

Порядок облікового відображення операцій з приймання та передачі об'єкта концесії за умови їх відображення поза балансом

(Представлено д.е.н., проф. Легенчуком С.Ф.)

У статті проаналізовано праці вітчизняних та міжнародних вчених, у яких розглядалися питання розвитку бухгалтерського обліку згідно з положеннями міжнародних стандартів фінансової звітності. Проаналізовано 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. У процесі дослідження було узагальнено та структуровано законодавчо-нормативне забезпечення процесу застосування МСФЗ в Україні. Проаналізовано сучасний стан впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності вітчизняними суб'єктами господарювання, який вказує на позитивну динаміку. Було розглянуто кількість підприємств, які звітували за фінансовою звітністю, в розрізі організаційно-правових форм господарювання. А також проведено дослідження в напрямі кількості підприємств за їх розмірами, що складають звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності. Проаналізувавши міжнародні стандарти фінансової звітності на предмет відображення операцій за договорами концесії, було побудовано структурно-логічну схему складових регулювання облікового відображення. Визначено варіанти відображення операцій за договором концесії в бухгалтерському обліку: 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 у більшому розмірі від вартості надання послуг експлуатації інфраструктури.

Ключові слова: бухгалтерський облік; об'єкт концесії; міжнародні стандарти фінансової звітності; облікове відображення; облікове забезпечення.

;

Актуальність дослідження. Питання відображення об'єктів концесії в системі бухгалтерського обліку підприємства-концесіонера є складним те не врегульованими ні бухгалтерським, ні господарським вітчизняним законодавством. У попередніх дослідженнях нами обґрунтовано варіант відображення у системі бухгалтерського обліку об'єктів концесій у складі необоротних активів підприємства концесіонера. Проте такий підхід лише частково 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 фінансової звітності.

Практика поширення і використання міжнародних стандартів фінансової звітності у вітчизняному бізнесі є врегульованою чинним законодавством, зокрема визначає суб'єктів господарювання, які зобов'язані складати та оприлюднювати фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності. Відповідно, така ситуація стосується й підприємств-концесіонерів, які можуть бути різні за розміром та організаційно-правовою формою, що визначить їх відповідність критеріям до суб'єктів господарювання, які зобов'язані складати та оприлюднювати звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності. Незважаючи на поширення міжнародних стандартів фінансової звітності, в більшості випадків така звітність складається шляхом трансформації фінансової звітності, складеної за вітчизняними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Вітчизняні вчені 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 за мету 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» [8].

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

Аналіз останніх досліджень і публікацій. 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.Бebінгтон (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.Переґо (P.Perego), Дж.Серафеїм (G.Serafeim), Р.Сімнетт (R.Simnett), Дж.Унерман (J.Unerman);

– вітчизняні вчені, які присвятили свої праці, зазначеним питанням: О.Баришнікова, К.Безверхий, С.Голов, Д.Грицишен, В.Євдокимов, І.Жиглей, В.Жук, М.Корягін, Р.Костиркш, Р.Кузіна, П.Куцик, О.Лаговська, С.Легенчук, Н.Лоханова, І.Макаренко, В.Костюченко, О.Петрук, С.Свірко, О.Харламова.

Зазначені вчені зробили вагомий внесок у розвиток міжнародних стандартів фінансової звітності та трансформації систем бухгалтерського обліку в різних країнах світу та Україні. 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 у розрізі окремих об'єктів бухгалтерського обліку, проте питання формування інформації про концесію розглядалися лише опосередковано зарубіжними вченими та не вивчалися вітчизняними.

Викладення основного матеріалу. «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 статистик», у 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», у 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» [7]. Процес їх впровадження наведено в таблиці 1.

Таблиця 1

Законодавчо-нормативне забезпечення процесу застосування МСФЗ в Україні

Дата прийняття	Назва законодавчо-нормативного акта	Сфера регулювання
1	2	3
23.05.1992 р. № 303	Указ Президента «Про перехід України до загальноприйнятої у міжнародній практиці системи обліку і статистики»	Надає 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 і 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

Закінчення табл. 1

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»	Спрямоване 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 01.01.2012 р.
22.02.2012 р. № 157-р	Розпорядження КМУ «Про створення умов для впровадження МСФЗ»	Забезпечує офіційне опублікування МСФЗ з дотриманням їх відповідності оригіналу, затверджує 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, що відбувається під впливом міжнародного поділу праці, транскордонного руху трудових, виробничих, фінансових та інших ресурсів, зближення різних країн та інших проявів глобалізації. У 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. МСФЗ покликані розв'язати існуючі проблеми незіставності економічної інформації між окремими країнами, суб'єктами господарювання і 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 зі створенням двох міжнародних професійних організацій, а саме: Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та Міжнародної федерації бухгалтерів» [9].

