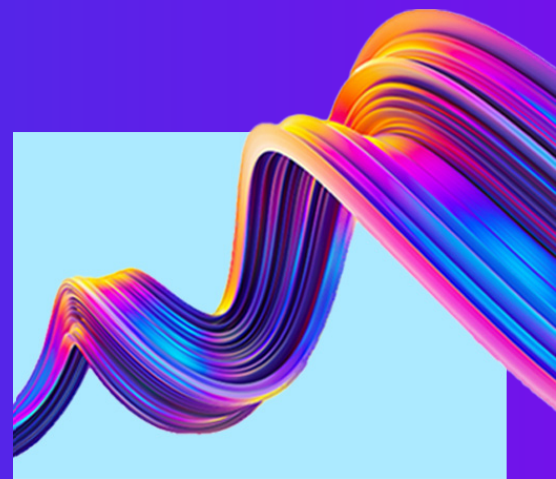


# Облік та фінансова звітність підприємств під час війни

## Зменшення корисності орендованих активів



Наслідки військового вторгнення Росії на територію України охопили всі сфери життя та суттєво вплинули на бізнес. Ситуація розвивається швидко та іноді не передбачувано – керівництву компаній необхідно постійно оцінювати вплив ситуації на бізнес для подальшого складання достовірної фінансової звітності та прийняття правильних та своєчасних управлінських рішень.

Аби тримати вас в курсі про найактуальніші облікові та звітні питання, які постають зараз перед бізнесом, експерти відділу надання послуг з питань бухгалтерських методологій KPMG в Україні підготували серію публікацій щодо **обліку та фінансової звітності підприємств під час війни**.

Зовнішні несприятливі події – стихійні лиха, війна або пандемія – можуть спричинити економічну невизначеність та мати негативний вплив на компанії, які зазвичай орендують активи для використання у своїй діяльності. Серед таких компаній, наприклад:



ритейлери та роздрібні торговці, які орендують торгові приміщення і склади

транспортні компанії, що орендують автотранспорт, літаки, кораблі та рухомий склад



агрокомпанії, які орендують сільськогосподарську техніку

Активи з права користування, що виникають в обліку орендарів, підлягають перевірці на знецінення у відповідності до вимог МСБО 36 «Зменшення корисності активів». Хоча перевірка на зменшення корисності активів з права користування схожа на перевірку на зменшення корисності інших нефінансових активів, компанії слід застосовувати додаткові судження.

Орендодавці зазвичай застосовують вимоги МСФЗ 9 «Фінансові інструменти» для перевірки дебіторської заборгованості за орендою на предмет знецінення.

## Міркування щодо зменшення корисності для орендарів

### Актив з права користування

Принципи та процедури МСБО 36 «Зменшення корисності активів», які застосовуються до зменшення корисності інших нефінансових активів, однаково застосовуються до активів з права користування (читайте у публікації [«Необоротні активи – виклики, пов'язані з тестом на знецінення»](#)).

Вимоги МСБО 36 по можливості застосовуються до кожного нефінансового активу окремо. Проте актив зазвичай не тестується на знецінення окремо, якщо він генерує грошові потоки лише у поєднанні з іншими активами у складі більшої одиниці, що генерує грошові кошти (ОГГК).

Активи з права користування так само здебільшого генерують грошові потоки лише у поєднанні з іншими активами у складі більшої ОГГК. Відповідно, перевірка таких активів на знецінення проводиться лише тоді, коли є ознаки зменшення їх корисності як того вимагає МСБО 36 (читайте у публікації [«Необоротні активи – ознаки зменшення їх корисності»](#)).

Активи з права користування, які самостійно генерують незалежні грошові потоки, – наприклад, активи з права користування, що відповідають визначенню інвестиційної нерухомості і оцінюються за первісною вартістю, тестуються на знецінення окремо. Активи з права користування, які відповідають визначенню інвестиційної нерухомості та оцінюються за справедливою вартістю, взагалі виключені зі сфери застосування МСБО 36, оскільки зменшення корисності таких активів буде відображено через зміну їх вартості.

### Орендне зобов'язання – врахування при тестуванні на знецінення

Якщо у складі ОГГК є актив з права користування та орендне зобов'язання, то при визначенні вартості очікуваного відшкодування ОГГК компанія має оцінити, чи прийматиме на себе потенційний покупець відповідне зобов'язання з оренди при вибутті ОГГК.

Висновок залежатиме від конкретних фактів та обставин, включаючи, але не обмежуючись тим, чи є ця ОГГК юридичною особою, і якими є умови договору, наприклад, чи існують обмеження на передачу цієї оренди.

