

Оцінка основних засобів електроенергетичних підприємств-операторів системи розподілу за умов повоєнної відбудови України

Стаття присвячена оцінці основних засобів електроенергетичних підприємств-операторів системи розподілу за умов повоєнної відбудови України. Акцентовано увагу на напрямках критики концепції історичних витрат. Приділено значну увагу перевагам та недолікам підходів дослідників до оцінок активів за справедливою вартістю та оцінок активів за собівартістю. Виділено переваги та недоліки застосування справедливої вартості під час прийняття управлінських рішень. Розглянуто галузеві особливості оцінки з метою формування інвестиційних проєктів в оновлення основних засобів електроенергетичних підприємств-операторів системи розподілу та розвиток системи розподілу. Більшість електроенергетичних підприємств-операторів системи розподілу обирають модель переоцінок для класів основних засобів та проводять дооцінки основних засобів. Досліджено алгоритм визначення бази оцінки активів з метою переходу на стимулююче регулювання (RAB-регулювання). З'ясовано, що базою оцінки активів може бути ринкова вартість або залишкова вартість заміщення (відтворення). Встановлено доцільність застосування в електроенергетичних підприємствах-операторах системи розподілу концепції оцінки зменшення корисності активів. Запропоновано методику тестування на зменшення корисності об'єктів основних засобів електроенергетичних підприємств-операторів системи розподілу, за допомогою якої внутрішні користувачі прийматимуть рішення щодо подальшої їх безпечної експлуатації та необхідності пошуку джерел інвестування у відновлення розподільчих мереж.

Ключові слова: оцінка основних засобів; оцінка за історичними витратами; справедлива вартість; зменшення корисності активів.

Актуальність теми. Дослідження облікового процесу електроенергетичних підприємств-операторів системи розподілу (далі – ОСР) вимагає врахування подій, які відбуваються у зовнішньому середовищі в умовах гібридної війни, що відбувається в епоху ноосфери. Оцінка в бухгалтерському обліку широко розглянута в науковій літературі на рівні докторських та кандидатських дисертацій, монографій та наукових статей. Переважна більшість авторів розглядає оцінку як елемент методу бухгалтерського обліку і спосіб грошового вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку. Необхідність відновлення системи розподілу від наслідків військової агресії, переорієнтація діяльності ОСР на рейки інституційної економіки вимагатиме відповідного оновлення системи бухгалтерського обліку та відповідного перегляду підходів до оцінки основних засобів у бухгалтерському обліку ОСР.

Аналіз останніх досліджень та публікацій, на які спирається автор. Наукова проблема оцінки основних засобів у бухгалтерському обліку є актуальною, про що свідчать опубліковані роботи таких вітчизняних економістів: Л.Городянської, Т.Єфіменко, Ф.Легенчука, Л.Ловінської, Н.Малюги, І.Супрунної та ін. Результати їх досліджень мають велике значення для розвитку теорії та практики бухгалтерського обліку. Незважаючи на це, питання оцінки основних засобів електроенергетичних підприємств-операторів системи розподілу за умов повоєнної відбудови України залишається не вирішеним.

Метою статті є дослідження особливостей оцінки основних засобів у бухгалтерському обліку електроенергетичних підприємств-операторів системи розподілу за умов повоєнної відбудови України.

Викладення основного матеріалу. Перші згадки про оцінку належать до часів існування Стародавнього Риму. Оцінка за історичною собівартістю вважалася основним, хоча і не єдиним видом оцінки в бухгалтерському обліку його виникнення. Це підтверджується трактатом Луки Пачолі, який разом з історичною оцінкою пропонував проставляти ціни, що збільшували прибуток.

Практичне використання оцінки за історичною собівартістю має переваги, які полягають у її достовірності у випадках змін у зовнішньому до системи бухгалтерського обліку середовищі. Але, незважаючи на переваги, оцінка за історичною собівартістю залишається об'єктом критики як з боку науковців, так і практиків. Основні напрями критики концепції історичних витрат проаналізовані у роботі С.Ф. Легенчука [1, с. 150–151] (табл. 1).

