

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-79-15>

УДК 657

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ КОНЦЕСІЇ У КОНЦЕСІОНЕРА ЗА МСФЗ

ORGANIZATION OF ACCOUNTING FOR CONCESSION OPERATIONS AT THE CONCESSIONAIRE UNDER IFRS

Шпирко Ольга Миколаївнакандидат економічних наук, доцент,
Національний транспортний університет
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-0601-6172>**Shpyrko Olha**

National Transport University

Стаття присвячена дослідженню основних аспектів організації бухгалтерського обліку операцій за договорами концесії у концесіонера за МСФЗ. Обґрунтовано, що правильна організація обліку дозволяє концесіонеру ефективно контролювати фінансові показники, управляти ризиками та своєчасно приймати обґрунтовані управлінські рішення. Зважаючи на специфіку концесії, є потреба у формуванні виваженої структури системи об'єктів бухгалтерського обліку з врахуванням особливостей договору концесії. Оскільки даний процес впливає на якісні властивості інформаційних ресурсів, що генеруються всією системою бухгалтерського обліку. В ході дослідження було визначено основні завдання та етапи організації обліку операцій за договором концесії. Також побудовано структурно-логічну схему складових організації обліку операцій за договором концесії у концесіонера. Обґрунтовано, що для створення надійної системи організації обліку операцій за договорами концесії важливе значення має використання електронного документообігу і системи CRM/ERP, платформи відкритих даних, хмарних технологій, аналітичних платформ BI, цифрового електронного підпису (КЕП), що забезпечать прозорий і оперативний обмін інформацією між партнерами концесійного договору, а цифровізація стане ключовим елементом організації обліку операцій концесії.

Ключові слова: концесія, бухгалтерський облік, об'єкти бухгалтерського обліку, договір концесії, організація обліку, цифровізація, облікова політика, концесіонер, аналітичний облік.

The article is devoted to the study of the main aspects of the organization of accounting for operations under concession agreements by the concessionaire under IFRS. The relevance of the study is due to the imperfection of the existing regulatory framework in the field of accounting for concession transactions, the growth of the number of concession agreements in the world, which requires the creation of unified approaches to accounting for operations under a concession agreement, and this, in turn, will ensure the comparability of financial information and facilitate the adoption of informed investment decisions. It is substantiated that the correct organization of accounting allows the concessionaire to effectively control financial indicators, manage risks and make timely informed management decisions. Given the specifics of the concession, there is a need to form a balanced structure of the system of accounting objects taking into account the features of the concession agreement. During the study, the main tasks and stages of organizing accounting for transactions under a concession agreement were determined. A structural and logical diagram of the components of organizing accounting for transactions under a concession agreement at the concessionaire was also built. It is substantiated that in order to create a reliable system for organizing accounting of operations under concession agreements, it is necessary to structure accounting objects in accordance with the concession agreement, taking into account its specifics (construction or modernization of the facility, procurement of resources, maintenance of the concession object, distribution of financial results, payment of concession payments, etc.), correctly determine income and expenses at different stages of the project, and it is also necessary to introduce analytical accounts to reflect the objects of the concession agreement in accounting. The use of electronic document management and CRM/ERP systems, open data platforms, cloud technologies, BI analytical platforms, and digital electronic signatures (DES) is also important, which will ensure transparent and timely exchange of information between the partners of the concession agreement, and digitalization will become a key element in organizing accounting of concession operations.

Keywords: concession, accounting, accounting objects, concession agreement, accounting organization, digitalization, accounting policy, concessionaire, analytical accounting.

Постановка проблеми. Сучасний стан розвитку проектів концесії в Україні характеризується негативною динамікою через недосконалість нормативно-правового регулювання, політичну нестабільність, бюрократію, корупцію, що не забезпечують прозорість та передбачуваність для інвесторів, а також через військову агресію росії, що унеможливило здійснення концесійних угод на потенційно можливих об'єктах.

Ефективне функціонування концесійного механізму безпосередньо залежить від прозорості та надійності фінансової звітності, що, в свою чергу, вимагає чіткої організації обліку операцій концесії у концесіонера

Актуальність дослідження обумовлена кількома ключовими факторами. По-перше, зростаючий обсяг концесійних угод вимагає створення єдиних підходів до обліку, що забезпечить зіставність фінансової інформації та полегшить прийняття обґрунтованих інвестиційних рішень. По-друге, складність операцій концесії, що включають тривалі терміни, значні інвестиції, ризики та специфічні умови фінансування, вимагає розробки та впровадження спеціальних облікових процедур. По-третє, недосконалість існуючої нормативно-правової бази у сфері обліку концесійних операцій створює невизначеність та може призводити до спотворення фінансової звітності.

