



Что нужно учесть при подготовке отчетности по МСФО за 2020 год (часть 1)

Ноябрь 2020

Что нужно учесть при подготовке отчетности по МСФО за 2020 год

Часть 1 Вопросы составления финансовой отчетности организаций, связанные с условиями деятельности в 2020 г. (влияние пандемии COVID-19 и политико-экономическая неопределенность)

Во второй половине октября 2020 года коронавирусная инфекция COVID-19 снова вошла в интенсивную фазу распространения в Республике Беларусь. Для снижения рисков распространения инфекции и сохранения здоровья в условиях пандемии COVID-19 приняты ограничительные меры, которые так или иначе затронули деятельность всех предприятий: масочный режим, перевод работников на удаленную работу, ограничение проведения массовых мероприятий, ограничение направления сотрудников в командировки и т.п. Влияние пандемии COVID-19 продолжает оказывать негативное влияние на общую экономическую среду в Республике Беларусь.

9 августа 2020 года состоялись выборы Президента Республики Беларусь, по завершении которых повысились риски для экономической и финансовой стабильности в стране. За 11 месяцев 2020 года белорусский рубль обесценился на 22,7% по отношению к доллару США и на 30,9% по отношению к евро. В сентябре 2020 года агентство Standard & Poor's изменило прогноз по долгосрочным суверенным кредитным рейтингам Беларуси в иностранной и национальной валюте со стабильного на негативный, подтвердив рейтинг на уровне В.

В связи с этим необходимо обратить внимание на следующие вопросы при составлении и аудите финансовой отчетности по МСФО за 2020 г.

Непрерывность деятельности

Согласно п. 3.9 Концептуальных основ представления финансовых отчетов финансовая отчетность обычно составляется на основании допущения о том, что отчитывающаяся организация осуществляет свою деятельность непрерывно и продолжит осуществлять ее в обозримом будущем. Таким образом, используется допущение, что организация не имеет ни намерения, ни необходимости прекратить свое существование или прекратить свою коммерческую деятельность.

Если же такое намерение или необходимость существует, то может потребоваться составление финансовой отчетности на другой основе. В этом случае в финансовую отчетность включается описание использованной основы.

В пунктах 25, 26 МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» указывается, что при подготовке финансовой отчетности руководство должно

оценить способность организации продолжать деятельность непрерывно. Организация должна составлять финансовую отчетность на основе допущения о непрерывности деятельности, кроме случаев, когда руководство либо намеревается ликвидировать эту организацию или прекратить ее коммерческую деятельность, либо не имеет никакой реальной альтернативы, кроме как поступить таким образом.

При оценке обоснованности использования допущения о непрерывности деятельности руководство учитывает всю имеющуюся информацию о будущем, **рассматривая, как минимум, срок в двенадцать месяцев после окончания отчетного периода, но не ограничиваясь только им.** Глубина анализа зависит от конкретных фактов в каждом отдельном случае. Руководству, возможно, потребуется проанализировать широкий спектр факторов, относящихся к текущей и будущей прибыльности, графикам погашения задолженности и потенциальным источникам рефинансирования, прежде чем оно сможет убедиться в уместности использования допущения о непрерывности деятельности.

При оценке реального и предполагаемого влияния пандемии и экономической ситуации на способность организации продолжать деятельность непрерывно руководство должно рассмотреть, как минимум, следующие вопросы:

- а) сможет ли организация продолжать свою деятельность, если сотрудники не смогут физически присутствовать на рабочих местах;
- б) период, в течение которого организация может «продержаться» с учетом доступности денежных средств и гибкости структуры ее расходов;
- в) произошло ли значительное уменьшение выручки/снижение спроса;
- г) существует ли вероятность нарушения долговых ковенантов в результате неблагоприятного влияния на финансовые показатели;
- д) имеются ли опасения в отношении возможных сбоев в цепочке поставок и/или увеличения операционных расходов;
- е) покрывают ли страховые полисы организации какие-либо убытки, обусловленные пандемией, и если да, то в течение какого периода могут быть произведены выплаты;
- ж) окажут ли какое-либо влияние на будущие денежные потоки меры государственной поддержки;
- з) окажут ли какое-либо влияние на будущие денежные потоки модификации основных договоров (договоров с основными покупателями, поставщиками, подрядчиками), кредитных договоров, договоров аренды);
- и) в случае, когда организация входит в состав группы организаций, имеет ли она возможность запросить поддержку у материнской организации группы (с одновременной оценкой способности материнской организации оказать такую поддержку/выполнить свои обязательства).