Проблеми визначення оцінки стали бурхливо розвиватися в XIX–XX ст. разом із розвитком шкіл бухгалтерського обліку у різних країнах. Представники італійської наукової школи Дж.Кріппа, Ф.Беста, Р.П. Коффі визначали оцінку як головний чинник обліку та вважали за необхідність її проведення за поточними ринковими цінами. Науковець німецької школи І.Шер запропонував проводити оцінку за

поточними ринковими цінами та підхід щодо найменшої з двох оцінок: собівартості та продажної ціни; І.Каверо запропонував класифікацію оцінок за видами: покупна (фактична) ціна, покупна ціна на день складання балансу, продажна ціна у разі ліквідації, звичайна продажна ціна, мінімальна ціна (або ціна придбання, або ціна продажу). Представники англо-американської науки А.Літтон, Р. де Рувер, Б.Ямей розробили принципи інвентарної (переоціненої) оцінки та балансового методу [2, с. 188].

Таблиця 1

Основні напрями критики концепції історичних витрат

Недолік концепції	Деталізація недоліку концепції
Зміна цін недостовірно відображає зміну прибутку підприємства та вартість його активів	До основних передумов, які формують цей недолік, належать: існування часового лагу між моментом здійснення витрат на отримання активу та моментом взаємозв'язку цих витрат з одержаним доходом; неможливо застосувати вартість грошей у часі; технологічні зміни, які визначають вартість активів не можуть бути оцінені; не можуть бути оцінені події зовнішнього середовища
Вартість активів не відображає витрат, здійснених на його одержання	Має найбільш суттєве значення для підприємств, які створюють інтелектуальні активи, які володіють унікальними особливостями, формування яких не пов'язано з величиною витрат, необхідних для їх створення. Природа інтелектуальних активів таких підприємств є такою, що витрати, які необхідно здійснити на їх створення, можуть суттєво відрізнитися від їх цінності, і тому історична вартість як оцінка цих активів не відповідає їх економічній сутності
Суперечність із принципом обачності	У випадку коли історична вартість активу буде вищою за ринкову чи іншу оцінку, її потрібно буде використати в бухгалтерському обліку для таких активів
Невідповідність релігійним канонам країн зони поширення ісламу	Незважаючи на загальноприйнятність концепції історичної вартості, її поширення не досягло всесвітніх масштабів, оскільки її використання обмежується релігійними особливостями країн зони поширення ісламу

Джерело: узагальнено автором на основі [1]

Співвідношення між оцінками за собівартістю та оцінками за справедливою вартістю є предметом дискусій науковців. Вчені Е.Хендріксен та М. Ван Бреда розподілили усіх дослідників оцінок активів на «футуралістів» та «істориків». Перші обирають оцінки за поточними витратами, які дають можливість винайти перспективи діяльності компанії. Другі надають перевагу оцінкам за собівартістю, оскільки такі оцінки більш переконливо показують минуле підприємства. «Футуралісти» в основу оцінок покладають баланс, оскільки вважають, що значення прибутку залежить від ефективності компанії. «Історики» основою вважають оцінку прибутковості, баланс для них – це звичайний регістр залишків по рахунках, який переноситься на майбутній період [3, с. 193].