Дане дослідження спрямоване на виявлення проблемних питань, розробку рекомендацій щодо удосконалення облікової політики та надання практичних порад для забезпечення прозорості та достовірності фінансової інформації щодо договорів концесії. Результати дослідження можуть бути корисними для концесіонерів, аудиторів, регуляторів та інших зацікавлених сторін.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання відображення концесійних договорів в бухгалтерському обліку українських підприємств виникло відносно недавно. Тому воно недостатньо висвітлено в сучасних наукових працях вітчизняних вчених та науковців. Тому це дослідження базується на аналізі праць вітчизняних учених, які сформулювали основні напрями розвитку національної системи бухгалтерського обліку: В. В. Ковальчука, С. В. Свірко, М. І. Бондаря, В. С. Леня, Ф. Ф. Бутинця, М. В. Кужельного, В. М. Жука, О. М. Петрук, О. В. Фоміної, С. Ф. Легенчук, С. Я. Король, О. О. Осадчої, І. В. Орлова, М. І. Скрипник, Н. Л. Правдюк, Р. О. Костирко, М. В. Корягіна, М. А. Проданчука, Д. О. Грицишена.

Про важливість бухгалтерського обліку наголошує, зокрема В.М.Жук «у сучасному світі бухгалтерський облік є важливим соціально-економічним інститутом, що і надає йому нову інституціональну функціональну затребуваність». Він акцентує увагу на розширенні основних функцій бухгалтерського обліку, що дозволяє розкрити «інституціональну функціональну затребуваність бухгалтерського обліку та відповідні їй інституціональні функції – біхевіористичні, екологічні, соціальні тощо» [1].

Лень В. С. визначає, що «організація бухгалтерського обліку – це сукупність дій зі створення цілісної системи бухгалтерського обліку, підтримання і підвищення рівня її організованості, функціонування якої спрямоване на забезпечення інформаційних потреб користувачів облікової інформації, включаючи вибір форм організації та формування матеріального й інформаційного забезпечення облікового процесу» [2, с. 10].

На думку С. В. Івахненко, організацію бухгалтерського обліку слід розглядати в двох аспектах: по-перше, як сукупність із створення цілого – системи бухгалтерського обліку, підтримання та підвищення рівня її організованості, по-друге, як специфічну структуру – бухгалтерію, що є результатом організаційної діяльності підприємства [3].

Науковцями С. Свірко та В. Ковальчук було детально досліджено питання організації та методики здійснення обліку саме концесійних операцій, а також проведено ідентифікацію об'єктів бухгалтерського обліку операцій за договорами концесії. Вони обґрунтовують, що організація бухгалтерського обліку операцій за договорами концесії є складною та включає наступні етапи: «приймання-передача об'єкта концесії, модернізація об'єкта концесія, підготовки та реалізація суспільних послуг, утримання об'єкта концесії, розподіл фінансових результатів» [4].

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на наявність певної кількості наукових праць щодо обліку операцій за договором концесії низка теоретичних та практичних аспектів залишається недостатньо дослідженою, а саме: обліково-аналітичне забезпечення концесійних проектів в Україні, організація та методика їх обліку у концесіонера та концесієдавця. Крім того в українському законодавстві на сьогоднішній день не існує затверджених методичних вказівок з бухгалтерського обліку концесійних операцій, тому і виникає необхідність в

їх розробці для ефективної організації обліку на підприємстві.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Мета даної статті полягає в дослідженні основних аспектів організації бухгалтерського обліку операцій за договорами концесії у концесіонера на основі національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Виклад основного матеріалу дослідження. Правове регулювання концесій в Україні є важливим інструментом забезпечення захисту прав та інтересів учасників концесійних відносин, стимулювання розвитку інфраструктури та надання публічних послуг. Ця система охоплює нормативно-правову базу, діяльність державних органів регулювання та нагляду, права і обов'язки концесіонерів та концедентів, а також механізми захисту прав у концесійних відносинах. Дієве правове регулювання сприяє економічному зростанню, зміцненню поваги до інтелектуальної власності та формуванню стабільного правового клімату в Україні.

На організацію бухгалтерського обліку на підприємстві впливає багато факторів нормативного, економічного, соціального та екологічного характеру. Нормативно-правові акти, які затверджені на державному рівні визначають основи організації обліку на підприємстві.

Ключове значення в обґрунтуванні основних положень організації обліку концесійних операцій відіграло прийняття Закону України "Про концесії" [5]. Цей закон визначає правові, економічні та організаційні засади надання в концесію об'єктів державної та комунальної власності, встановлює порядок укладення, виконання та припинення концесійних договорів.

Відповідно пункту 11 статті 1 Закону України «Про концесію» концесія – це форма здійснення державно-приватного партнерства, що передбачає надання концесіодавцем концесіонеру права на створення та/або будівництво (нове будівництво, реконструкцію, реставрацію, капітальний ремонт та технічне переоснащення), та/або управління (користування, експлуатацію, технічне обслуговування) об'єктом концесії, та/або надання суспільно значущих послуг у порядку та на умовах, визначених концесійним договором, а також передбачає передачу концесіонеру переважної частини операційного ризику, що охоплює ризик попиту та/або ризик пропозиції [5].

