

УДК 657.92

JEL M40

DOI: 10.32782/2786-8273/2024-7-5

Колісник О.П.

кандидат економічних наук, доцент,
завідувач кафедри обліку та консалтингу,
Державний податковий університет
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1755-5638>

Olena Kolisnyk
State Tax University

Шацков В.В.

аспірант,
Державний податковий університет
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-0699-0696>

Viktor Shatskov
State Tax University

ЗМЕНШЕННЯ КОРИСНОСТІ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВ СУСПІЛЬНОГО ІНТЕРЕСУ

IMPAIRMENT OF PROPERTY, PLANT AND EQUIPMENT OF PUBLIC INTEREST ENTITIES

Анотація. У статті досліджено порядок проведення процедури зменшення корисності основних засобів та розкриття цієї інформації в фінансовій звітності підприємствами суспільного інтересу. Розглянуто зовнішні та внутрішні ознаки зменшення корисності основних засобів. Побудований процес тестування на зменшення корисності основних засобів зі застосуванням вартості при використанні. Подано перелік інформації стосовно зменшення корисності основних засобів, яку потрібно розкривати в фінансовій звітності згідно з МСБО 36. Досліджено стан розкриття інформації про зменшення корисності основних засобів у фінансовій звітності підприємств суспільного інтересу, які здійснюють різні види діяльності: виділення одиниць, що генерують грошові кошти, визначення наявності ознак знецінення та тестування основних засобів на знецінення, вид оцінки, ставка дисконтування, втрати від знецінення основних засобів.

Ключові слова: основні засоби, зменшення корисності, підприємства суспільного інтересу, оцінка, фінансова звітність.

Abstract. Introduction. The current activities of enterprises are being severely impacted by the shifts in the economic and legal landscape stemming from the military aggression of the Russian Federation. Numerous companies have temporarily lost oversight of their assets and operations, leading to uncertainties regarding going concern. The potential for realizing economic benefits from remaining assets hinges on post-occupation conditions, which are difficult to forecast at this time. Stakeholders have expressed skepticism, as there is a lack of comprehensive and transparent impairment assessment procedures. Furthermore, the financial statements do not reflect impairments of property, plant, and equipment, primarily because the indicators of impairment have been fully triggered during the ongoing full-scale invasion. **Purpose.** The article is aimed at studying the procedure for impairment of property, plant and equipment and disclosure of this information in the financial statements of public interest entities, as dictated by IAS 36. **Methods.** A variety of general scientific methods were used, including the modeling method to create a process for testing impairment of property, plant, and equipment based on their value in use; statistical sampling and grouping methods to establish a sample of public interest entities for analyzing impairment disclosure in financial statements; and logical generalization methods for drawing conclusions from the research findings. **Results.** The study considers both external and internal indicators of impairment for property, plant, and equipment. A detailed testing process for impairment of property, plant and equipment with the application of value in use EBITDA and WACC is develops. The study presents a comprehensive list of the information regarding impairment that should be disclosed in financial statements, as dictated by IAS 36. **Conclusion.** The findings indicate that public interest entities often disclosure incomplete information about impairment of property, plant, and equipment in their financial statements, which undermines stakeholder trust.

Keywords: property, plant and equipment, impairment, public interest entity, measurement, financial statement.

Постановка проблеми. Починаючи з 24 лютого 2022 року, діяльність всіх підприємств зазнає значного негативного впливу змін у економічному і правовому середовищі через воєнну агресію Російської Федерації: багато компаній тимчасово втратила контроль над активами, діяльністю виробничих потужностей та немає впевненості в їх неушкодженості; отримання економічних вигід від використання вцілених активів буде мож-

ливим лише після деокупації, настання якої неможливо чітко спрогнозувати. Такі основні засоби потрібно відображати за даними бухгалтерського обліку з визнанням сум втрат від зменшення їх корисності. Стейкхолдери скептично налаштовані, якщо на теперішній момент не представлені комплексні та прозорі процедури оцінки на предмет знецінення, відсутня інформація в фінансовій звітності щодо зменшення корисності активів, оскільки

прояв більшості ознак повною мірою активізувався під час повномасштабного вторгнення. Але наразі немає нормативних вказівок щодо механізму знецінення основних засобів під час воєнного стану, тому підприємства суспільного інтересу повинні керуватися стандартними правилами, визначеними в МСБО 36, а також професійним судженням.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок в дослідження процедури зменшення корисності основних засобів зробили такі фахівці, як: Бондар М., Вовкотруб О., Волинець О., Кулик А., Овчарова Н., Ярош Ю., Яцунська О. та інші. Проте стан розкриття цієї інформації в фінансовій звітності підприємствами суспільного інтересу майже не досліджувався.