У випадку, якщо очікується, що при вибутті ОГГК потенційний покупець візьме на себе зобов'язання по оренді, тоді:

- ✓ при визначенні вартості очікуваного відшкодування ОГГК як вартості при використанні, компанія вираховує балансову вартість орендного зобов'язання як з балансової вартості ОГГК, так і із визначеної суми вартості при використанні активу;
- ✓ при визначенні вартості очікуваного відшкодування ОГГК як справедливої вартості за вирахуванням витрат на вибуття, компанія вираховує балансову вартість орендного зобов'язання лише з балансової вартості ОГГК, оскільки орендне зобов'язання по суті вже відображено в справедливій вартості ОГГК.

Якщо вважається, що потенційний покупець не взяв би на себе зобов'язання з оренди, тоді компанія виключає зобов'язання з оренди із балансової вартості ОГГК і, щоб досягти аналогічного порівняння, виключає орендні платежі з дисконтованих грошових потоків, які використовуються для обрахунку вартості при використанні ОГГК. Аналогічно, справедлива вартість ОГГК за вирахуванням витрат на вибуття виключатиме зобов'язання з оренди.

### Договори оренди, щодо яких орендар застосовує звільнення від визнання

Відповідно до вимог МСФЗ 16 «Оренда», орендар може вирішити не визнавати активи з права користування та відповідні орендні зобов'язання стосовно деяких договорів оренди, зокрема, короткострокової оренди та оренди, в якій базовий актив є малоцінним. Для таких договорів оренди орендар включатиме майбутні орендні платежі до прогнозів грошових потоків під час розрахунку суми очікуваного відшкодування ОГГК.

## Міркування щодо зменшення корисності для орендодавців

При проведенні тесту на знецінення для договорів операційної оренди орендодавець включатиме вартість базового орендованого активу до балансової вартості ОГГК та застосовуватиме відповідні вимоги МСБО 36. Крім того, орендодавець включає майбутні очікувані грошові потоки за орендою в свої прогнози руху грошових коштів. Компанія застосовуватиме вимоги МСФЗ 9 для перевірки дебіторської заборгованості з операційної оренди на предмет знецінення.

Для перевірки дебіторської заборгованості за фінансовою орендою на предмет знецінення орендодавець зазвичай керується відповідними вимогами МСФЗ 9.

## Розкриття

Вимоги до розкриття МСБО 36, які застосовуються до зменшення корисності інших нефінансових активів, однаково застосовуються до активів з права користування (читайте у публікації [«Необоротні активи – виклики, пов'язані з тестом на знецінення»](#)).

## Резюме для керівництва



01

Оцінити, чи існують будь-які ознаки зменшення корисності для ОГГК, до яких відноситься актив з права користування або для самого активу з права користування, якщо він оцінюється окремо



02

Провести тестування на знецінення активу з права користування або ж ОГГК, до якої входить актив, у відповідності до вимог МСБО 36



03

Переконатися у повноті та достатності розкритої у фінансовій звітності інформації щодо чутливості, ключових припущень і основних джерел невизначеності оцінок

**Якщо у вас виникли питання, пов'язані з обліком та звітністю в умовах воєнного часу, будь ласка, звертайтеся до нас.**



**Ольга Куліна**

Менеджерка, послуги з питань бухгалтерських методологій KPMG в Україні

okulina@kpmg.ua  
+380 95 288 4275



**Ольга Король**

Менеджерка, послуги з питань бухгалтерських методологій KPMG в Україні

okorol@kpmg.ua  
+380 50 329 0651



kpmg.ua

Не допускається надання аудиторським клієнтам KPMG та їхнім афілійованим або пов'язаним особам деяких або всіх описаних у цьому документі послуг.

Інформація, що подана у цій публікації, носить загальний характер і не може вважатися тлумаченнями або роз'ясненнями (або висловленням думки щодо тлумачення або роз'яснення) відповідних застосованих МСФЗ, стандартів аудиту та/або вимог законодавства.

Вона не висвітлює стан справ будь-якого окремого підприємства або фізичної особи. Незважаючи на те, що ми намагаємося подавати точну і своєчасну інформацію, ми не гарантуємо, що ця інформація є правильною на дату її отримання або буде достовірною у майбутньому. Ніхто не повинен діяти і покладатися на таку інформацію без відповідної професійної консультації, наданої виключно після детального вивчення стану справ кожного окремого суб'єкта у кожному окремому випадку.

© 2022 ТОВ «КПМГ-Україна», компанія, зареєстрована згідно із законодавством України, член глобальної організації незалежних фірм KPMG, що входять до KPMG International Limited, приватної англійської компанії з відповідальністю, обмеженою гарантіями своїх учасників. Усі права застережені.

Назва KPMG та логотип KPMG є зареєстрованими торговими марками або товарними марками, що використовуються за ліцензією учасниками глобальної організації незалежних фірм KPMG.