После того, как компания сделает такую оценку, будут два варианта:

1. Компания оценивает, что она способна продолжать деятельность непрерывно.

В этом случае, необходимо сделать по крайней мере раскрытие информации в примечаниях к финансовой отчетности о том, что хотя финансовая отчетность была подготовлена в соответствии с допущением о непрерывности деятельности, тем не менее оценка связана со множеством неопределенностей.

2. Компания оценивает, что она НЕ способна продолжать деятельность непрерывно.

Компания должна четко указать, что финансовая отчетность не подготовлена в соответствии с допущением о непрерывности деятельности. Когда организация составляет финансовую отчетность не на основе допущения о непрерывности своей деятельности, она должна раскрыть данный факт, указав при этом, на какой основе была подготовлена данная финансовая отчетность и причину, по которой организация не считается непрерывно действующей. (п. 25 МСФО (IAS) 1)

Оценка ожидаемых кредитных убытков от финансовых активов

Текущая ситуация может сильно повлиять как на объемы продаж, так и на способность покупателей погасить дебиторскую задолженность. В результате, ожидаемый кредитный убыток (ОКУ) по финансовым активам может оказаться гораздо больше, чем оценивался на основе исторической информации и предыдущих прогнозов. Решение вопросов учета финансовых инструментов и соблюдение требований к раскрытию информации, предусмотренных МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты», и МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации».

В соответствии с п. 5.5.17 МСФО (IFRS) 9 организация должна оценивать ОКУ по финансовому инструменту способом, который отражает:

- (a) **непредвзятую и взвешенную** с учетом вероятности сумму, определенную путем оценки диапазона возможных результатов;
- (b) стоимость денег; и
- (c) **обоснованную и подтверждаемую** информацию о прошлых событиях, текущих условиях и прогнозируемых будущих экономических условиях, доступную на отчетную дату без чрезмерных затрат или усилий.

При оценке ОКУ необходимо рассматривать меняющиеся условия. В текущих условиях предыдущие допущения и критерии, которые применялись при оценке ОКУ, например на конец 2019 года, могут утратить актуальность.

Организации должны использовать суждение и приложить максимум усилий, чтобы учесть всю обоснованную и подтверждаемую информацию о прошлых

событиях, текущих условиях и прогнозах в отношении будущих экономических условий.

Учитывая беспрецедентность сложившейся ситуации, очень важно, чтобы организации обеспечивали прозрачное раскрытие информации о ключевых допущениях и суждениях, использованных при оценке ОКУ.

Для целей определения значительного увеличения кредитного риска и признания оценочного резерва под убытки на групповой основе организация может группировать финансовые инструменты на основе общих характеристик кредитного риска с целью облегчения анализа, обеспечивающего своевременную идентификацию значительного увеличения кредитного риска. (B5.5.5 МСФО (IFRS) 9).

Пандемия и экономическая ситуация может изменить характеристики кредитного риска некоторых займов или дебиторской задолженности, поскольку соответствующие заемщики или клиенты могут осуществлять деятельность в том регионе или в той отрасли, которые были затронуты или в большей степени подвержены влиянию пандемии и экономического кризиса. Следовательно, организации должны рассмотреть необходимость пересмотра своего подхода к объединению инструментов в группы (портфели).

Организации, которые используют матрицу оценочных резервов для расчета ОКУ по торговой дебиторской задолженности, должны произвести соответствующие корректировки убытков прошлых периодов для отражения текущих экономических условий и прогнозной информации.