Метою статті є дослідження проведення процедури зменшення корисності основних засобів та розкриття цієї інформації в фінансовій звітності підприємствами суспільного інтересу.

Виклад основного матеріалу дослідження. Під час воєнного стану у багатьох підприємств суспільного інтересу є основні засоби, які перебувають на тимчасово окупованій території України. Такі основні засоби не відповідають базовому визначенню активів за МСФЗ, а саме, немає можливості їх контролювати та отримувати економічні вигоди. Але за листом МФУ № 31-11410-08-10/15462 [1], опублікованим ще до повномасштабного вторгнення, підприємства суспільного інтересу, які здійснюють облік та складають фінансову звітність за міжнародними стандартами, мають оцінити негативний вплив змін у економічному і правовому середовищі та визнати суми втрат від зменшення корисності таких основних засобів. Але за відсутністю нормативних вказівок щодо механізму знецінення основних засобів під час воєнного стану підприємства суспільного інтересу керуються стандартними правилами, визначеними в МСБО 36, які розглянемо надалі.

Всі підприємства суспільного інтересу за нормами МСБО 36 «Зменшення корисності активів» (IAS 36 «Impairment of Assets») [2] повинні хоча б один раз у кінці кожного фінансового року переглядати балансову вартість об'єкта на предмет зменшення її корисності. Знецінення основних засобів за правилами цього стандарту вимагає застосування професійних суджень у такому значному обсязі й так ретельно обґрунтованих, як не вимагає жоден інший МСФЗ. Підприємства суспільного інтересу самостійно встановлюють поріг суттєвості з метою зменшення корисності об'єктів основних засобів. При тестуванні об'єктів на зменшення корисності підприємствам суспільного інтересу знадобиться власне професійне судження стосовно показників зовнішніх та внутрішніх джерел інформації, які дають підставу вважати, що корисність активу зменшилася [3]. Перелік таких показників джерел інформації поданий у IAS 36 (рис. 1).

Прояв більшості ознак повною мірою активізувався під час воєнного стану та для досліджуваних підприємств суспільного інтересу стало сигналом для проведення тестування на зменшення корисності основних засобів, який за IAS 36 передбачає визначення суми очікуваного відшкодування як більшу з двох оцінок: справедливої вартості за мінусом витрат на вибуття основного засобу (одиниці, що генерує грошові кошти) або його вартості при використанні, яка часто використовується через відсутність основи для достовірної оцінки ціни, за якою відбувався продаж активу між учасниками ринку на дату оцінки за поточними ринковими умовами.

Оцінка справедливої вартості основного засобу здійснюватися відповідно до вимог МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» (IFRS 13 «Fair Value Measurement») [3] з використанням професійних суджень, вона вимагає здійснення аналізу ринкових цінах на активному ринку на ідентичні чи подібні активи, даними про