Сторонами договору концесії є концесіодавець і концесіонер. Концесіодавцем виступає

(п. 7 ст. 1 Закону України «Про концесію» [5]): за об'єктами державної власності – держава в особі відповідних держорганів; за об'єктами комунальної власності – територіальна громада в особі виконавчого органу місцевого самоврядування; за майном господарських товариств, 100 % акцій (часток) яких належать державі, Автономній Республіці Крим, територіальній громаді або іншому господарському товариству, де 100 % акцій (часток) належать державі, – господарське товариство, яке є власником такого майна або якому належать 100 % акцій (часток), що засвідчують корпоративні права господарського товариства на таке майно. Концесіонером може бути юридична особа, яка є резидентом України (п. 10 ст. 1 Закону України «Про концесію») [5].

Закон України «Про концесію» визначає наступні об'єкти концесії: «об'єкти права державної власності, власності Автономної Республіки Крим чи комунальної власності, а також майно господарських товариств, 100 відсотків акцій (часток) яких належать державі, Автономній Республіці Крим, територіальній громаді або іншому господарському товариству, 100 відсотків акцій (часток) якого належать державі, що надаються концесіонеру з метою виконання умов концесійного договору, а також об'єкти, що створюються та/або будуються концесіонером у процесі виконання концесійного договору. Об'єкт концесії може складатися з майна декількох балансоутримувачів» [5].

Крім Закону України "Про концесії" [5] правове регулювання концесій в Україні здійснюється на основі наступних нормативних актів: Цивільного кодексу України [6], який містить загальні положення про договірні відносини, включаючи концесійні договори, визначає права і обов'язки сторін, порядок укладення, виконання та припинення договору, а також Закону України "Про публічні закупівлі" [7], який регулює питання проведення конкурсів на укладення концесійних договорів, встановлює процедури та вимоги до учасників конкурсів.

Крім вищезазначених нормативних документів, нормативно-правове регулювання концесійних операцій здійснюють наступні підзаконні нормативно-правові акти:

- Про затвердження Методики розрахунку концесійних платежів (Постанова КМУ від 12.08.2020 р. № 706) [8];

- Про затвердження Порядку повернення концесіодавцю об'єкта концесії після припинення дії концесійного дого-

вору (Постанова КМУ від 22.07.2020 р. № 621) [9];

– Про затвердження Порядку подання державними партнерами (концесієдавцями) щорічного звіту про виконання договору, укладеного в рамках державноприватного партнерства, у тому числі концесійного договору (Наказ Міністерства розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України від 26.05.2020 р. № 986) [10].

Основними державними органами, що здійснюють регулювання та нагляд за концесіями в Україні, є:

1) Міністерство розвитку економіки, довкілля та сільського господарства України, яке відповідає за формування та реалізацію державної політики у сфері концесій, розробку нормативних актів та координацію діяльності інших державних органів у цій сфері.

2) Фонд державного майна України, який здійснює управління державним майном, надає в концесію об'єкти державної власності, проводить конкурси та укладає концесійні договори.

3) Антимонопольний комітет України - здійснює контроль за дотриманням законодавства про захист економічної конкуренції, включаючи питання конкуренції у концесійних відносинах.

Що стосується нормативно-правового регулювання обліку операцій концесії, то окремого національного чи міжнародного стандарту бухгалтерського обліку та фінансової звітності, присвяченого розкриттю інформації про операції концесії, немає. Але Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку опублікувала Тлумачення КТМФЗ (IFRIC) 12 «Послуги за угодами про концесію» [11] та Тлумачення ПКТ 29 (SIC-29) «Угоди про концесію послуг: розкриття інформації» [12].

Глобалізація ринків капіталу зумовила потребу у глобалізації фінансової звітності, стандартів і вимог до її складання, що можливо досягти за рахунок конвергенції національних систем обліку. Так, саме міжнародні стандарти фінансової звітності (International Financial Reporting Standards (IFRS) – далі МСФЗ) прийняті як базові стандарти фінансового звітування для учасників міжнародних ринків (за винятком деяких країн) [13].

Отже, відповідно до IFRIC 12 концесіонер (оператор) має визначити в системі бухгалтерського обліку фінансовий актив, нематеріальний актив або комбінацію фінансового та нематеріального активів, що залежить від права концесіонера стягувати плату з корис-

тувачів 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.