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, а також 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, яких 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 у всьому світі» [12]. У свою чергу О.Кірей вказує на позитивні ефекти від впровадження Міжнародних стандартів

фінансової звітності, до яких належать: 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 [7].

Усе зазначене визначає потребу у формуванні організаційно-методичних положень облікового відображення операцій за договорами концесії. Така потреба обумовлена все більшим поширенням використання міжнародних стандартів фінансової звітності. Аналізуючи сучасний стан впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності вітчизняними суб'єктами господарювання, варто вказати на позитивну динаміку. У таблицях 2–3 представлено кількість підприємств, які звітували за фінансовою звітністю, у розрізі організаційно-правових форм господарювання за 2012–2015 роки.

Таблиця 2

Кількість підприємств, які звітували за фінансовою звітністю, у розрізі організаційно-правових форм господарювання за 2012–2015 роки [6]

Організаційно- правова форма	2012		2013		2014		2015	
	Усього	МСФЗ	Усього	МСФЗ	Усього	МСФЗ	Усього	МСФЗ
Усього **	337654	2247	361102	3397	318960	3446	315794	4015
Питома вага, %	100	0,67	100	1,00	100	1,08	100	1,27
Підприємства	128208	113	132081	109	114606	91	110825	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
Господарські товариства	202701	2129	222135	3266	197856	3300	199125	3626
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
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
Кооперативи	1786	3	1788	0	1522	1	1443	1
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
Об'єднання підприємств (юридичних осіб)	1066	1	1094	1	921	1	833	0
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
Інші організаційно-правові форми	3893	1	4004	21	4055	53	3572	294

За наведеними даними в таблиці 2 можна стверджувати, що серед підприємств, які звітували за фінансовою звітністю в розрізі організаційно-правової форми, найменшу питому вагу у 2015 році мають сімейне, орендне та казенне підприємства та становлять 4, 52 та 22 одиниць відповідно, у 2014 році щодо вказаних підприємств спостерігається аналогічна ситуація, а найбільшу питому вагу серед підприємств мають приватне підприємство, що становить на кінець 2015 році. 64195 тис., та фермерське господарство, – 29207 одиниць. Щодо підприємств, які здавали звітність за міжнародними стандартами на кінець 2015 року, то найбільшу кількість серед них має дочірнє підприємство, яке становить 50 одиниць, найменшу – фермерське господарство – 2 одиниці, релігійні організації та іноземні підприємства становлять лише 1.

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

Серед об'єднаних підприємств (юридичних осіб) асоціації та кооперації у 2015 році становлять найбільшу кількість серед інших та дорівнюють 384 та 201 одиниць відповідно, а от холдингова компанія та консорціум навпаки мають значно нижчі значення, які дорівнюють лише 4 та 22 одиниці. За міжнародними стандартами протягом 2012–2014 років свою звітність подавала одна холдингова компанія.

Таблиця 3

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

№	Розмір підприємства	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. 3), можна зробити висновок, що найбільшу питому вагу за розмірами мають 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 з їх величиною у 2015 році, та складають лише 0,1 % від загальної структури, протягом 2012–2014 років спостерігається аналогічна ситуація. Середні підприємства також займають незначну частку серед інших підприємств та становлять у 2015 році 15 202 одиниць, або ж 4,4 %, з 2012–2014 років 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» [5].

Відповідно до ст. 1 цього самого 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» [5]. 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 [5]. Саме 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.

Варто враховувати, що операції концесії є специфічними за своєю правовою сутністю, вони передбачають ряд складних операцій на основі двосторонніх домовленостей, наявність або відсутність компенсації, а також необов'язковість і 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 цього 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, як власні основні засоби. Це пов'язано з тим, що йому надано тільки право доступу до певного об'єкта інфраструктури, але не право його використання. 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 цієї 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» [2, 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, визначених в контракті» [1].