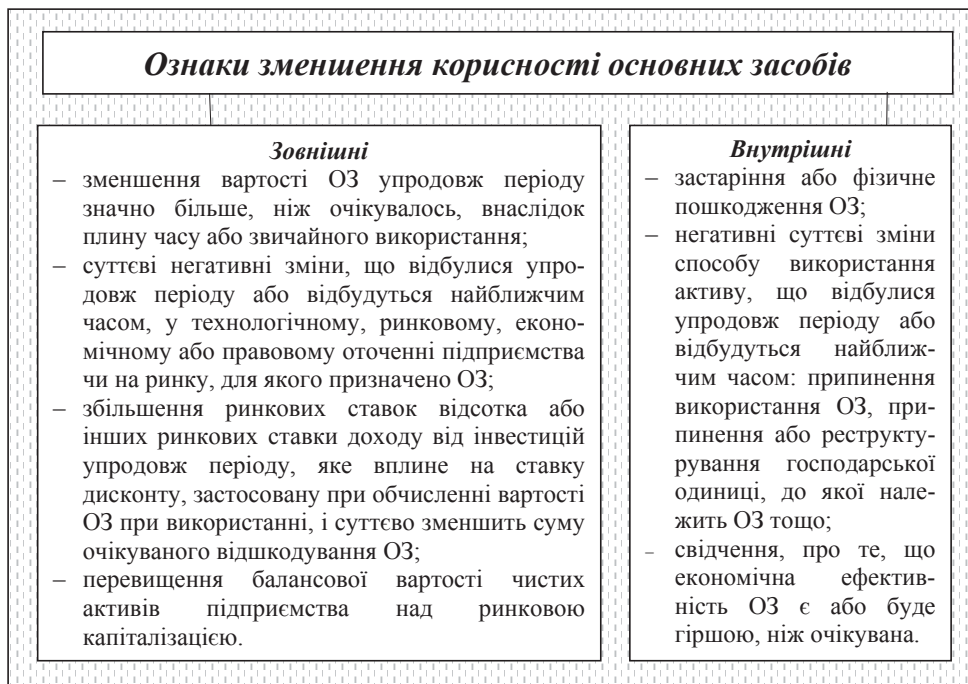


Рис. 1. Ознаки зменшення корисності основних засобів за IAS 36

Джерело: складено за матеріалами [2]

рівень таких цін можуть бути: ціни продажу активів на відкритому ринку; ринкова вартість розрахована дохідним підходом; ринкові котирування витрат, пов'язаних з вибуттям цього активу. Додатково ця вартість коригується на витрати, пов'язані з вибуттям цього активу, зокрема: на юридичні послуги; транспортування та винагорода посередників; демонтаж та витрати на доведення активу до стану, прийнятного для продажу.

Процес тестування на зменшення корисності основних засобів з застосуванням вартості при використанні

сформований на рис. 2. Розкривались елементи вартості при використанні, оцінка вартості активу при використанні з формулами розрахунку EBITDA (Earnings before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization) та WACC (weighted average cost of capital), визначення розміру збитку від зменшення корисності.

Оцінка вартості активу при використанні передбачає дисконтування вартості майбутніх грошових потоків, які будуть отримані від використання цього активу. Існують два підходи до визначення теперішньої вар-