Совет по МСФО 27 марта 2020 года, выпустил разъяснительные материалы по требованиям IFRS 9, касающимся применения модели ожидаемых кредитных убытков. Там подчеркивалось, что организациям следует ориентироваться на разумную и подтверждаемую информацию в их распоряжении, доступную при этом без излишних затрат или усилий - вместо того чтобы чисто механически полагаться на какие-то критерии и, например, автоматом воспринимать предоставленную государством отсрочку по выплатам кредитов как признак ухудшения их качества.

Раскрытие информации о подверженности организации финансовым рискам

В финансовой отчетности раскрывается информация о подверженности организации финансовым рискам (кредитному риску, риску ликвидности, валютному и другим ценовым рискам), а также любые изменения в финансовых рисках или в целях, политике и процессах управления этими рисками. (п. 33, 34 МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации»).

В текущих экономических условиях возрастает риск ликвидности. Таким образом, ожидается, что информация, раскрываемая о риске ликвидности согласно МСФО (IFRS) 7, будет отражать любые значительные изменения состояния ликвидности. В частности, дополнительные раскрытия могут

понадобиться, если текущая экономическая ситуация повлияла на уровень денежных поступлений от продаж или доступность денежных средств из других источников (например, на доступность банковских кредитов, в том числе в рамках мер государственной поддержки, возможность факторинга дебиторской задолженности или получения другого финансирования (авансов от покупателей, др.)). Организации также должны рассмотреть возможность своевременного погашения либо модификации (реструктуризации) имеющихся банковских кредитов, обязательств по аренде или иных видов задолженности.

Организации, которым присуща концентрация рисков, могут быть в большей степени подвержены риску потерь, чем другие организации. Пункт 34(с) МСФО (IFRS) 7 требует раскрывать информацию о концентрациях риска, если это не очевидно из прочей предоставленной информации о рисках.

Раскрытие по валютным рискам в финансовой отчетности производится разделением монетарных активов и обязательств по валютам: сначала функциональная, затем остальные валюты по степени значимости. Под таблицей приводится чистая позиция по конкретной валюте. Только нулевая чистая позиция в иностранной валюте может говорить об отсутствии или эффективном управлении валютным риском. Во всех остальных случаях валютный риск присутствует, и чем выше абсолютная величина чистой валютной позиции, тем потенциально более сильный возможный эффект на отчетность компании окажут колебания данной валюты. Таким образом, разбиение активов и обязательств по валютам, а также чистая валютная позиция дают пользователю представление о рисках и о том, в каких валютах компания работает, а также понимание масштаба риска.

В отчетности должно быть приведено описание того, как компания работает с валютным риском, как им управляет. Эта информация важна пользователям в условиях возможного дальнейшего обесценения белорусского рубля.

Обесценение нефинансовых активов

МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» требует, чтобы на конец каждого отчетного периода организация оценивала наличие признаков обесценения нефинансовых активов.

Актив считается обесцененным, если организация неспособна возместить его балансовую стоимость посредством использования или продажи данного актива.

Организация должна оценивать наличие признаков обесценения на каждую отчетную дату. Принимая во внимание развитие пандемии, в настоящее время имеются как внутренние, так и внешние источники информации, указывающие на то, что актив может быть обесценен.

Примерами признаков обесценения на отчетную дату являются:

- а) падение цен на акции и сырьевые товары;
- б) изменение рыночных процентных ставок;

- в) закрытие производственных предприятий;
- г) закрытие магазинов;
- д) указание показателей внутренней отчетности на то, что экономическая эффективность актива хуже, чем ожидалось;
- е) простой активов;
- ж) превышение балансовой стоимости активов над их рыночной капитализацией;
- з) нарушение цепочек поставок;
- и) снижение спроса и цен на товары и услуги;
- к) изменения в бизнес-плане организации, планируемая реструктуризация и/или продажа активов;
- л) существенные ограничения в осуществлении операций (импорт, экспорт, мобильность персонала);
- м) увеличение стоимости капитала организации;
- н) существенные колебания курсов иностранных валют, в которых осуществляются операции организации.

Для целей тестирования на обесценение организация определяет возмещаемую сумму актива.

