

УДК 657

*Н. І. Луцька,
кандидат економічних наук, доцент,
проректор з фінансово-економічної діяльності,
Університет Короля Данила (м. Івано-Франківськ)*

МЕТОДИКА ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ СОБІВАРТОСТІ СУСПІЛЬНОЇ ПОСЛУГИ, ЩО РЕАЛІЗУЄТЬСЯ ПІДПРИЄМСТВОМ-КОНЦЕСІОНЕРОМ

*N. I. Luts'ka
Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,
Vice-Rector for Financial and Economic Activities,
King Danylo University (Ivano-Frankivsk)*

METHODS OF ECONOMIC ANALYSIS OF THE COST OF THE PUBLIC SERVICE TO BE IMPLEMENTED BY THE CONCESSIONAL ENTERPRISE

В процесі дослідження було встановлено, що собівартість суспільних послуг, що реалізуються підприємство-концесіонером, є особливим та специфічним об'єктом економічного аналізу, оскільки даний об'єкт є одним з показників ефективності здійснення концесійної діяльності. В статті визначено, що проблеми методики методичного забезпечення аналітичного супроводу управління собівартістю суспільної послуги є не розробленою, на що вказує відсутність наукових та навчально-методичних праць з даного питання. В дослідженні запропоновано етапи застосування аналітичних процедур: загальний аналіз динаміки структури статей собівартості суспільної послуги, що реалізується на умовах концесії; аналіз собівартості суспільної послуги, що реалізується на умовах концесії, за новими показниками, які дозволять оцінити окремі специфічні статті собівартості; факторний аналіз собівартості суспільної послуги та окремих показників ефективності концесійної діяльності. Кожен із зазначених етапів було розглянуто в контексті: сукупності аналітичних процедур, документального супроводу та інформаційного забезпечення. Для забезпечення економічного аналізу динаміки та структури собівартості суспільної послуги, що реалізується на основі концесії було запропоновано форму аналітичної відомості та її інформаційне наповнення. На основі отриманої аналітичної інформації, аналітик робить висновки про збільшення або зменшення собівартості суспільної послуги в звітному періоді, а також вказує на зміни в структурі. Такі данні будуть основою формування факторної моделі собівартості суспільної послуги, що реалізується на основі концесії. В дослідженні запропоновано ввести в аналітичний обіг аналітичні процедури, які дозволять оцінити місце специфічної складової витрат в собівартості суспільної послуги, що реалізується на основі концесії, а також їх ефективність. Відповідно до цього було запропоновано сукупність аналітичних показників. На основі цього було запропоновано комплексну модель економічного аналізу собівартості суспільної послуги, що реалізується на основі концесії. Запропоновані показники характеризують використання певних специфічних

складових об'єкту концесії, зокрема амортизації, концесійних платежів та рентних платежів.

During the research it was found that the cost of public services provided by the concessionaire is a particular and specific object of economic analysis, since this object is one of the indicators of the effectiveness of concession activities. The article determines that the problems of the methodological method of providing analytical support for the management of the cost of the public service have not been developed, which is indicated by the lack of scientific and methodological works on this issue. The study proposes the stages of application of analytical procedures: a general analysis of the dynamics of the structure of articles of the cost of a public service, which is realized on the terms of concession; an analysis of the cost of a public service provided under the terms of a concession, based on new indicators that will allow you to evaluate specific specific cost items; factor analysis of the cost of public service and individual performance indicators of concession activities. Each of these stages was considered in the context of: a set of analytical procedures, documentary support and information support. To provide economic analysis of the dynamics and cost structure of the public service provided on the basis of the concession, a form of analytical information and its information content were proposed. Based on the analytical information obtained, the analyst concludes that the public service cost increase or decrease in the reporting period, and indicates changes in the structure. Such data will be the basis for the formation of a factor model of the cost of public service, which is implemented on the basis of concession. The study proposes to introduce into analytical circulation analytical procedures that will allow to estimate the place of a specific component of costs in the cost of a public service, which is realized on the basis of the concession, as well as their effectiveness. Accordingly, a set of analytical indicators was proposed. On this basis, a comprehensive model of economic analysis of the cost of public service, which is implemented on the basis of concession, was proposed. The proposed metrics characterize the use of certain specific components of the concession entity, such as depreciation, concession payments and rent payments.

Ключові слова: економічний аналіз, собівартість, суспільні послуги, підприємство-концесіонер, концесійна діяльність.

Keywords: economic analysis, cost, public services, concessionaire, concession.

