management]. M.: Finansy. (in Russian)
7. Ogolenko, E.V., Selivanova, N.M. (2016). Doslidzhennja ponjattja ta ekonomichnoi' suti kal'kuljacii' [Investigation of the concept and economic essence of costing]. *Oblikovo-analitychne zabezpechennja innovacijnoi' transformacii' ekonomiky Ukrainy* : X Vseukrai'ns'ka nauково-praktychna konferencija. Odessa, pp. 64–67.
8. Verhovna rada Ukrainy. *Pro derzhavno-pryvatne partnerstvo* [On Public-Private Partnership Law of Ukraine]. Available at: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2404-17> (accessed: 26 December 2019).
9. Kabinet Ministriv Ukrainy. *Pro zatverdzhennja Metodyky rozrahunku koncesijnyh platezhiv* [On approval of the Methodology for calculating concession payments]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/639-2000-%D0%BF> (accessed: 26 December 2019).
10. Tarasova, T.O., Voloshan, I.H., Yanchev, A.V. (2015). Pervynnyi oblik tovarnykh operatsii pidpryemstv rozdrubnoi torhivli [Primary accounting of commodity operations of retail enterprises]. Kharkiv: KhDUKhT. (in Ukrainian)
11. Ievdokymov, V., Lehenchuk, S., Zakharov, D., Andrusiv, U., Usatenko, O & Kovalenko, L. (2020). Social capital measurement based on “The value explorer” method. *Management Science Letters*, 10(6), 1161–1168. DOI: 10.5267/j.msl.2019.12.002
12. Andrusiv, U., Kinash, I., Cherchata, A., Polyanska, A., Dzoba, O., Tarasova, T & Lysak, H. (2020). Experience and prospects of innovation development venture capital financing. *Management Science Letters*, 10(4), 781–788. DOI: 10.5267/j.msl.2019.10.019