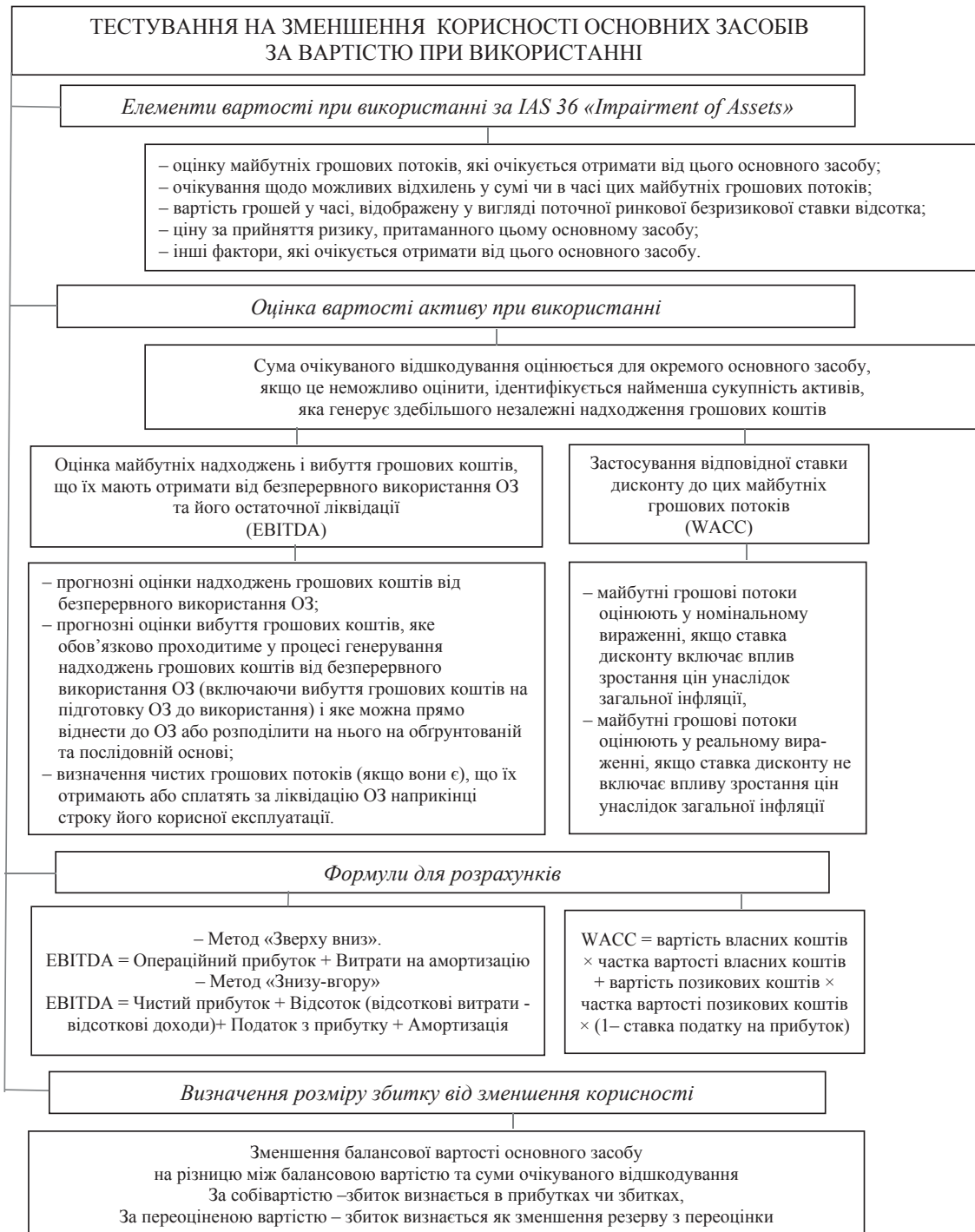


Рис. 2. Процес тестування на зменшення корисності основних засобів за вартістю при використанні

Джерело: власна розробка

тості на основі потоку грошових коштів: традиційний, зосереджений на виборі ставки дисконту, яка повинна відображати поточні ринкові операції з подібними активами або середньозважену вартість капіталу підприємства, та очікуваний, зосереджений на аналізі потоків грошових коштів та на чіткішому викладі припущень, застосованих у процесі оцінювання [3]: прогнозні оцінки грошових потоків необхідно базувати на фінансових бюджетах (прогнозах), затверджені керівництвом підприємств на періоди понад 5 років; прогнозні оцінки повинні ґрунтуватися на розумних та прийнятних припущеннях, які відображають найбільш ефективне використання активу, на протязі його потенційного строку корисної експлуатації.

Здійснюючи оцінку зменшення корисності, визначають збиток, який є перевищенням балансової вартості активу над сумою очікуваного відшкодування активу. Якщо в майбутньому у підприємства суспільного інтересу з'являться підтвердження, що раніше визнаний збиток від зменшення корисності зменшився або його вже немає, здійснюють відсторнування збитку [3].

На рис. 3 подано перелік інформації стосовно зменшення корисності основних засобів, яку потрібно розкривати в фінансовій звітності згідно з IAS 36, який заохочує підприємства розкривати інформацію про основні оцінки, застосовані для визначення суми очі-

куваного відшкодування основних засобів (одиниць, що генерує грошові кошти) упродовж періоду.