Актуальність дослідження. Собівартість суспільних послуг, що реалізуються підприємство-концесіонером, є особливим та специфічним об'єктом економічного аналізу. Особливість полягає в тому, що даний об'єкт є одним з показників ефективності здійснення концесійної діяльності. В свою чергу специфіка пов'язана зі структурою калькуляції собівартості суспільної послуги, що реалізується на основі концесії. Вітчизняні вчені вказують на актуальності розвитку методики економічного аналізу собівартості: «Одною з найактуальніших проблем є проблема виживання в конкурентному середовищі. З розвитком конкуренції на ринку та зниження норми прибутку перспективи розвитку підприємства значною мірою залежать від поведінки витрат та управління ними. Вирішення проблем ефективної діяльності та нарощування виробничого потенціалу підприємства базується на всебічному, глибокому аналізі облікових даних і залежить від повноти і достовірності вихідної інформації про витрати, на основі якої необхідно здійснювати систематичний облік та якісний аналіз витрат» [2, с. 93]. Топоркова О.С. зазначає, що «Важливу роль в управлінні собівартістю відіграє економічний аналіз який дає змогу оцінити господарські ситуації пов'язані з формуванням собівартості продукції виявити недоліки резерви покращання використання ресурсів та ухвалити відповідні управлінські рішення Ефективний аналіз витрат можливий лише в комплексі з іншими основними елементами менеджменту підприємства який включає операції з прийняття оптимального управлінського рішення за результатами аналізу та забезпечення його виконання на основі відповідної аналітичної інформації» [7, с. 91].

Варто зазначити, що проблеми методики методичного забезпечення аналітичного супроводу управління собівартістю суспільної послуги є не розробленою, на що в вказує відсутність наукових та навчально-методичних праць з даного питання. Це пов'язуємо, з тим, що питання концесії як форми

державно-приватного партнерства та як нового підходу до реалізації державної політики в Україні активізувалося відносно недавно.

Саме тому, сьогодні вкрай важливими є питання розробки методичного забезпечення економічного аналізу собівартості суспільної послуги, що реалізується на основі концесії, яке б передбачало:

- по-перше, врахування специфічної структури собівартості суспільної послуги, що передбачає нові статті витрат (концесійні платежі, амортизація капітальних витрат та інші);
- по-друге, обґрунтування нових аналітичних показників, які дозволять оцінити специфічні об'єкти управління концесійною діяльністю;
- по-третє, обґрунтування факторних моделей як власне за собівартістю, так і за новими аналітичними показниками;
- по-четверте, обґрунтування інформаційного забезпечення статей собівартості суспільної послуги та розрахункових аналітичних показників;
- по-п'яте, визначення напрямів використання отриманої аналітичної інформації користувачами.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Інформаційним підґрунтям дослідження стали праці вітчизняних та зарубіжних вчених, які присвячені розвитку методичного забезпечення економічного аналізу собівартості готової продукції (товарів, робіт, послуг) в різних галузях національної економіки. Серед вітчизняних вчених зазначеними питаннями займалися доктори економічних наук, які присвятили свої дисертації розвитку теорії та методології економічного аналізу: В.К. Савчук, О.В. Олійник, О.А. Зоріна, О.М. Галенко, Т.М. Ковальчук, І.Д. Лазаришина, І.В. Саух.

Питання бухгалтерського обліку та аналізу собівартості продукції (товарів, робіт, послуг) в різних галузях національної економіки піднімалися в працях вітчизняних вчених: А.М. Лисичко, О.М. Джюбенка, Д.О. Грицишен, В.В. Євдокимова, С.В. Свірко, С.Ф. Легенчука, С.О. Левицької, Я.Д. Крупки, Т.О. Тарасової, О.В. Кангаєвої, В.М. Пархоменка, Ю.Ю. Мороз, О.М. Брадула, О.В. Мельниченка, О.А. Лаговської, Т.С. Осадчої, Я.О. Измайлова, Т.І. Хомуляка, І.В. Клименка, С.П. Ніколаєвої, К.В. Романчук, Н.В. Головченко, В.І. Леонтєвої, Н.М. Колос, Н.О. Лободи, С.М. Лайчук, І.Л. Грабчук, Л.А. Куришко, Н.Л. Правдюк, В.Т. Батіщев, Н.М. Батіщева, П.О. Куцик, В.П. Онищенко та інші.

Викладення основного матеріалу. Праці вказаних вчених обґрунтували загальнотеоретичні підходи до розвитку методики економічного аналізу собівартості готової продукції (товарів, робіт, послуг) та визначили перелік аналітичних процедур і механізм їх застосування для підприємств різних галузей економіки. Проте, питання суспільної послуги, що реалізується на основі концесії, не піднімалися в працях вітчизняних вчених. Тому, в основу результатів дослідження були покладені пропозиції вчених та визначено напрями застосування модифікованих та нових аналітичних процедур, зважаючи на специфічні статті витрат в калькуляції собівартості суспільної послуги.

«У процесі формування ринкової економіки України та впровадження ринкових засад господарювання аналіз витрат набуває стратегічного значення, адже саме шляхом їх детального аналізу і належної організації обліку можна забезпечити високий рівень економічного рівня підприємства, а також, через зіставлення з доходами, достовірно оцінити результати діяльності підприємства з подальшим виявленням внутрішніх резервів їх поліпшення» [4, с. 204].

Вченими виділяються різні підходи до методики економічного аналізу собівартості, що обумовлено метою дослідження та об'єктом.

Топоркова О.С. вважає, що «Методика аналізу калькулювання собівартості промислової продукції що застосовується на сьогоднішній день здійснюється послідовно в два етапи

- спочатку аналізуються прямі витрати, що відносяться безпосередньо на собівартість конкретних видів продукції;

- потім аналізуються непрямі витрати, що плануються і враховуються в цілому по цеху і відносяться на конкретні види продукції з урахуванням їх трудомісткості» [7, с. 93].