Слід відмітити, що єдиний актив, який придбаває концесіонер, – це право володіння і користування об'єктом концесії (ч. 6 ст. 30 Закону України "Про концесії" [5]). Водночас сам об'єкт концесії, який продовжує залишатися у власності концесіодавця, відображається на балансі концесіонера окремо від його майна. Тобто концесіонер веде відокремлений облік майна, отриманого в концесію (ч. 7 ст. 30 Закону України "Про концесії" [5]). Таким чином, концесіонер обліковує «концесійні активи», які є сукупністю об'єктів, переданих йому в управління. Ці активи виникають на підставі концесійного договору і від них підприємство планує отримувати економічні вигоди в майбутньому. «Концесійні активи» можуть включати:

- об'єкт концесії;
- право концесіонера здійснювати володіння і користування цим об'єктом і стягувати платежі з користувачів послуг, наданих з використанням об'єкта концесії;
- інші активи, що виникають з концесійного договору [14].

Погоджуємось з думкою науковця Ковальчук В. В. [15, с. 111], що варто виокремити три 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].

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]. 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].

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 сплаченої йому компенсації він має відображати в обліку окремо. Оператор повинен первісно визнавати компенсацію відповідно до МСФЗ 15» (п. 18 КТМФЗ (IFRIC) 12) [15, с. 111].

Отже, організація обліку договорів концесії передбачає налаштування дієвої системи 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 державної і комунальної власності.

Договір концесії поєднує в собі ознаки договорів про надання послуг, підряду та оренди. Договори концесії укладаються між суб'єктами господарювання та органом державної влади або органом місцевого самоврядування на тривалий строк із метою поліпшення інфраструктури населених пунктів, забезпечення громадян життєво важливими послугами (подання теплоенергії, електроенергії, водопостачання тощо). Для виконання договору концесії державний орган або орган місцевого самоврядування зобов'язаний надати концесіонерів в оренду земельну ділянку (ділянки).

Договір концесії (концесійний договір) передбачає, що держава надає приватному бізнесу права: на створення та/або будівництво (нове будівництво, реконструкцію,

реставрацію, капітальний ремонт і технічне переоснащення); та/або управління об'єктом концесії (користування, експлуатацію, технічне обслуговування); та/або надання громадськозначущих послуг. Такий договір передбачає передання концесіонерів більшій частини операційного ризику, охоплює ризик попиту та/або ризик пропозиції (п. 11 ч. 1 ст. 1 Закону України "Про концесії" [5]).

Концесійний договір, відповідно до чинного законодавства, передбачає порядок ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності концесіонера, сплати митних зборів, податку на додану вартість та акцизного збору при імпорті матеріальних цінностей у зв'язку з виконанням концесійних зобов'язань. Головною умовою є визначення сплати концесійних платежів, які здійснюються незалежно від результату діяльності концесіонера. Об'єкти державно-приватного партнерства відображаються на балансі приватного партнера та відокремлюються від його майна. Так, згідно з Інструкцією № 291 [16], та МСФЗ, цінності, що не належать підприємству, але тимчасово перебувають у його користуванні та розпорядженні, повинні відображатися на позабалансових рахунках. Щодо такого майна приватний партнер не відображає об'єкти концесії в обліку основних засобів та не нараховує амортизацію. Такий підхід до обліку концесій не дозволяє достовірно відобразити ефективність концесійних операцій у фінансовій звітності концесіонера [17].

Також недостатньо врегульовані нормативні документи податкового та бухгалтерського обліку операцій за концесійною угодою. У податковому обліку об'єкти концесії відображаються в основних засобах. Тому доцільно відображати об'єкти концесії у складі необоротних активів. Однак, згідно з IFRIC 12, у балансі відображаються лише капіталізовані витрати, понесені на будівництво або модернізацію концесійних об'єктів, або очікувана фінансова компенсація від держави за них [11], тоді як SIC-29 передбачає лише розкриття умов концесії у примітках до фінансової звітності [12]. Також залишається невирішене питання щодо відображення збитків концесіонером за умови розірвання проектної угоди, незалежно від відшкодування його інвестицій або погашення боргів. Збитки може понести і замовник, якому доведеться здійснити додаткові інвестиції або значні витрати, наприклад, для забезпечення завершення будівництва об'єкта або подальшого надання відповідних послуг [17].

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 [15, с. 45].

Можна визначити основні етапи організації обліку за договором концесії:

1) Ідентифікація об'єктів обліку та їх властивостей за договором концесії в розрізі класифікаційних ознак і на основі цього розробка робочого плану рахунків;

2) Доповнення облікової політики в частині операцій за договором концесії;

3) Організація правильного і своєчасного документування операцій за договором концесії;

4) Підготовка достовірної фінансової звітності, яка б відображала результати діяльності у концесіонера;

5) Ефективний контроль за дотриманням концесійного договору та використанням ресурсів.

Організація обліку операцій за договором концесії у концесіонера наведена на рис. 1.

Облікова політика підприємства є фундаментом організації обліку, оскільки саме вона встановлює принципи, методи та процедури, за якими підприємство веде бухгалтерський облік і складає фінансову звітність. Організація обліку - це системний процес створення та підтримки облікової системи, яка реалізує вимоги облікової політики на практиці, визначаючи, як саме будуть виконуватися облікові операції.