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

– фінансовий актив: «оператор має визнати фінансовий актив тією мірою, 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 йому 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, який гарантує, що інфраструктура відповідає зазначеним вимогам щодо якості або ефективності» [1]. «Спочатку фінансовий актив за концесійним договором про надання комунальних послуг визнається за справедливої вартості, після чого його визнання проводиться за амортизованою вартістю» [2, с. 48];

– нематеріальний актив: «оператор має визнати нематеріальний актив тією мірою, 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 того ступеня, в якому громадськість користується послугами» [1]. «Нематеріальні активи – компанія визнає тільки в разі отримання права стягувати плату за користування об'єктами комунальної інфраструктури. Нематеріальні активи, отримані як винагорода за надання послуг з будівництва/модернізації в межах концесійного договору про надання комунальних послуг, оцінюються за справедливою вартістю послуг з будівництва/модернізації за вирахуванням накопичених амортизації і збитків від знецінення» [2, 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, затвердженим в обліковій політиці, і відображається у складі прибутку чи збитку за період» [10];

– комбінований: «якщо послуги оператора з будівництва оплачуються частково фінансовим активом і частково нематеріальним активом, необхідно вести облік окремо для кожного компонента винагороди оператора. Винагорода, одержана або належна за обома компонентами, має спочатку визнаватися за справедливою вартістю отриманого або підлягає отриманню винагороди» [1].

Обрання будь-якого методу визнання об'єкта 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 у різних галузях національної економіки, що пов'язані з 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 та експлуатуються на концесійній основі, у Малайзії і Японії більше 50 % транспортної інфраструктури також знаходиться в концесії, аналогічна ситуація у ПАР, Аргентині, Франції та Італії» [3].

Аналізуючи міжнародні стандарти фінансової звітності на предмет відображення операцій за договорами концесії, можна побудувати таку структурно-логічну схему складових регулювання облікового відображення (табл. 4).

Таблиця 4

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

Порядок обліку прав оператора (концесіонера) у відношенні інфраструктури	Інфраструктура, що відповідає умовам сфери застосування цього роз'яснення, не має визнаватися у 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, визначених в контракті		
Визнання та вимірювання винагороди за договором концесії			
<i>Загальна характеристика</i>		<i>Процедура визнання та вимірювання</i>	
Відповідно до умов контрактів, що відповідають критеріям сфери застосування цього роз'яснення, оператор діє як постачальник послуг. Оператор будує або удосконалює інфраструктуру (послуги з будівництва або вдосконалення), яка використовується для надання громадських послуг, керує і обслуговує цю інфраструктуру (послуги з управління) в певний період часу		Оператор має визнати і виміряти виручку відповідно до МСФЗ (IAS) 11 і 18, отриману в щодо послуг, які він надає. Якщо оператор надає кілька видів послуг (є послуги з будівництва або вдосконалення і управління) в межах одного контракту або угоди, то винагорода, отримана або підлягає отриманню, має бути розподілена з урахуванням відповідної справедливої вартості поставлених послуг, якщо суми ідентифікуються окремо. Характер винагороди визначає порядок його подальшого обліку	
Договірні зобов'язання із модернізації інфраструктури до вказаного рівня придатності		Витрати по кредитах, що понесення оператором (концесіонером)	
Оператор може мати договірні зобов'язання, які він має 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 обслуговуванню або відновленню інфраструктури, за винятком будь-якого елемента з удосконалення, мають 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		Відповідно до МСФЗ (IAS) 23, витрати на позики, що стосуються угоди, мають визнаватися як витрата в періоді, в якому вони були понесені, крім випадків, коли оператор має договірне право на отримання нематеріального активу (право стягувати плату з користувачів громадських послуг). У цьому випадку витрати на позики, що стосуються угоди, мають капіталізуватися під час будівельної фази угоди відповідно до Стандарту	
Міжнародні стандарти, що регулюються окремі об'єкти концесії			
<i>Послуги із будівництва та удосконалення об'єкта концесії</i>	<i>Послуги з управління</i>	<i>Фінансовий актив</i>	<i>Нематеріальний актив</i>
Оператор має вести облік доходів і витрат, що стосуються послуг з будівництва або удосконалення, відповідно до МСФЗ (IAS) 11	Оператор має вести облік доходів і витрат, що стосуються послуг з управління, відповідно до МСФЗ (IAS) 18	МСФЗ (IAS) 32 і 39 і МСФЗ (IFRS) 7 застосовуються щодо фінансового активу. Сума до отримання від надавача або за його вказівкою вираховується відповідно до МСФЗ (IAS) 39 як: (А) позика або дебіторська заборгованість; (В) фінансовий актив, наявний для продажу; або (С) якщо позначений так при первісному визнанні, фінансовий актив, що оцінюється за справедливою вартістю та відображаються у звіті про прибутки і збитки	До нематеріального активу застосовується МСФЗ (IAS) 38. Надається керівництву опис по вимірюванню нематеріальних активів, приданих в обмін на негрошовий актив або активи у поєднанні копійчаних и негрошових активів