Відповідно до цього вчена пропонує власну класифікацію технічних прийомів економічного аналізу, а саме: за видами, за виробами, за центрами відповідальності, за місцями виникнення.

Когут У.І [1, с. 91] пропонує підходи до етапів аналізу витрат, якими є наступні:

- аналіз собівартості продукції в загалом;
- аналіз витрат за економічними елементами;
- аналіз витрат за статтями калькуляції;
- аналіз витрат на одну гривню товарної продукції;
- аналіз собівартості одиниці продукції;
- оперативний аналіз витрат;
- функціонально-вартісний аналіз.

Максименко Д.В., Перевузіник Т.М. пропонують наступне: «Аналіз витрат проводиться в наступній послідовності:

- на першому етапі дається загальна оцінка виконання кошторису витрат в розрізі економічних елементів;

- на другому – оцінка прямих витрат та їх відхилень від плану;

- на третьому – аналіз виконання бюджету (кошторису) накладних витрат;

- на четвертому – аналіз собівартості (калькуляції) окремих виробів;
- на п'ятому етапі необхідно дати оцінку впливу зміни витрат на кінцеві виробничо-фінансові результати діяльності підприємства» [4, с. 208].

Авторські підходи до методики економічного аналізу собівартості та витрат на підприємствах різних галузей національної економіки може слугувати підґрунтям для розробки методичних рекомендацій з економічного аналізу собівартості суспільних послуг, що реалізуються на умовах концесії. Зокрема пропонуємо наступний підхід до етапів застосування аналітичних процедур:

- загальний аналіз динаміки структури статей собівартості суспільної послуги, що реалізується на умовах концесії;
- аналіз собівартості суспільної послуги, що реалізується на умовах концесії, за новими показниками, які дозволять оцінити окремі специфічні статті собівартості;
- факторний аналіз собівартості суспільної послуги та окремих показників ефективності концесійної діяльності.

Розглянемо кожен із зазначених етапів в контексті: сукупності аналітичних процедур, документального супроводу та інформаційного забезпечення.

Загальний аналіз динаміки структури статей собівартості суспільної послуги, що реалізується на умовах концесії. Для формування методичних рекомендацій щодо економічного аналізу собівартості суспільних послуг, що реалізуються на основі концесії є потреба в обґрунтування специфічних її складових. Зважаючи на проведенні дослідження сутності концесії та діяльності підприємств-концесіонерів, вважаємо, що досліджувати собівартість суспільних послуг, що реалізуються на основі концесії, в контексті наступних статей калькуляції:

- *матеріальні витрати.* До матеріальних витрат відносимо усі прямі та непрямі (розподілена) витрати матеріальних цінностей на здійснення та реалізацію суспільної послуги, що передбачена концесійним договором.

- *витрати природних ресурсів.* До даної статті калькуляції включають усі витрати на використання природних ресурсів, які представлені як рентна плата. Нарахування рентної плати за усіма видами природних ресурсів відбувається у відповідності з положення Податкового кодексу України. «Майже 300 мільйонів гривень податків, зборів та внесків сплатили підвідомчі підприємства Житомирського обласного управління лісового та мисливського господарства до бюджетів різних рівнів за січень-червень цього року. До зведеного бюджету надійшло більше 226 мільйонів гривень - це на 21 % більше, ніж у минулому році, Державний бюджет з цієї суми отримав трохи більше 137 мільйонів гривень. - Значну частку в податках складає рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів – це 61 мільйон гривень, – роз'яснює начальник обласного управління лісового та мисливського господарства Андрій Курінський. – 40 мільйонів гривень з цієї суми отримали місцеві бюджети» [3]. «Рента плата складається з: рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин; рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин; рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України; рентної плати за спеціальне використання води; рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів; рентної плати за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України» [6]. «ренту слід розглядати як універсальну категорію, яка здатна виразити особливості та специфіку використання різних факторів виробництва, в тому числі, пов'язану із умовами їх залучення при здійсненні діяльності в умовах недосконалої конкуренції. З огляду на вищевикладене, дослідження спрямовано на розробку концептуального підходу до бухгалтерського обліку ренти як наддоходу підприємства, який побудовано на доведенні визнання ренти об'єктом управління, що потребує адекватного запиту користувачів інформаційного забезпечення зі сторони облікової системи на основі системного розвитку теоретико-методологічних та організаційно-практичних положень бухгалтерського обліку та аналізу ренти» [5, с.53-54].

- *витрати на оплату праці.* Да витрат на оплату праці включається вся пряма та непряма (розподілена) заробітна плата працівників, що задіяні в реалізації суспільної послуги на основі концесії;

- *витрати на соціальні заходи* – це нарахування на заробітну плану працівників, що задіяні в реалізації суспільної послуги на основі концесії;

- *амортизація, в тому числі:* амортизація власних необоротних активів, амортизація оприбуткованих капітальних витрат на модернізацію об'єкту концесії та амортизація необоротних активів отриманих в концесію.