Прихильники моделі оцінки основних засобів за історичною собівартістю вважають такий підхід більш надійним та об'єктивним, оскільки оцінка за собівартістю може бути перевірена та документально підтверджена; є найбільш достовірною; забезпечує дотримання принципу відповідності доходів і витрат; є зрозумілою і зручною; в її основу покладено оцінку, яка враховує:

- ціну придбання, включаючи податки на придбання, які не відшкодовуються, та імпорتنі мита після вирахування торговельних та цінових знижок;

- будь-які інші витрати, які пов'язані безпосередньо з доставкою об'єкта до місця призначення та доведення його до стану, придатного для експлуатації у спосіб, який встановлений управлінським персоналом;

- первісну попередню оцінку витрат на знесення об'єкта, його переміщення та відновлення земельної ділянки, на якій він був розташований, зобов'язання, які виникають у підприємства під час придбання цього об'єкта або під час його використання протягом періоду, мета яких відрізняється від основної діяльності протягом цього періоду.

Відповідно оцінка за справедливою вартістю вважається цими дослідниками суб'єктивною, оскільки на її визначення впливає ринкова ціна, яка залежить від наявності активного ринку, коригування ринкової ціни, на які впливають різні фактори залежно від обраної методики.

Інші вчені доводять, що оцінка за фактичною собівартістю може відрізнитися залежно від впливу факторів, пов'язаних з витратами на доставку активу до місця розташування та приведення його в стан,

необхідний для експлуатації, та є суб'єктивною для кожного окремого суб'єкта господарювання. Справедлива ж вартість не залежить від специфіки конкретної організації та її метою є визначення такої оцінки об'єкта обліку, яка найбільш вірогідно відображає його цінність. Відповідно оцінка за справедливою вартістю розглядається як об'єктивна.

Вибір моделі обліку оцінки після визнання основних засобів впливає на якість інформації, що формується в системі бухгалтерського обліку і відповідно впливає на управлінські рішення, що приймаються на їх основі. В таблиці 2 наведено переваги та недоліки застосування справедливої вартості для прийняття управлінських рішень.

Таблиця 2

Переваги та недоліки застосування справедливої вартості під час прийняття управлінських рішень

Переваги	Недоліки
Справедлива вартість є чинником інвестиційної привабливості	Справедлива вартість є комбінацією різних способів оцінок
Справедлива вартість ефективна для оцінки майбутніх грошових потоків	Необхідність наявності активного ринку. За його відсутності вважається умовною
Справедлива вартість – це поточна вартість	З плином часу показники, розраховані за справедливою вартістю, будуть неактуальними

Джерело: узагальнено автором за даними [3–6]

Незважаючи на недоліки, притаманні оцінкам за справедливою вартістю, на нашу думку, модель переоцінки є більш привабливою в контексті прийняття управлінських рішень, оскільки дозволяє отримати релевантну інформацію для внутрішніх користувачів про поточну вартість основних засобів для оцінки майбутніх грошових потоків та розрахунку необхідних інвестицій у розподільчі мережі.

В Україні довоєнний етап розвитку оцінки в бухгалтерському обліку характеризувався все більшим поширенням поточних оцінок об'єктів за справедливою вартістю. Це пов'язано з впливом на Україну міжнародних доктрин бухгалтерського обліку (GAAP US, IAS/IFRS), в яких імплементовано можливість застосування різних баз оцінки для формування фінансової звітності. Згідно з п. 118 МСБО 1 «Подання фінансових звітів» «суб'єкт господарювання повинен інформувати користувачів про основу (або основи) оцінки, застосовані у фінансовій звітності (наприклад, історична собівартість, поточна вартість, чиста вартість реалізації, справедлива вартість або сума очікуваного відшкодування), оскільки основа, за якою суб'єкт господарювання складає фінансову звітність, значно впливає на здійснюваний користувачами аналіз» [7].

В електроенергетиці перевірка реальної вартості наявних об'єктів розподільчих мереж, їх фактичного технічного стану, виявлення об'єктів, які частково або повністю втратили свою первісну вартість, необхідна з метою формування інвестиційних проектів в оновлення основних засобів та розвиток системи розподілу.

Оцінка поточної вартості основних засобів визначається відповідними МСБО. Необхідно брати до уваги вимоги МСБО 16 «Основні засоби», які стосуються вибору моделі оцінки, оскільки основні засоби мають значну частку в активах ОСР України.