Проте розглянемо детальніше проблемні питання, які варто вирішити в межах цього 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. Така компенсація може являти собою права на:

- а) фінансовий актив;
- б) нематеріальний актив» [11, с. 3].

Відповідно, на нашу думку варто виокремити такі варіанти відображення операцій за договором концесії в бухгалтерському обліку.

Варіант 1. Право концесіонера стягувати плату з користувачів громадських послуг. У цьому випадку варто керуватися п. 17 КТМФЗ (IFRIC) 12, де вказано, що «оператор визнає нематеріальний актив у 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» [11, 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 має 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» [11, 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» [11, с. 3].

Проте можна виокремити 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 зі сплаченою йому компенсації він має відображати в обліку окремо. Оператор повинен первісно визнавати компенсацію відповідно до МСФЗ 15» (п. 18 КТМФЗ (IFRIC) 12) [11, с. 3].

Усе зазначене вище 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 з 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» [4].

Для відображення необоротних активів, які використовуються підприємством, але не є його власністю, передбачено два 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 замінити назву: 01 «Необоротні активи, що використовуються підприємством на договірних засадах». Відповідно до цього, пропонуємо такий підхід до трансформації плану рахунків бухгалтерського обліку.

Впровадження у практику зазначених змін дозволить привести у відповідність діючий план рахунків бухгалтерського обліку до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності.

Таблиця 5

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

Рахунки		Субрахунки		Аналітичні рахунки	
Шифр	Назва	Шифр	Назва	Шифр	Назва
01	Необоротні активи, що використовуються 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

Висновки. Отже розглянуто особливості застосування МСФЗ для облікового відображення операцій за договорами концесії, в частині. Обґрунтовано можливість відображення операцій за договором концесії у бухгалтерському обліку в трьох варіантах, а саме визнання фінансового активу, нематеріального активу або визнання частково нематеріального активу, а частково фінансового активу. Відповідно до цього, визначено потребу у відображенні отриманого об'єкта концесії на позабалансовому обліку. Запропоновано напрями трансформації плану рахунків бухгалтерського обліку в частині застосування нового рахунка 01 «Необоротні активи, що використовуються 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». Саме це дозволить привести у відповідність діючу систему бухгалтерського обліку до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності.

Список використаної літератури:

1. Разъяснение КРМФО (IFRIC) 12. Концессионные соглашения на предоставление услуг [Електронний ресурс]. – Режим доступа : http://pro-u4ot.info/files/ias/IFRS2009rus/ifric12_www.pro-u4ot.info.pdf.
2. Гапаева С.У. Учет договоров по концессионным соглашениям в соответствии с МСФО и РСБУ в организациях жилищно-коммунального хозяйства России / С.У. Гапаева [Електронний ресурс]. – Режим доступа : http://www.auditfin.com/fin/2014/3/fin_2014_31_rus_02_04.pdf.
3. Концентрация концесий в отрасли продолжается [Електронний ресурс]. – Режим доступа : <http://www.ring-road.ru/press-room/ne/?newsid=20>.
4. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : № 291 : від 30.11.1999 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України : від 16.07.1999 р. : № 996 – XIV / Верховна Рада України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
6. Засадиний Б.А. Сучасний стан застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні / Б.А. Засадиний // Вісник Київського національного університету ім. Тараса Шевченка. Економіка. – 2016. – Вип. 9. – С. 22–30.
7. Кірей О. Впровадження МСФЗ в Україні як стимул розвитку бізнесу / О.Кірей // Вісник Київського національного університету ім. Тараса Шевченка. Економіка. – 2014. – Вип. 10. – С. 22–25.
8. Лопатовський В.Г. Проблеми впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності на підприємствах України / В.Г. Лопатовський, О.І. Русин // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2014. – № 5, Т. 2. – С. 207–209.