- *концесійний платіж.* Відповідно до діючого концесійного законодавства, «концесійний платіж – це плата обумовлена у концесійному договорі, яку вносить концесіонер за право створення (будівництва) та (або) управління (експлуатації) об'єктів, що надаються у концесію». Відповідно до цього концесійний платіж є витратами підприємства-концесіонера, а оте збільшує собівартість суспільної послуги.

- *інші витрати.* До інших витрат належать прямі та непрямі (розподілені) витрати, пов'язанні з використанням послуг сторонніх осіб, о були залученні для здійснення та реалізації суспільної послуги на відповідному етапі концесійної діяльності.

Представленні складові калькуляції собівартості суспільної послуги, що реалізується на основі концесії, можуть бути розширенні в залежності від особливостей виробничих процесів, специфіки організації управління виробництвом та організації інформаційних підсистем управління (бухгалтерський

облік, економічний аналіз, внутрішній контроль, планування). Проте в даному дослідженні ми будемо спиратися на узагальненні дані про складові калькуляції собівартості суспільної послуги.

Для забезпечення економічного аналізу динаміки та структури собівартості суспільної послуги, що реалізується на основі концесії пропонуємо наступну форму аналітичної відомості та її інформаційне наповнення (табл. 1).

Для формування інформаційного забезпечення формування розробленої аналітичної відомості є потреба в наступному:

- розробці положень облікової політики, що передбачають нарахування амортизації за різними об'єктами (власні необоротні активи, отриманні в концесію необоротні активи та оприбутковані капітальні інвестиції, що пов'язанні із модернізацією об'єкту концесії). За кожною групою необоротних активів є потреба у виборі методів нарахування амортизації, які б характеризували особливості їх використання та технічну та моральну зношеність;

- розробка робочого плану рахунків, який би передбачив аналітичні розрізи за рахунками витрат, а саме 23 «Виробництво» в контексті підходу до структури калькуляції собівартості суспільної послуги, що реалізується на основі концесії, а також аналітичні рахунки до рахунку 13 «Знос» за наступними напрямками (табл. 2).

В результаті отриманої аналітичної інформації, аналітик робить висновки про збільшення або зменшення собівартості суспільної послуги в звітному періоді, а також вказує на зміни в структурі. Такі данні є основою формування факторної моделі собівартості суспільної послуги, що реалізується на основі концесії. В свою чергу факторна модель може бути розкладена й на сукупність інших факторів, які будуть пов'язанні із розширенням змісту та структури статей калькуляції. Також, при побудові факторної моделі аналітики мають враховувати не лише вартість тієї чи іншої статті, але й причини її збільшення чи зменшення, наприклад:

- коливання цін на матеріали;
- зміни в трудовому законодавстві, які спричиняють зміни в прожитковому мінімумі та мінімальній заробітній платі;
- зміни в податковому законодавстві, які спричинили зміни в нарахуванні рентних платежів;
- зміни в договорі про концесію, які вплинули на вартість концесійного платежу;
- зміни в обліковій політиці, що обумовлюють зміни в методах нарахування амортизації.

Таблиця 1.

Аналітична відомість оцінки динаміки та структури собівартості суспільної послуги, що реалізується на основі концесії

№ рядка / стов.	Показник	Звітний період		Показники динаміки			Питома вага	
		Попередній період	Поточний період	АВ	ТЗ	ТП	ЗПВ	ПВК/В
		1	2	3	4	5	6	7
1	Матеріальні витрати	ДО 23 КО 20	ДО 23 КО 20	1;3 – 1;2	1;3 / 1;2	(1;5 – 1) * 100	1;3 / 7;3	X
2.	Витрати природних ресурсів	ДО 23 К 64	ДО 23 К 64	2.3 - 2.2	2.3 / 2.2	(2;5 – 1) * 100	2.1;3 / 7;3	X
2.1	- рента плата за використання ресурсу 1	ДО 23 К 64	ДО 23 К 64	2.1;3 - 2.1;2	2.1;3 / 2.1;2	(2.1;5 – 1) * 100	2.2;3 / 7;3	2.1;3 / 7
2.2	- рента плата за використання ресурсу 2	ДО 23 К 64	ДО 23 К 64	2.2;3 - 2.2;2	2.2;3 / 2.2;2	(2.2;5 – 1) * 100	2.1;3 / 7;3	2.2;3 / 7
3	Витрати на оплату праці	ДО 23 КО 66	ДО 23 КО 66	3;3 – 3;2	3;3 / 3;2	(3;5 – 1) * 100	3.2;3 / 7;3	X
4	Витрати на соціальні заходи	ДО 23 КО 66	ДО 23 КО 66	4;3 – 4;2	4;3 / 4;2	(4;5 – 1) * 100	4.1;3 / 7;3	X
5	Амортизація	ДО 23 КО 13	ДО 23 КО 13	5;3 – 5;2	5;3 / 5;2	(5;5 – 1) * 100	5.2;3 / 7;3	X
5.1	- власних НА	ДО 23 КО 13	ДО 23 КО 13	5.1;3 – 5.1;2	5.1;3 / 5.1;2	(5.1;5 – 1) * 100	5.1;3 / 7;3	5.1;3 / 7
5.2	- отриманих в концесію	ДО 23 КО 13	ДО 23 КО 13	5.2;3 – 5.2;2	5.2;3 / 5.2;2	(5.2;5 – 1) * 100	5.2;3 / 7;3	5.2;3 / 7
5.2.	- капітальних інвестицій	ДО 23 КО 13	ДО 23 КО 13	5.3;3 – 5.3;2	5.3;3 / 5.3;2	(5.3;5 – 1) * 100	5.3;3 / 7;3	5.3;3 / 7
6	Інші витрати	ДО 23 КО 68	ДО 23 КО 68	6;3 – 6;2	6;3 / 6;2	(6;5 – 1) * 100	6.1;3 / 7;3	X
7	Разом							