Згідно з МСБО 16 «Основні засоби» суб'єкт господарювання може обрати в обліковій політиці модель собівартості або модель переоцінки для класів основних засобів [8]. Аналіз облікових політик та фінансової звітності ОСР показує, що більшість з них обирають модель переоцінок для класів основних засобів та проводять дооцінки основних засобів. При цьому в переважній більшості випадків у підприємств не визначені вимоги щодо періодичності таких дооцінок (уцінок).

Під час оцінки справедливої вартості конкретного активу необхідно враховувати вимоги МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості». ОСР мають обрати підставу для оцінки вартості об'єктів розподільчих мереж або спромогу генерувати економічні вигоди шляхом найвигіднішого та найкращого використання активу, або шляхом продажу цього об'єкта іншому учасникові ринку, який буде використовувати його найкраще та найвигідніше.

Переоцінка активів ОСР необхідна з метою визначення їх регуляторної бази під час переходу на стимулююче регулювання (РАВ-регулювання) та визначається відповідною методикою, затвердженою Фондом державного майна України [9]. Алгоритм визначення бази оцінки згідно з методикою Фонду держмайна наведено на рисунку 1.



Джерело: узагальнено автором за даними [9]

Рис. 1. Алгоритм оцінки активів ОСР відповідно до методики Фонду державного майна України

База оцінки активів згідно з методикою Фонду державного майна України визначається як ринкова вартість або залишкова вартість заміщення (відтворення). Активи є неспеціалізованими, оскільки вони доволі поширені на ринку подібного майна і тому оцінюються за їх ринковою вартістю, крім нерухомого майна. Активи, незалежно від того, чи є вони спеціалізованим або неспеціалізованим майном, що належать до нерухомого майна, та інші активи, які є спеціалізованим майном, що не представлені широко на ринку, оцінюються за їх залишковою вартістю заміщення (відтворення) [9].

Воєнні дії, анексовані території впливають на відносини власності та відповідно оцінку основних засобів та інших активів. У цих умовах доречним стає питання оцінки зменшення корисності активів. Перші факти зменшення корисності активів у воєнній Україні пов'язані з тимчасовою окупацією окремих територій Донецької та Луганської областей та анексії Криму на вітчизняних підприємствах, структурні підрозділи яких залишилися на цих територіях і на яких було припинено управління. Наприклад, все націоналізоване майно компанії «DTEK ENERGY B.V.», що перебуває на окупованій частині Донецької та Луганської областей і в анексованому Криму, враховується до складу активів цієї компанії, що засвідчується опублікованим неаудованим звітом про консолідовані фінансові результати за 6 місяців 2018 р. Однак, як зазначається в Аудиторському висновку щодо фінансової звітності ПАТ «ДТЕК КРИМЕНЕРГО» від 20 березня 2017 р., на вартість необоротних активів, які розташовані на тимчасово окупованій території України, в 2015 р. був нарахований 100 % резерв знецінення, керуючись принципом обачності та МСФЗ 36 «Зменшення корисності активів». Як наслідок, на 31.12.2016 р. чисті активи ПАТ «ДТЕК КРИМЕНЕРГО» становили від'ємне значення – -1025951 тис. грн. Відповідно для тих активів компанії «DTEK ENERGY B.V.», які залишилися на окупованій частині Донецької та Луганської областей і в анексованому Криму, вартість коригується на основі врахування рівня зменшення їх корисності [10, с. 125].

В умовах повоєнної відбудови України ОСР доцільно провести тестування на зменшення корисності розподільчих мереж за вказаною методикою на рисунку 2.