9. Мельник Н. Характеристика сучасного рівня впровадження МСФЗ в світі / Н.Мельник // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 3. – С. 25–30.
10. Смирнова Е.Е. Порядок отражения операций в учете концессионера / Е.Е. Смирнова // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. – 2010. – № 21.
11. Тлумачення КТМФЗ 12 «Послуги за угодами про концесію» / Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку ; Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/IFRIC%2012_ukr_2016.pdf.
12. Яцишин С.Р. Консолідація фінансової звітності: історичні передумови виникнення та розвитку / С.Р. Яцишин, О.Хаблюк // Вісник Одеського національного університету. – 2017. – № 3. – С. 185–189.

References:

1. «Raz"yasnenie KRMFO (IFRIC) 12. Kontsessionnye soglasheniya na predostavlenie uslug», [Online], available at: http://pro-u4ot.info/files/ias/IFRS2009rus/ifric12_www.pro-u4ot.info.pdf
2. Garaeva, S.U. (2014), *Uchet dogovorov po kontsessionnym soglasheniyam v sootvetstvi s msfo i rsbu v organizatsiyakh zhilishchno-kommunal'nogo khozyaystva Rossii*, [Online], available at: http://www.auditfin.com/fin/2014/3/fin_2014_31_rus_02_04.pdf
3. «Kontsentratsiya kontsessiy v otrasli prodolzhaetsya», [Online], available at: <http://www.ring-road.ru/press-room/ne/?newsid=20>
4. Instrukcija pro zastosuvannya Planu rahunkiv buhgalters'kogo obliku aktyviv, kapitalu, zobov'язan' i gospodars'kyh operacij pidpryjemstv i organizacij (1999), № 291, [Online], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
5. Verhovna Rada Ukrainy (1999), *Pro buhgalters'kyj oblik ta finansovu zvitnist' v Ukraini*, Zakon, N 996–XIV, [Online], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
6. Zasadnyj, B.A. (2016), «Suchasnyj stan zastosuvannya mizhnarodnyh standartiv finansovoi' zvitnosti v Ukraini», *Ekonomika*, Issue 9, pp. 22–30.
7. Kirej, O. (2014), «Vprovadzhenja MSFZ v Ukraini jak stymul rozvytku biznesu», *Visnyk Kyi'vs'kogo nacional'nogo universytetu im. Tarasa Shevchenka, Ekonomika*, Issue 10, pp. 22–25.
8. Lopatovs'kyj, V.G. and Rusyn, O.I. (2014), «Problemy vprovadzhenja mizhnarodnyh standartiv finansovoi' zvitnosti na pidpryjemstvah Ukrainy», *Ekonomichni nauky*, Vol. 5, pp. 207–209.
9. Mel'nyk, N. (2014), *Harakterystyka suchasnogo rivnja vprovadzhenja MSFZ v sviti*, pp. 25–30.
10. Smirnova, E.E. (2010), «Poryadok otrazheniya operatsiy v ucheti kontsessionera», *Aktual'nye voprosy bukhgalterskogo ucheta i nalogooblozheniya*, Vol. 21.
11. Rada z mizhnarodnyh standartiv buhgalters'kogo obliku, Ministerstvo finansiv Ukrainy (2016), «Tlumachennja KTMFZ 12 «Posluga za ugodamy pro koncesiju», [Online], available at: https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/IFRIC%2012_ukr_2016.pdf
12. Jacyshyn, S.R. and Habljuk, O. (2017), «Konsolidacija finansovoi' zvitnosti: istorychni peredumovy vynyknennja ta rozvytku», *Visnyk Odes'kogo nacional'nogo universytetu*, Vol. 3, pp. 185–189.

Ковальчук Володимир Володимирович – здобувач кафедри обліку і аудиту Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- бухгалтерський облік операцій за договором концесії
- проблеми економічного аналізу.

Стаття надійшла до редакції 11.01.2019.