Таблиця 2.
Аналітичний облік амортизації необоротних активів підприємством-концесіонером

Субрахунок згідно з Інструкцією		Аналітичні рахунки першого рівня (за джерелами надходження)		Аналітичні рахунки другого та N-ї рівня (за економічний змістом)	
131	Знос основних засобів	131.1	Знос основних засобів, що знаходяться у власності підприємства-концесіонера	131.1.1	Виробничого призначення
				131.1.2	Невиробничого призначення
				131.1.3	Іншого призначення
		131.2	Знос основних засобів, які були отриманні за договором концесії	131.2.N.1	Вартість за якою прийнятті основні засоби в концесію
				131.2.N.1	Капітальні витрати понесенні на модернізацію основних засобів
132	Знос інших необоротних матеріальних активів	132.1	Знос інших необоротних матеріальних активів, що знаходяться у власності підприємства-концесіонера	132.1.1	Виробничого призначення
				132.1.2	Невиробничого призначення
				132.1.3	Іншого призначення
		132.2	Знос інших необоротних матеріальних активів, які були отриманні за договором концесії	132.2.N.1	Вартість за якою прийнятті інші необоротні матеріальні активи в концесію
				132.2.N.1	Капітальні витрати понесенні на модернізацію інших необоротних матеріальних активів
133	Накопичена амортизація нематеріальних активів	133.1	Накопичена амортизація нематеріальних активів, що знаходяться у власності підприємства-концесіонера	133.1.1	Виробничого призначення
				133.1.2	Невиробничого призначення
				133.1.3	Іншого призначення
		133.2	Накопичена амортизація нематеріальних активів, які були отриманні за договором концесії	133.2.N.1	Вартість за якою прийнятті нематеріальні активи в концесію
				133.2.N.1	Капітальні витрати понесенні на модернізацію нематеріальних активів
134	Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів	134.1	Накопичена амортизація ДБА, що знаходяться у власності підприємства-концесіонера	134.1.1	Виробничого призначення
				134.1.2	Невиробничого призначення
				134.1.3	Іншого призначення
		134.2	Накопичена амортизація ДБА, які були отриманні за договором концесії	134.2.N.1	Вартість за якою прийнятті ДБА в концесію
				134.2.N.1	Капітальні витрати понесенні на модернізацію ДБА

Аналіз собівартості суспільної послуги, що реалізується на умовах концесії, за новими показниками, які дозволять оцінити окремі специфічні статті собівартості.

Наступною складовою методичного забезпечення економічного аналізу собівартості суспільних послуг на основі концесії є розробка нових показників, які обумовленні специфічними складовими собівартості суспільної послуги. Специфічними складовими суспільної послуги будемо вважати:

- природні ресурси, зокрема рентні платежі;
- амортизація в розрізі видів основних засобів за джерелами їх формування (власні, отриманні в концесію, капітальні витрати на модернізацію);
- концесійний платіж.

Для формування комплексного аналітичного забезпечення управління суспільною послугою є потреба в оцінці класичних показників, що характеризують собівартість суспільної послуги та виробничі процеси. Зокрема до таких показників відносяться: матеріаломісткість та матеріаловіддача. Крім того, за подібним механізмом є можливість розраховувати амортизаційну віддачу та амортизаційну місткість, проте в контексті аналітичного дослідження зазначенні показники мають бути модифіковані для того щоб оцінити кожну із складових амортизації.

В контексті нових показників пропонуємо ввести в аналітичний обіг аналітичні процедури, які дозволять оцінити місце специфічної складової витрат в собівартості суспільної послуги, що реалізується на основі концесії, а також їх ефективність. Відповідно до цього пропонуємо наступну сукупність аналітичних показників:

1. В частинні використання природних ресурсів – рентні платежі:

- рентовіддача;
- рентомісткість;
- ефективність ренти;

2. В частинні концесійних платежів:

- концесіємісткість;
- концесієвіддача;
- ефективність концесії.

Зазначені показники дозволяють сформувати комплексне аналітичне забезпечення управління собівартістю суспільної послуги, що реалізується на основі концесії. На рис. 1 представлено порядок застосування аналітичних показників щодо собівартості суспільної послуги.