При формуванні облікової політики концесіонера важливо враховувати специфіку концесійних операцій:

- визнання і оцінка активів та зобов'язань в контексті переданого майна;
- ведення окремого обліку доходів та витрат за договором концесії;
- вибір методу відображення концесійних платежів;
- визнання доходів від надання послуг чи продажу продукції в межах концесійної діяльності;

– групування та аналітичний облік витрат на надання суспільних послуг;

– формування калькуляції собівартості суспільних послуг у підприємства-концесіонера з врахуванням договору концесії;

– формування та розподіл загальнови-робничих витрат, спільних витрат;

– відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з надання суспільних послуг на основі договору концесії;

– вибір методів амортизації згідно з обліковою політикою, що формується підприємством-концесіонером для відображення операцій за договорами концесії;

– порядок обліку витрат на модернізацію, реконструкцію та ремонт концесійного майна;

– формування внутрішньої управлінської звітності для контролю виконання договору концесії;

– відображення інформації про концесії у примітках до фінансової звітності, бо вони надають описові пояснення та детальніший аналіз статей, що дає можливість зрозуміти суть концесійної діяльності підприємства.

В сучасних умовах глобальної цифровізації і діджитал трансформацій в економіці, важливе місце займають цифрові технології для реалізації забезпечення концесійних угод та їх обліково-аналітичного забезпечення. Цифровізація має значний вплив на організацію обліку на підприємствах, змінюючи традиційні підходи та впроваджуючи нові технології. Цифрові технології допомагають автоматизувати облік, проводити постійний контроль, підвищують точність і об'єктивність аналізу показників, що загалом підвищить якість реалізації договорів концесії.

Ми погоджуємось з науковцем Король С. Я., яка в своїх дослідженнях приходить до висновку, що «роль технологічних рішень у механізмах концесії зводиться до забезпечення прозорого і контрольованого обліку, автоматизації звітності та налагодження оперативного моніторингу виконання договорів в умовах воєнного стану, зокрема обмежених ресурсів і високих ризиків» і пропонує «перелік цифрових технологій, які мають реальний потенціал в частині вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення, а саме це системи електронного документообігу і системи CRM/ERP, платформи відкритих даних, хмарні технології, аналітичні платформи BI, цифровий електронний підпис (КЕП)». З цього випливає, що хмарні техноло-