Возмещаемая сумма – справедливая стоимость за вычетом затрат на выбытие или ценность использования, в зависимости от того, какая из данных величин больше.

Справедливая стоимость за вычетом затрат на выбытие определяется в соответствии с МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости».

Ценность использования – приведенная стоимость будущих денежных потоков, которые ожидается получить от актива или генерирующей единицы. При расчете ценности использования учитывается расчетная оценка будущих денежных потоков и ожидания относительно возможных колебаний таких будущих денежных потоков.

В случае если возмещаемая сумма рассчитывается на основе ценности использования, прогнозные денежные потоки должны отражать наилучшую расчетную оценку, определенную руководством на дату окончания отчетного периода относительно экономической конъюнктуры, которая будет существовать на протяжении оставшегося срока полезного использования актива. Если для определения возмещаемой суммы используется справедливая стоимость, сделанные допущения должны отражать допущения участников рынка.

Обременительные договора и реструктуризация

Руководство должно рассмотреть вопрос о наличии договорных отношений, ставших обременительными в связи с пандемией, либо мерами, предпринимаемыми для ее ограничения, и применить, если необходимо, требования МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы».

Обременительный договор - договор, неизбежные затраты на выполнение обязанностей по которому превышают ожидаемые от его исполнения экономические выгоды. Такие договоры могут включать, например, контракты на поставку, которые предприятие не может выполнить из-за пандемии, наложения экономических санкций и т.п.

Если организация является стороной по обременительному договору, существующая обязанность по такому договору должна быть признана в качестве оценочного обязательства и соответствующим образом оценена.

Неизбежные затраты по договору отражают минимальные чистые затраты на выход из договора, соответствующие наименьшему из двух значений: суммы затрат на его исполнение и суммы всех компенсаций и штрафов, вытекающих из неисполнения договора.

В текущих условиях практически всем компаниям приходится предпринимать шаги по оптимизации бизнес-процессов или даже закрытия части бизнеса. Разумеется, такие шаги влекут за собой определенные затраты.

Реструктуризация - программа, планируемая и контролируемая руководством, которая существенно изменяет:

- (a) масштабы деятельности, осуществляемой организацией; либо
- (b) способы ведения этой деятельности.

Оценочное обязательство по реструктуризации должно включать только прямые затраты, возникающие в связи с реструктуризацией, то есть затраты, которые одновременно:

- (a) вызваны непосредственно реструктуризацией; и
- (b) не связаны с продолжающейся деятельностью организации.

Оценка запасов

Снижение спроса, залежалые товары, частичная потеря качества, существенные скидки, продажа продукции ниже себестоимости. Стоимость запасов возможно будет снижаться.

В соответствии с МСФО (IAS) 2 запасы должны оцениваться по наименьшей из двух величин: по себестоимости или по чистой возможной цене продажи.

Чистая возможная цена продажи - расчетная цена продажи в ходе обычной деятельности за вычетом расчетных затрат на завершение производства и расчетных затрат, которые необходимо понести для продажи.

Следовательно, необходимо рассмотреть вопрос о признании уценки запасов.

Оценка справедливой стоимости

Некоторые активы и обязательства должны оцениваться компаниями по справедливой стоимости.

При формировании оценок и допущений для определения справедливой стоимости компании должны учитывать условия и соответствующие допущения, которые были или могли быть известны участникам рынка. Влияние на оценку справедливой стоимости будет зависеть от определения того, повлияла бы степень серьезности эпидемии на отчетную дату на допущения участников рынка при оценке ими стоимости на тот момент.

Компаниям также необходимо обдумать раскрытие соответствующей информации, которая по обоснованным предположениям может повлиять на решения пользователей финансовой отчетности общего назначения, которые они будут принимать на основе этой финансовой отчетности. Раскрытие такой информации необходимо для того, чтобы пользователи смогли понять, учтено ли влияние эпидемии в оценке справедливой стоимости. Пользователи должны понимать, на основе чего сделаны допущения, какие использовались исходные данные, а также чувствительность соответствующих параметров.