Запропоновані показники характеризують використання певних специфічних складових об'єкту концесії, зокрема амортизації, концесійних платежів та рентних платежів. Дано характеристику кожному із зазначених напрямів аналітичного спостереження:

Економічний аналіз використання природних ресурсів. В даному напрямі нами запропоновано використання трьох показників рентовіддача, рентомісткість та ефективність ренти.

Рентовіддача – це аналітичний показник, що показує стан використання природних ресурсів в частинні принесених ними доходів від реалізації суспільної послуги на основі концесії. Розраховується рентовіддача як співвідношення отриманого доходу до рентного платежу. Тобто, аналітику даний показник дозволить встановити скільки гривень отриманого доходу від реалізації суспільної послуги на основі концесії припадає на 1 гривню рентного платежу. Для застосування даної аналітичної процедури інформаційними джерелами слугуватимуть дані аналітичних рахунків: до рахунку 23 «Виробництво» та рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами» (642 «Розрахунки за обов'язковими платежами»).

<u>ЕТАП 1</u>	<u>ЕТАП 1</u>	<u>ЕТАП 1</u>
<i>Аналіз використання природних ресурсів</i>	<i>Аналіз ефективності концесійних платежів</i>	<i>Аналітичне забезпечення управління амортизацією</i>
<p>Рентовіддача показник, що показує стан використання природних ресурсів в частинні принесених ними доходів від реалізації суспільної послуги на основі концесії</p>	<p>Концесієвіддача показник, що показує особливості використання концесії в частинні принесених доходів від реалізації суспільної послуги</p>	<p>Амортизаційна віддача Розраховується як співвідношення отриманого доходу до амортизації: Кв = Дохід / амортизація</p>
<p>Розраховується як співвідношення отриманого доходу до рентного платежу: Рв = Дохід / Рентний платіж</p>	<p>Розраховується як співвідношення отриманого доходу до концесійного платежу: Кв = Дохід / Концесійний платіж</p>	<p><i>Амортизаційна віддача об'єкту концесії:</i> Квк = (Дохід / амортизація) * ПВ</p>
<p>Рентомісткість показник, що показує частку природних ресурсів в собівартості суспільної послуги на основі концесії</p>	<p>Концесіємісткість показник, що показує частку концесійний платежів в собівартості суспільної послуги</p>	<p><i>Амортизаційна віддача капітальний витрат</i> Квкв = (Дохід / амортизація) * ПВ</p>
<p>Розраховується як співвідношення рентного платежу до собівартості отриманого доходу: Рм = Рентний платіж / Собівартість</p>	<p>Розраховується як співвідношення концесійного платежу до собівартості отриманого доходу: Км = Концесійний платіж / Собівартість</p>	<p>Рентабельність амортизації Розраховується як співвідношення прибутку до амортизації: Ра = Амортизація / Собівартість</p>
<p>Рентабельність ренти показник, що показує ефективність використання природних ресурсів в контексті отриманого прибутку від реалізації суспільної послуги на основі концесії</p>	<p>Рентабельність концесії показник, що показує ефективність використання концесії в контексті отриманого прибутку від реалізації суспільної послуги</p>	<p><i>Рентабельність амортизації об'єктів концесії:</i> Ра = (Амортизація / Собівартість) * ПВ</p>
<p>Розраховується як співвідношення прибутку до рентного платежу: Рр = Рентний платіж / Собівартість</p>	<p>Розраховується як співвідношення прибутку до концесійного платежу: Рк = Концесійний платіж / Собівартість</p>	<p><i>Рентабельність амортизації капітальних витрат:</i> Ра = (Амортизація / Собівартість) * ПВ</p>

Рис. 1. Комплексна модель економічного аналізу собівартості суспільної послуги, що реалізується на основі концесії

Наступним показником, що характеризує використання природних ресурсів є рентомісткість. Рентомісткість – це аналітичний показник, що показує частку природних ресурсів в собівартості суспільної послуги, що реалізується на основі концесії. Розраховується зазначений показник як співвідношення рентного платежу до собівартості отриманого доходу. Тобто показує частку ренти в собівартості продукції. Інформаційним забезпечення здійснення вказаної аналітичної процедури є калькуляція собівартість, або ж дані аналітичних рахунків, зокрема дебетовий оборот рахунку 23 «Виробництво» з кредитовим оборотом рахунку 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами».

Показником, який показує ефективність використання природних ресурсів є рентабельність ренти. Рентабельність ренти – це аналітичний показник, що показує ефективність використання природних ресурсів в контексті отриманого прибутку від реалізації суспільної послуги на основі концесії. Розраховується рентабельність ренти як співвідношення прибутку до рентного платежу в собівартості суспільної послуги, що реалізується на основі концесії, тобто показує скільки гривень прибутку припадає на 1 гривню рентного платежу;

Економічний аналіз концесійних платежів представлений трьома аналітичними показниками: концесієвіддача, концесіємісткість, рентабельність концесії. Концесієвіддача – це аналітичний показник, що показує особливості використання концесії в частинні принесених доходів від реалізації суспільної послуги, що реалізується на основі концесії. Розрахунок здійснюється шляхом ділення отриманого доходу на концесійного платежу. Даний показник показує, яка сума доходів від реалізації суспільної послуги припадає на 1 гривню сплаченого концесійного платежу. Для застосування даної аналітичної процедури інформаційними джерелами слугуватимуть дані аналітичних рахунків: до рахунку 23 «Виробництво» та рахунку 68 «Розрахунки за Іншими операціями» (субрахунок 686 «Розрахунки за концесійними платежами»).