ОСР край важливо виконати тестування активів на зменшення корисності в умовах подолання наслідків збройної агресії росії щодо таких об'єктів:

1. Розподільчі мережі, розташовані на території, на яких ведуться (велися) бойові дії;
2. Тимчасово окуповані російською федерацією території України;
 - 2.1. Розподільчі мережі, розташовані на території можливих бойових дій;
 - 2.1.1. Земельні ділянки, на яких розташовані розподільчі мережі, які будуть визнані непридатними для використання у зв'язку з потенційною загрозою їх забруднення вибухонебезпечними предметами;
 - 2.1.2. Нерухомість, яку визнано зруйнованою або пошкодженою;
 - 2.2. Розподільчі мережі, розташовані на території активних бойових дій;
3. Розподільчі мережі, які перебувають на консервації.

В умовах воєнних дій та повоєнної відбудови України ОСР необхідно враховувати принцип обачності, згідно з яким методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, мають запобігати завищенню оцінки активів і доходів підприємства та недооцінці зобов'язань і витрат.



Джерело: розроблено автором

Рис. 2. Модель тестування зменшення корисності розподільчих мереж згідно з МСФЗ 38

Висновки та перспективи подальших досліджень. Отримані розрахункові дані про втрати від зменшення корисності. Внутрішні користувачі ОСР прийматимуть рішення щодо подальшої їх безпечної експлуатації та необхідності пошуку джерел інвестування в відновлення розподільчих мереж.

Список використаної літератури:

1. *Легенчук С.Ф.* Історичні аспекти розвитку бухгалтерського обліку в Україні та світі : монографія / С.Ф. Легенчук. – Beau Bassin : GlobeEdit, 2020. – 212 с.
2. *Шинкаренко А.В.* Оцінка в бухгалтерському обліку: історичний аспект та сучасність / А.В. Шинкаренко // Вісник ОНУ ім. І.І. Мечнікова. – 2018. – Т. 23, Вип. 8. – С. 187–191.
3. *Цебень Р.Л.* Підходи до переоцінки основних засобів електроенергетичних підприємств-операторів системи розподілу / Р.Л. Цебень // Розвиток системи обліку, аналізу, аудиту та оподаткування в Україні: теорія, методологія, організація : збірник тез доповідей учасників XXI Всеукраїнської науково-практичної конференції. – Київ, 2023. – С. 192–196.
4. *Корягін М.В.* Оцінювання вартості підприємства в системі бухгалтерського обліку : монографія / М.В. Корягін. – Львів : ТОВ «НВП «Інтерсервіс», 2012. – 261 с.
5. *Голов С.Ф.* Облік сільськогосподарських активів за справедливою вартістю: проти течії / С.Ф. Голов // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 11. – С. 87–90.
6. *Ловінська Л.Г.* Оцінка в бухгалтерському обліку : монографія / Л.Г. Ловінська. – К. : КНЕУ, 2006. – 256 с.
7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1). Подання фінансової звітності / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013.
8. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 (МСБО 16). Основні засоби / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014#Text.
9. Про затвердження Методики оцінки активів суб'єктів природних монополій, суб'єктів господарювання на суміжних ринках у сфері комбінованого виробництва електричної та теплової енергії : Наказ Фонду державного майна України від 12.03.2013 року № 293 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0522-13#Text>.

10. Легенчук С.Ф. Розвиток бухгалтерського обліку в умовах проведення воєнних дій: історичний аналіз / С.Ф. Легенчук, Д.О. Грицишин // Вісник ЖДТУ. – 2019. – № 2. – С. 121–127.