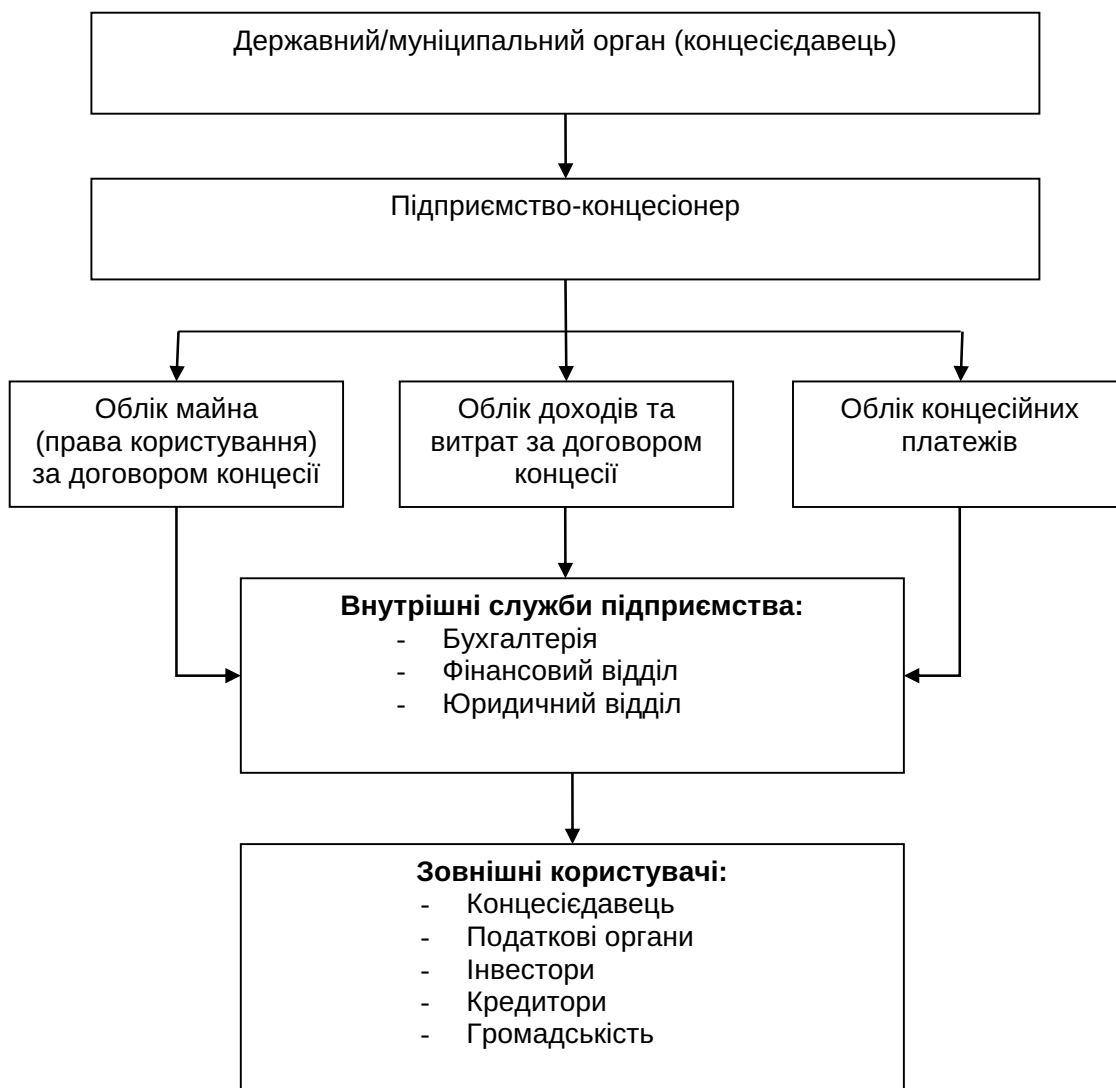


Рис. 1. Організація обліку операцій за договором концесії у концесіонера

Джерело: сформовано автором

гії та системи обліку даних забезпечують прозорий і оперативний обмін інформацією між партнерами концесійного договору, а цифровізація є ключовим елементом організації обліку операцій концесії [18].

Хмарні технології (DocuWare, jSolutions, Oracle ERP, LBS Cloud, Eisen Vault) можуть бути використані для автоматизації управлінського обліку та звітування, управління об'єктами концесії, обліку фінансів і інвестицій, зберігання конфіденційних даних. Перевагами в умовах реалій України є наступні: спрощення ведення обліку, зменшення адміністративних витрат, підвищення прозорості та оперативності ухвалення і реалізації управлінських рішень [18].

Системи електронного документообігу (M.E.Doc, Vchasno, FlyDoc, Google

Workspace, DocuWare) дозволяють ефективно зберігати, організовувати та керувати документацією, забезпечуючи зручний доступ до інформації та підвищуючи продуктивність роботи і реалізації проєкту. Системи можуть застосовуватись для створення електронних архівів, класифікації документи за різними категоріями та налаштування права доступу для різних користувачів [18].

Отже, для забезпечення прозорості і контрольованої системи організації обліку операцій за договором концесії необхідно інтегрувати цифрові технології у їх обліково-аналітичне забезпечення, що дозволить автоматизувати звітність та налагодити оперативний моніторинг виконання концесійних договорів в умовах війни, високих ризиків та обмежених ресурсів [19].

Висновки. Проведене дослідження дозволило обґрунтувати теоретичні основи організації бухгалтерського обліку операцій за договорами концесії. Визначено, що для забезпечення достовірності фінансової звітності та забезпечення її розуміння учасниками концесійних проектів, концесіонеру слід розробити надійну систему організації обліку операцій за договором концесії, враховуючи юридичні, економічні та галузеві особливості кожного такого договору. Це включає структурування об'єктів обліку відповідно до бізнес-процесів концесійного договору (будівництво чи модернізація об'єкту, закупівля ресурсів, утримання об'єкта концесії, розподіл фінансових результатів, сплата концесійних платежів), правильне і повне визначення доходів і витрат на різних етапах проекту, а також введення аналітичних рахунків для відображення об'єктів концесійного договору у бухгалтерському обліку.

Використання електронного документообігу і системи CRM/ERP, платформи відкритих даних, хмарних технологій, аналітичних платформ BI, цифрового електронного підпису (КЕП) забезпечать прозорий і оперативний обмін інформацією між партнерами концесійного договору, а цифровізація стане ключовим елементом організації обліку операцій концесії. Це в свою чергу дозволить правильно визначити фінансовий результат від концесійної угоди, бо саме цей показник є ключовим для прийняття інвестиційних рішень, дозволяючи інвесторам оцінювати проектні ініціативи та порівнювати компанії-учасниці концесії з іншими суб'єктами господарювання.