Концесіємісткість – це аналітичний показник, що показує частку концесійного платежу в собівартості суспільної послуги, що реалізуються на основі концесії. Розраховується як співвідношення концесійного платежу до собівартості отриманого доходу та показую частку концесійного платежу в собівартості суспільної послуги. Інформаційним забезпечення здійснення вказаної аналітичної процедури є калькуляція собівартість, або ж дані аналітичних рахунків, зокрема дебетовий оборот рахунку 23 «Виробництво» з кредитовим оборотом рахунку 68 «Розрахунки за Іншими операціями» (субрахунок 686 «Розрахунки за концесійними платежами»).

Рентабельність концесії - це аналітичний показник, що показує ефективність використання концесії в контексті отриманого прибутку від реалізації суспільної послуги, що реалізується на основі концесії. Розраховується як співвідношення прибутку до концесійного платежу, та показує скільки прибутку приносить 1 гривню концесійного платежу;

Економічний аналіз амортизації та зносу необоротних активів. Зауважимо, що при застосуванні аналітичних процедур до амортизації та зносу необоротних активів варто враховувати аспекти джерел надходження, основними з яких для концесійного підприємства є: власні необоротні активи підприємства-концесіонера, об'єкти отриманні в концесію та капітальні витрати, що були понесенні на модернізацію необоротних активів, які введенні в експлуатацію. В даному напрямі пропонуємо розраховувати два аналітичні показники: амортизаційна віддача та рентабельність амортизації.

Амортизаційна віддача – це аналітичний показник, який показує скільки доходу від реалізації суспільної послуги на основі концесії, приносить одна гривня нарахованої амортизації на необоротні активи. Для визначення амортизаційної віддачі від необоротних активів, які отриманні в концесію та на капітальні витрати, що були понесенні на модернізацію необоротних активів, які введені в експлуатацію пропонуємо враховувати як питому вагу в загальній сумі нарахованої амортизації.

Рентабельність амортизації – це показник ефективності, що показує скільки гривень прибутку від реалізації суспільної послуги на основі концесії, припадає на 1 гривню нарахованої амортизації.

Зазначенні показники дозволяють в повній мірі оцінити кожен складову собівартості суспільної послуги, що реалізується на основі концесії. Їх застосування на практиці буде ефективним в контексті здійснення їх порівняння між різними звітними періодами. Зауважимо, що еталонного показника, щодо значення вказаних показників існувати не може, адже кожен договір державно-приватного партнерства, що реалізується в формі концесії, матиме принципові відмінності, які не дозволяють сформулювати єдині властивості концесійної діяльності.

Факторний аналіз собівартості суспільної послуги та окремих показників ефективності концесійної діяльності.

Результативним етапом формування аналітичного забезпечення управління собівартістю суспільної послуги, що реалізується на основі концесії, є побудова факторних моделей за зазначеними аналітичними показниками. Питання розвитку факторів впливу на собівартість суспільної послуги представлена вище. Що стосується факторних моделей до запропонованих аналітичних показників, то враховуючи особливості їх розрахунку та потреба в них для прийняття управлінських рішень, пропонуємо наступну структуру факторів (табл. 3).

Інформаційне забезпечення виділений факторів залежить від організації аналітичного обліку та внутрішньої управлінської звітності. В окремих випадках розрахунки бухгалтерії щодо нарахування рентних

платежів. Для цілей економічного аналізу можуть формувати внутрішні звіти про доходи від реалізації суспільної послуги на основі концесії та отриманні прибутки. Для збільшення кількості факторів можуть бути використанні договори. Для збільшення факторів за концесійними платежами можуть бути використанні концесійний договір та додаткові угоди. При формуванні висновків за факторами зовнішнього середовища, аналітики можуть використовувати нормативно-правові акти, статичні дані, аналітичні записки міжнародних організацій, органів виконавчої влади та інші.

Таблиця 3.

Система факторів впливу на аналітичні показники щодо собівартості суспільної послуги на основі концесії