Существенные суждения и неопределенности

В финансовой отчетности стоит рассказать о том, как компания справляется с последствиями пандемии и экономического кризиса. Сосредоточьтесь на том, какие шаги были предприняты, чтобы свести воздействие этого фактора к минимуму.

В зависимости от обстоятельств, характерных для организации, могут выноситься суждения по различным существенным вопросам. Информацию о таких суждениях нужно раскрывать в соответствии с МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности».

В частности, в соответствии с п. 122 МСФО (IAS) 1 в кратком обзоре значимых положений учетной политики или в составе других примечаний требует раскрывать информацию о суждениях, помимо тех, что связаны с расчетными оценками, которые были сформированы руководством в процессе применения учетной политики организации и оказали наиболее значительное влияние на суммы, признанные в финансовой отчетности.

Полезные ссылки:

Отдельные вопросы составления консолидированной финансовой отчетности организаций, связанные с условиями деятельности в 2020 г. Информация Минфина России https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=130400-otdelnye_voprosy_sostavleniya_konsolidirovannoi_finansovoi_otchetnosti_organizatsii_svyazannye_s_usloviyami_dyeyatelnosti_v_2020_g.

Разъяснительные материалы по требованиям IFRS 9, выпущенные Советом МСФО <https://cdn.ifrs.org/-/media/feature/supporting-implementation/ifrs-9/ifrs-9-ecl-and-coronavirus.pdf>

Переведенные на русский язык публикации с веб-сайта МФБ, посвященные различным аспектам аудиторской деятельности в условиях COVID-19 https://auditor-sro.org/pc/novosti/publikacii_mfb_covid19/

Влияние коронавируса COVID-19 на бухгалтерскую (финансовую) отчетность и аудиторский подход <https://audit-ap.by/uploads/files/Vlijanie-koronavirusa-COVID-upd.pdf>

Пять областей, требующих особого внимания при подготовке финансовой отчетности в контексте ситуации, вызванной коронавирусом COVID-19 https://www.ey.com/ru_by/assurance/five-financial-reporting-issues-to-consider-as-a-consequence-of-covid-19

Материалы на английском языке

PUBLIC STATEMENT

European common enforcement priorities for 2020 annual financial reports

https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/esma32-63-1041_public_statement_on_the_european_common_enforcement_priorities_2020.pdf

Applying IFRS Standards in 2020 – impact of covid-19

<https://cdn.ifrs.org/-/media/feature/news/2020/inbrief-covid19-oct2020.pdf?la=en>

Covid-19 Thematic Review: Review of financial reporting effects of Covid-19

<https://www.frc.org.uk/getattachment/03838acd-facc-4a06-879c-a4682672a6d7/CRR-COVID-19-Thematic-Review-Jul-2020.pdf>

The Impact of Coronavirus on Financial Reporting and the Auditor's Considerations https://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB19009_COVID19_FA.pdf

Accounting considerations of the coronavirus pandemic (Updated November 2020)

This edition provides accounting considerations for the financial effects of the coronavirus when preparing annual or interim IFRS financial statements in 2020.

https://www.ey.com/en_gl/ifrs-technical-resources/accounting-considerations-of-the-coronavirus-pandemic-updated-november-2020

Applying IFRS Disclosure of COVID-19 impact

We have surveyed the COVID-19 disclosures in IFRS financial statements of more than 120 companies.

https://www.ey.com/en_gl/ifrs-technical-resources/applying-ifrs-disclosure-of-covid-19-impact

COVID-19 Accounting implications

<https://www.pwc.com/gx/en/services/audit-assurance/assets/accounting-implications-effects-coronavirus.pdf>



КОНТАКТНАЯ ИНФОРМАЦИЯ

Материал подготовлен Комитетом по содействию внедрению МСФО.

Руководитель комитета Костян Денис Михайлович

Электронная почта комитета: ifrs@audit-ap.by

220030 г. Минск
ул. Мясникова, д. 29, пом. 202

Телефон:
+375(17)363 70 43

E-mail:
info@audit-ap.by