Дослідження розкриття інформації в фінансовій звітності щодо зменшення корисності основних засобів здійснювалось за період 2020–2022 рр. за двадцятьма підприємствами суспільного інтересу, які займалися різними видами діяльності, зокрема, вирощування різних культур, виробництво різних видів устаткування, фармацевтичних препаратів та олії, перероблення та консервування фруктів і овочів, діяльність в сфері безпровідного зв'язку, IT-сфері та транспорту, наукові дослідження й експериментальні розробки, оптова та роздрібна торгівля. Всі досліджувані підприємства суспільного інтересу, у яких відбулось визнання або сторнування збитку від зменшення корисності основних засобів, відображали інформацію про визнану або сторновану суму збитку від зменшення корисності у Звіту про прибутки збитки та іншій сукупний дохід в складі інших витрат (визнана сума збитку) та інших доходів (сторнована сума збитку), але при розкритті статей цього Звіту у Примітках до фінансової звітності визнання або сторнування збитку узагальнювалось для всіх необоротних нефінансових активів, окремі суми знецінення основних засобів можна було побачити, де розкривалася інформація стосовно основних засобів (рис. 3).

Розкриття інформації щодо зменшення корисності основних засобів	
<p>Інформація щодо збитків від зменшення корисності</p> <ul style="list-style-type: none"> – суму збитків від зменшення корисності, визнаних упродовж періоду у прибутку або збитках, а також статті Звіту про прибутки збитки та ІСД, до яких включають ці збитки; – суму сторнувань збитків від зменшення корисності, визнаних упродовж періоду у прибутку або збитках, а також статті Звіту про прибутки збитки та ІСД, у яких ці збитки сторнуються; – суму збитків від зменшення корисності переоцінених активів, визнаних упродовж періоду в ІСД; – суму сторнувань збитків від зменшення корисності переоцінених активів визнаних упродовж періоду в ІСД. 	<p>Інша інформація</p> <ul style="list-style-type: none"> – події та обставини, які спричинили визнання або сторнування збитку від зменшення корисності; – для окремого ОЗ: характер ОЗ; звітний сегмент, якому належить ОЗ (якщо звітність надається за сегментами); – для ОГГК: опис ОГГК; визнану або сторновану суму збитку за класом активів і за звітним сегментом (якщо звітність надається за сегментами); поточний та попередній спосіб об'єднання активів у сукупності, а також причини зміни способу визначення ОГГК (якщо сукупність активів для визначення ОГГК змінилася з часу попереднього оцінювання суми очікуваного відшкодування ОГГК); – якою є сума очікуваного відшкодування ОЗ (ОГГК): справедливою вартістю за вирахуванням витрат на вибуття або вартістю при використанні; – основу, застосовану для оцінки справедливої вартості за вирахуванням витрат на вибуття (при визначенні сума очікуваного відшкодування в такий спосіб); – ставку дисконтування, застосовану у поточній розрахунковій оцінці та у попередній оцінці (при наявності) вартості при використанні, (при визначенні сума очікуваного відшкодування в такий спосіб).

Рис. 3. Розкриття інформації в фінансовій звітності щодо зменшення корисності основних засобів за IAS 36

Джерело: складено за матеріалами [2]

Але не всі досліджувані підприємства суспільного інтересу, у яких відбулось визнання або сторнування збитку від зменшення корисності основних засобів, відображали іншу інформацію, зокрема не всі виділяли одиниці, що генерують грошові кошти; не визначали якою є сума очікуваного відшкодування – справедливою вартістю за вирахуванням витрат на вибуття або вартістю при використанні; не вказували ставку дисконтування, застосовану при оцінці вартості при використанні.

Більшість досліджуваних підприємств суспільного інтересу не виділяють ознаки зменшення корисності основних засобів, але деякими з них ознаки наведені. ТОВ «АВ Метал Груп» та ПКТ ТОВ «Агромат» виділяють: зміну поточного конкретного середовища, збільшення вартості капіталу, зміни у майбутній доступності фінансування, припинення певного виду діяльності, поточна вартість відшкодування. АТ «Аграрний фонд» виділяє: значне падіння ринкових цін; значне погіршення операційних результатів у порівнянні з минулими періодами чи прогнозом; значні зміни у використанні активів чи усїєї стратегії бізнесу, включаючи активи, щодо яких прийняте рішення про поступове виведення з експлуатації чи заміну, а також активи, які є пошкодженими чи виведеними з експлуатації; суттєві негативні галузеві чи економічні тенденції. ТОВ «Нова пошта» виділяє: зміни у поточних конкурентних умовах, очікування щодо зростання галузі, збільшення вартості капіталу, зміни наявності фінансування в майбутньому, технологічне старіння, припинення діяльності, поточні витрати на заміщення.