Показник	Фактори
<i>1</i>	<i>2</i>
Рентні платежі	
Рентовіддача	Рентні платежі: - обсяги використаних природних ресурсів; - форма нарахування рентного платежу. Дохід від реалізації суспільної послуги: - види послуг; - ціна за послугу; - обсяг послуг.
Рентомісткість	Собівартість суспільної послуги: - фактори наведенні вище.
Рентаельність ренти	Прибуток: - доходи від реалізації суспільної послуги (розкладаються на фактори, які представлені в при аналізі рентовіддачі); - витрати концесійної діяльності (фактори подібні до моделі факторних моделей собівартості)
Концесійні платежі	
Концесієвіддача	Концесійний платіж: - методи нарахування концесійного платежу Доходи від реалізації суспільної послуги: - ідентичні, що й при факторній моделі рентовіддачі
Концесіємісткість	Собівартість суспільної послуги: - фактори наведенні вище.
Рентабельність концесії	Прибуток: - ідентичні, що й при рентабельності ренти
Амортизація	
Амортизаційна віддача	Амортизація: - вартість введених в експлуатацію основних засобів; - зміна методів нарахування амортизації; - вартість отриманих в концесію необоротних активів; - межа віднесення об'єктів до основних засобів та інших необоротних матеріальних активів; - вартість власних необоротних активів; - вартість капітальних витрат на модернізацію введених в експлуатацію об'єктів необоротних активів, які отриманні в концесію. Доходи від реалізації суспільної послуги: - ідентичні, що й при факторній моделі рентовіддачі
Рентабельність амортизації	Прибуток: - ідентичні, що й при рентабельності ренти

Висновки. Таким чином, нами розроблено методичне забезпечення економічного аналізу собівартості суспільної послуги, що реалізується на основі концесії. Авторська розробка передбачає сукупність нових аналітичних показників, які дозволяють оцінити собівартість в загалом та за її окремими специфічними складовими.

Список використаної літератури.

1. Когут У.І. Удосконалення аналізу витрат машинобудівного підприємства: [електронний ресурс] / У.І. Когут. – Режим доступу: http://vlp.com.ua/files/14_28.pdf.
2. Кузнецова С. О. Методичні аспекти проведення аналізу виробничих витрат підприємства в системі управління: [електронний ресурс] / С.О.Кузнецова. – Режим доступу: [http://zt.knteu.kiev.ua/files/2014/2\(73\)/uazt_2014_2_16.pdf](http://zt.knteu.kiev.ua/files/2014/2(73)/uazt_2014_2_16.pdf)

3. Лісгоспи Житомирщини перерахували в місцеві бюджети 40 мільйонів гривень: [електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zt-lis.gov.ua/pres-sluzhba/novina/article/lisgospi-zhitomirshchini-pererakhuvani-v-miscevi-bjudzheti-40-milioniv-griven.html>.
4. Максименко Д.В. Аналіз витрат підприємства на виробництво продукції: [електронний ресурс] / Д.В.Максименко, Т.М.Перевузіт. – Режим доступу: <http://dspace.msu.edu.ua:8080/bitstream/123456789/2662/1/n23-204-209.pdf>
5. Осадча Т.С. Бухгалтерський облік та аналіз ренти: теорія і методологія : [дис. докт. ек. наук] / Т.С.Осадча. – Житомир: ЖДТУ, 2016. – 406 с.
6. Реалізація деревини на аукціонних торгах: [електронний ресурс] / Державне агентство лісових ресурсів України. – Режим доступу: http://dklg.kmu.gov.ua/forest/control/uk/publish/article?art_id=188269&cat_id=32888
7. Топоркова О.А. Основні аспекти аналізу й оцінки рівня витрат: [електронний ресурс] / О.А.Топоркова. – Режим доступу: <http://eadnurt.diit.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/3560/1/19.pdf>

References.

1. Kogut, U.I. (2008), "Improvement of cost analysis of machine-building enterprise", available at: http://vlp.com.ua/files/14_28.pdf (Accessed 15 July 2018).
2. Kuznecova, S.O. (2014), "Methodical aspects of the analysis of production costs of the enterprise in the management system", available at: [http://zt.knteu.kiev.ua/files/2014/2\(73\)/uazt_2014_2_16.pdf](http://zt.knteu.kiev.ua/files/2014/2(73)/uazt_2014_2_16.pdf) (Accessed 15 July 2018).
3. Press office of ZHOULMH (2017), "Forestry enterprises of Zhytomyr region have transferred UAH 40 million to local budgets", available at: <http://zt-lis.gov.ua/pres-sluzhba/novina/article/lisgospi-zhitomirshchini-pererakhuvani-v-miscevi-bjudzheti-40-milioniv-griven.html> (Accessed 15 July 2018).
4. Maksymenko, D.V. and Pervuznyk, T.M. (2017), "Analysis of the enterprise costs of production", *Naukovyj visnyk Mukachivskoho derzhavnoho universytetu. Ekonomichni nauky*, vol. 23 (18), pp. 204-209, available at: <http://dspace.msu.edu.ua:8080/bitstream/123456789/2662/1/n23-204-209.pdf> (Accessed 15 July 2018).
5. Osadcha, T.S. (2016), "Accounting and rent analysis: theory and methodology", Abstract of Ph.D. dissertation, Economy, ZhDTU, Zhytomyr, Ukraine.
6. State Agency of Forest Resources of Ukraine (2018), "Auction of timber at auction", available at: http://dklg.kmu.gov.ua/forest/control/uk/publish/article?art_id=188269&cat_id=32888 (Accessed 15 July 2018).
7. Toporkova, O.A. (2012), "Basic aspects of cost analysis and evaluation", available at: <http://eadnurt.diit.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/3560/1/19.pdf> (Accessed 15 July 2018).

Стаття надійшла до редакції 20.08.2018 р.