References:

1. Lehenchuk, S.F. (2020), *Istorychni aspekty rozvytku bukhhalterskoho obliku v Ukraini ta sviti*, monohrafiia, GlobeEdit, Beau Bassin, 212 p.
2. Shynkarenko, A.V. (2018), «Otsinka v bukhhalterskomu obliku: istorychnyi aspekt ta suchasnist», *Visnyk ONU im. I.I. Mechnikova*, Vol. 23, Issue 8, pp. 187–191.
3. Tseben, R.L. (2023), «Pidkhody do pereotsinky osnovnykh zasobiv elektroenerhetychnykh pidpriemstv-operatoriv systemy rozpodilu», *Rozvytok systemy obliku, analizu, audytu ta opodatkovannia v Ukraini: teoriia, metodolohiia, orhanizatsiia*, zbirnyk tez dopovidei uchasnykiv XXI Vseukrainskoi naukovo-praktychnoi konferentsii, Kyiv, pp. 192–196.
4. Koriahin, M.V. (2012), *Otsiniuvannia vartosti pidpriemstva v systemi bukhhalterskoho obliku*, monohrafiia, Koriahin, TOV «NVP «Interservis», Lviv, 261 p.
5. Holov, S.F. (2006), «Oblik silskohospodarskykh aktyviv za spravedyvoiu vartistiu: proty tekhii», *Oblik i finansy APK*, No. 11, pp. 87–90.
6. Lovinska, L.H. (2006), *Otsinka v bukhhalterskomu obliku*, monohrafiia, KNEU, K., 256 p.
7. Verkhovna Rada Ukrainy, *Mizhnarodnyi standart bukhhalterskoho obliku 1 (MSBO 1). Podannia finansovoi zvitnosti*, [Online], available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013
8. Verkhovna Rada Ukrainy, *Mizhnarodnyi standart bukhhalterskoho obliku 16 (MSBO 16). Osnovni zasoby*, [Online], available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014#Text
9. Fond derzhavnogo maina Ukrainy (2013), *Pro zatverdzhennia Metodyky otsinky aktyviv subiektiv pryrodnykh monopolii, subiektiv hospodariuvannia na sumizhnykh rynkakh u sferi kombinovanoho vyrobnytstva elektrychnoi ta teplovoi enerhii*, Nakaz vid 12.03.2013 No. 293, [Online], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0522-13#Text>
10. Lehenchuk, S.F. and Hrytsyshen, D.O. (2019), «Rozvytok bukhhalterskoho obliku v umovakh provedennia voiennykh dii: istorychnyi analiz», *Visnyk ZhDTU*, No. 2, pp. 121–127.

Цебенъ Руслан Людвікович – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку, аудиту та оподаткування Хмельницького національного університету.

<https://orcid.org/0000-0003-4202-9779>.

Наукові інтереси:

– система обліку і контролю в електроенергетичних підприємствах-операторах системи розподілу.

Tseben R.L.

Evaluation of fixed assets of electric power enterprises-operators of the distribution system under the conditions of the post-war reconstruction of Ukraine

The article is devoted to the assessment of the fixed assets of electric power companies-operators of the distribution system under the conditions of the post-war reconstruction of Ukraine. Attention is focused on areas of criticism of the concept of historical costs. Considerable attention has been paid to the advantages and disadvantages of the approaches of researchers to fair value asset valuations and cost asset valuations. The advantages and disadvantages of using fair value when making management decisions are highlighted. The sectoral features of the assessment were considered for the purpose of forming investment projects in the renewal of fixed assets of electric power enterprises-operators of the distribution system and the development of the distribution system. The majority of electric power enterprises-operators of the distribution system choose a revaluation model for classes of fixed assets and carry out revaluations of fixed assets. The algorithm for determining the asset valuation base with the aim of transitioning to stimulating regulation (RAB-regulation) was studied. It was found that the basis of asset valuation can be the market value or the residual value of replacement (reproduction). The expediency of applying the concept of asset impairment assessment in electric power enterprises-operators of the distribution system has been established. A method of testing for the reduction of utility of fixed assets of electric power companies-operators of the distribution system is proposed, with the help of which internal users will make decisions regarding their further safe operation and the need to find sources of investment in the restoration of distribution networks

Keywords: evaluation of fixed assets; valuation based on historical costs; fair value; impairment of assets.

Стаття надійшла до редакції 10.10.2023.