При оцінці зменшення корисності ТОВ «Леоні Ваєрінг Системс УА ГмбХ» виділяє одну одиницю, що генерує грошові кошти, це виробництво кабельних мереж для автомобілів. Вартість при використанні основного засобу оцінювалася шляхом дисконтування очікуваних майбутніх потоків грошових коштів за п'ятирічний період на базі довгострокового бюджету компанії. Ця компанія при проведенні тесту на знецінення застосувала ставку дисконтування в розмірі 27,65%. ТОВ «Нова пошта» при визначенні вартості при використанні застосувала ставку дисконтування в розмірі 27,06%. Компанія не визнала зменшення корисності основних засобів у фінансовій звітності за аналізований період. Інші досліджувані підприємства суспільного інтересу не розкривали інформацію стосовно використаного способу

визначення сума очікуваного відшкодування, не вказували ставку дисконтування.

ПШ «Амік Україна» виділяє одиницями, що генерують грошові кошти, окремі підрозділи підприємства – АЗС та нафтобази. ТОВ «Еко» визначило, що воно є однією одиницю, що генерує грошові кошти, це діяльність, якої є роздрібна торгівля через власну мережу супермаркетів продуктами харчування, побутовою хімією, побутовими товарами першої необхідності. ТОВ «Епам Системз» визначило, що воно є однією одиницю, що генерує грошові кошти, це діяльність, якої є надання послуг з комп'ютерного програмування. ПрАТ «Київстар» виділяє одну одиницю, яка генерує грошові кошти, це мережа в цілому, крім придбаного у 2022 році бізнесу ТОВ «Хелсі Україна», який вважається окремою одиницею, яка генерує грошові кошти. СТОВ «Агрофірма Корсунь» виділяє одиницями, що генерують грошові кошти, кожен з напрямків діяльності виробництва сільськогосподарської продукції (рослинництво, тваринництво), але процедура знецінення основних засобів не відбувалася. Інші підприємства суспільного інтересу не зазначають одиниці, що генерують грошові кошти.

ТОВ «Асканія-Флора» та АТ «Київмедпрепарат» зазначають, що проводилось визначення наявності ознак знецінення, але за їх відсутністю тестування основних засобів на знецінення не проводилось. ТОВ «Таврія В» проводило тестування основних засобів на знецінення, за результатом якого виявлено відсутність зменшення корисності, окрім авансів за основні засоби, на які створює резерв знецінення. Також резерв знецінення на аванси за основні засоби створює ТОВ «Траш», яке також створює резерв окупації на інші основні засоби. ТОВ «Еко» в аналізованому періоді здійснило коригування знецінення незавершеного будівництва. Інформацію про втрати від знецінення основних засобів висвітлює половина досліджуваних підприємств суспільного інтересу, а саме: ТОВ «АВ Метал Груп», ПКТ ТОВ «Агромат», ПШ «Амік Україна», ТОВ «Епам Системз», ПрАТ «Київстар», ТОВ «Нова пошта», ТОВ «Оптімусагро Трейд», ТОВ «Таврія В», ТОВ «Траш», ПрАТ «Чумак».

Узагальнення дослідження стосовно розкриття інформації про зменшення корисності основних засобів в фінансовій звітності підприємств суспільного інтересу узагальнено в табл. 1.