Подальше дослідження може включати пошук додаткових можливостей по використанню цифрових технологій з метою вдосконалення системи організації бухгалтерського обліку за договорами концесії.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Жук В. М. Розвиток функцій бухгалтерського обліку. *Економіка АПК*. 2016. № 6. С. 71–76.
2. Організація бухгалтерського обліку: навчальний посібник / за заг. ред. канд. екон. наук, проф. В. С. Леня. Чернівці: НУ «Чернігівська політехніка», 2021. 664 с.
3. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: Навч. посіб. К.: Знання-Прес, 2003. 349 с.
4. С. В. Свірко, В. В. Ковальчук. Ідентифікація об'єктів бухгалтерського обліку операцій за договорами концесії. *Проблеми економіки*. 2018. № 4. С. 325–329. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pekon_2018_4_40
5. Про концесію: Закон України від 03.10.2019 р. № 155-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/155-20#top> (дата звернення 05.10.2025).
6. Цивільний Кодекс України: від 16.01.2003р. №435-IV URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text> (дата звернення 06.10.2025).
7. Про публічні закупівлі: Закон України від 25.12.2015 р. № 922-VIII URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/922-19#Text> (дата звернення 06.10.2025).
8. Про затвердження Методики розрахунку концесійних платежів: Постанова КМУ від 12.08.2020 р. № 706. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/706-2020-%D0%BF> (дата звернення 07.10.2025).
9. Про затвердження Порядку повернення концесієдавцю об'єкта концесії після припинення дії концесійного договору: Постанова КМУ від 22.07.2020 р. № 621. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/621-2020-%D0%BF> (дата звернення 07.10.2025).
10. Про затвердження Порядку подання державними партнерами (концесієдавцями) щорічного звіту про виконання договору, укладеного в рамках державноприватного партнерства, у тому числі концесійного договору: Наказ Міністерства розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України від 26.05.2020 р. № 986. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/z0628-20> (дата звернення 06.10.2025).
11. International Accounting Standards Board. (2012). Interpretation of KTMFZ 12. Services under concession agreements. https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_001%23Text#Text
12. International Accounting Standards Board. (2012). Interpretation of PCT 29. Agreements on concession of services: disclosure of information. https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_061#Text
13. Fomina, O., Semenova, S., Romashko, O. and oth. (2023). Accounting and financial reporting according to international standards / Kyiv: State University of Trade and Economics, 244. DOI: 10.31617/np.knute.2023-179
14. Папінова О. Концесійний договір: облік у концесіонера URL: <https://uteka.ua/ua/publication/commerce-12-chozayajstvennye-operacii-9-koncessionnyj-dogovor-uchet-u-koncessionera>

15. Інформаційне забезпечення управління концесійною діяльністю як формою реалізації проектів державно-приватного партнерства: монографія / Ж. В. Прокопенко, О. М. Дзюбенко, Н. І. Луцька, В. В. Ковальчук. Житомир: ЖДТУ, 2019. 220 с.
16. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ міністерства Фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення 06.10.2025).
17. Костирко, Л., Костирко, Р., Зайцева, Л., Соломатина, Т., & Лубенченко, О. (2024). ДЕРЖАВНО-ПРИВАТНЕ ПАРТНЕРСТВО ЯК ІНСТРУМЕНТ ФІНАНСОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕНЕРГЕТИЧНОЇ ГАЛУЗІ В УКРАЇНІ: АНАЛІЗ, МЕХАНІЗМ, ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*, 2(55), 180–198. DOI: <https://doi.org/10.55643/fcapter.2.55.2024.4285>
18. Король, С. Я. (2025). Цифрові технології в обліково-аналітичному забезпеченні концесійних проєктів. *Проблеми сучасних трансформацій. Серія: економіка та управління*, (20). DOI: <https://doi.org/10.54929/2786-5738-2025-20-09-01>
19. Semenova, S. (2024). Digitalization of accounting processes and financial forecasting: the experience of EU member states. *Economy and Society*, (65). DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-65-18>

REFERENCES:

1. Zhuk, V. M. (2016) Rozvytok funktsii bukhgalterskoho obliku [Development of accounting functions]. *Ekonomika APK – Agriculture and Industrial Complex Economics*. 6. 71–76. <https://magazine.aaaf.org.ua/rozvytok-funktsii-bukhgalterskoho-obliku.html#:~:text=Функціональна%20затребуваність%20характеризує%20важливість%20бухгалтерського,обліку%20збарачується%20його%20інституціональна%20теорія> [in Ukrainian]
2. Len, V. S. (2021). Orhanizatsiia bukhgalterskoho obliku [Organization of accounting]. Chernihiv: National University "Chernihiv Polytechnic". 664. [in Ukrainian].
3. Ivakhnenkov, S. V. (2003). Informatsiini tekhnolohii v orhanizatsii bukhgalterskoho obliku ta audytu [Information technologies in accounting and auditing]. K.: Znannia-Pres. 349. [in Ukrainian]
4. Svirko, S. V., & Kovalchuk, V. V. (2018). Identyfikatsiia ob'ektiv bukhgalterskoho obliku operatsii za dohovoramy kontsesii [Identification of accounting objects in concession agreement operations]. *Problemy ekonomiky – Problems of Economy*, 4, 325–329. <https://doi.org/10.32983/2222-0712-2018-4-325-329> [in Ukrainian]
5. Pro kontsesiiu: Zakon Ukrainy vid 3 zhovtnia 2019 roku No.155-IX [On concession. Law of Ukraine No. 155-IX of 3 October 2019]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/155-20> [in Ukrainian]
6. Tsyvilnyi kodeks Ukrainy vid 16 sichnia 2003 roku No.435-IV [Civil Code of Ukraine of 16 yanuary 2003]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text> [in Ukrainian]
7. Pro publichni zakupivli: Zakon Ukrainy vid 25 hrudnia 2015 roku No.922-VIII [On Public Procurement. Law of Ukraine No. 922-VIII of 25 dezember 2015]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/922-19#Text> [in Ukrainian]
8. Pro zatverdzhennia Metodyky rozrakhunku kontsesiinykh platezhiv: Postanova KMU vid 12 serpnia 2020 r. No.706 [On approval of the Methodology for calculating concession payments. CMU Resolution of 12 August 2020 No. 706]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/706-2020-%D0%BF> [in Ukrainian]
9. Pro zatverdzhennia Poriadku povernennia kontsesiiedavtsiu ob'ekta kontsesii pislia prypynennia dii kontsesiinoho dohovoru: Postanova KMU vid 22 lypnia 2020 r. No. 621 [On approval of the Procedure for returning the concession object to the concessionaire after the termination of the concession agreement. CMU Resolution of 22 July 2020 No. 621]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/621-2020-%D0%BF> [in Ukrainian]
10. Pro zatverdzhennia Poriadku podання derzhavny my partneramy (kontsesiiedavtsiamy) shchorichnoho zvit u pro vykonannya dohovoru, ukladeno ho v ramkakh derzhavno-privatnoho partnerstva, u tomu chysli kontsesiinoho dohovoru: Nakaz Ministerstva rozvytku ekonomiky, torhivli ta silskoho hospodarstva Ukrainy vid 26 travnia 2020 r. No. 986 [On approval of the Procedure for submitting by state partners (concessionaires) an annual report on the implementation of the agreement concluded within the framework of a public-private partnership, including a concession agreement. Order of the Ministry of Economic Development, Trade and Agriculture of Ukraine of 26 May 2020 No. 986]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/z0628-20> [in Ukrainian]
11. International Accounting Standards Board. (2012). Interpretation of KTMFZ 12. Services under concession agreements. https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_001%23Text#Text [in Ukrainian]
12. International Accounting Standards Board. (2012). Interpretation of PCT 29. Agreements on concession of services: disclosure of information. https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_061#Text [in Ukrainian]
13. Fomina, O., Semenova, S., Romashko, O. and oth. (2023). Accounting and financial reporting according to international standards / Kyiv: State University of Trade and Economics, 244. DOI: 10.31617/np.knute.2023-179

14. Papinova, O. Kontsesiynyi dohovir: oblik u kontsesionera – Concession agreement: accounting with the concessionaire. <https://uteka.ua/ua/publication/commerce-12-xozyajstvennye-operacii-9-koncessionnyj-dogovor-uchet-u-koncessionera> [in Ukrainian]
15. Prokopenko, Zh. V., Dziubenko, O. M., Lutska, N. I., & Kovalchuk, V. V. (2019). Informatsiine zabezpechennia upravlinnia kontsesiinoiu diialnistiu yak formoiu realizatsii proektiv derzhavno-pryvatnoho partnerstva [Information support for the management of concession activities as a form of implementation of public-private partnership projects]. Zhytomyr: ZhDTU. [in Ukrainian]
16. Ministry of Finance of Ukraine. (1999). Instructions on the application of the Plan of accounts for the accounting of assets, capital, liabilities and economic operations of enterprises and organizations. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> [in Ukrainian]
17. Kostyrko, L., Kostyrko, R., Zaitseva, L., Solomatina, T., & Lubenchenko, O. (2024). Derzhavno-pryvatne partnerstvo yak instrument finansovoho zabezpechennia enerhetychnoi haluzi v Ukraini: analiz, mekhanizm, finansova zvitnist [Public-private partnership as a tool for financial support of the energy industry in Ukraine: analysis, mechanism, financial reporting]. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*, 2(55), 180–198. <https://doi.org/10.55643/fcaptp.2.55.2024.4285>
18. Korol, S. Ya (2025). Tsyfrovi tekhnolohii v oblikovo-analitychnomu zabezpechenni kontsesiinykh proektiv [Digital technologies in accounting and analytical support of concession projects]. *Problemy suchasnykh transformatsii. Seriya: ekonomika ta upravlinnia – Problems of modern transformations. Series: "Economics and Management"*, (20). <https://doi.org/10.54929/2786-5738-2025-20-09-01> [in Ukrainian].
19. Semenova, S. (2024). Digitalization of accounting processes and financial forecasting: the experience of EU member states. *Economy and Society*, (65). DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-65-18>