Таблиця 1

Розкриття інформації про зменшення корисності основних засобів у фінансовій звітності підприємств суспільного інтересу

Назва підприємств	ОГКК	Ознака	Тестування	Вид оцінки	Ставка дисконт.	Втрат. від зм.кор.
1	2	3	4	5	6	7
ТОВ «АВ Метал Груп»	-	+	+	-	-	+
АТ «Аграрний фонд»	-	-	-	-	-	-
ПКТ ТОВ «Агромат»	-	+	+	-	-	+
СТОВ «Агрофірма Корсунь»	+	-	-	-	-	-
ПШ «Амік Україна»	+	+	+	-	-	+
ТОВ «Асканія-Флора»	-	+	-	-	-	-
ПАТ «Фармацевтична фірма «Дарниця»	-	-	-	-	-	-
ТОВ «Еко»	+	+	+	-	-	-
АТ «Ельворти»	-	-	-	-	-	-

Закінчення таблиці 1

1	2	3	4	5	6	7
ТОВ «Епам Системз»	+	+	+	-	-	+
АТ «Київмедпрепарат»	-	+	-	-	-	-
ПрАТ «Київстар»	+	+	+	-	-	+
ТОВ «Леоні Ваерінг Системс УА ГмбХ»	+	+	+	+	+	-
ТОВ «Нова пошта»	-	+	+	+	+	+
ПП «Олія»	-	-	-	-	-	-
ТОВ «Оптімусагро Трейд»	-	+	+	-	-	+
ТОВ «Таврія В»	-	+	+	-	-	+
ТОВ «Траш»	-	+	+	-	-	+
ТОВ «НВП «Укрорганітез»	-	-	-	-	-	-
ПрАТ «Чумак»	-	+	+	-	-	+

Джерело: власні дослідження

Узагальнилось розкриття такої інформації про зменшення корисності основних засобів, як: виділення одиниць, що генерують грошові кошти, процедура визначення наявності ознак знецінення та тестування основних засобів на знецінення, вид оцінки, ставка дисконтування очікуваних майбутніх потоків грошових коштів, втрати від знецінення основних засобів.

Висновки. За результатами дослідження визначено, що всі підприємства суспільного інтересу, у яких відбулось визнання або сторнування збитку від зменшення корисності основних засобів, відображали інформацію про визнану або сторновану суму збитку від зменшення корисності, але не всі з цих підприємств відображали іншу інформацію, зокрема не всі виділяли одиниці, що генерують грошові кошти; не

визначали якою є сума очікуваного відшкодування – справедливою вартістю за вирахуванням витрат на вибуття або вартістю при використанні; не вказували ставку дисконтування, застосовану при оцінці вартості при використанні. Це вказує на неповне розкриття в фінансовій звітності інформації щодо зменшення корисності основних засобів підприємствами суспільного інтересу, але суб'єкти господарювання, які застосовують комплексні та прозорі процедури оцінки на предмет знецінення основних засобів мають більшу довіру з боку стейкхолдерів. В зв'язку з недостатністю організаційних та методичних рекомендацій оцінки основних засобів на зменшення корисності під час воєнного стану їх розробка буде напрямом подальших досліджень.

Бібліографічний список:

- Щодо відображення в бухгалтерському обліку активів, які перебувають на тимчасово окупованій території України: Лист Міністерства фінансів України від 19.06.2014 р. № 31-11410-08-10/15462. URL: <https://document.vobu.ua/doc/13786>
- IAS 36 «Impairment of Assets». URL: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-36-impairment-of-assets/>
- Шацков В.В. Визнання та оцінка основних засобів підприємств суспільного інтересу. *Acta Academiae Beregsasiensis. Economics*. 2024. № 6. С. 469–477.
- IFRS 13 «Fair Value Measurement». URL: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-13-fair-value-measurement/>

References:

- Regarding the accounting of assets located in the temporarily occupied territory of Ukraine: Letter from the Ministry of Finance of Ukraine dated. 19.06.2014 No. 31-11410-08-10/15462. Available at: <https://document.vobu.ua/doc/13786>
- IAS 36 “Impairment of Assets”. Available at: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-36-impairment-of-assets/>
- Shatskov V. V. (2024). Vyznannia ta otsinka osnovnykh zasobiv pidpriemstv suspilnoho interesu [Recognition and measurement of property, plant and equipment of public interest entities]. *Acta Academiae Beregsasiensis. Economics*, vol. 6, pp. 469–477.
- IFRS 13 “Fair Value Measurement”. Available at: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-13-fair-value-measurement/>

Стаття надійшла до редакції 12.08.2024