**Отдельные вопросы составления**

**консолидированной финансовой отчетности организаций,**

**связанные с условиями деятельности в 2020 г.**

Формирование информации для составления консолидированной финансовой отчетности в 2020 г. и за 2020 г. происходит в условиях, определяющихся такими факторами, как распространение новой коронавирусной инфекции (далее – пандемия), меры, принимаемые по противодействию ее распространению, сложная экономическая ситуация, меры, принимаемые государством по поддержке экономики.

В связи с этим Межведомственная рабочая группа по применению Международных стандартов финансовой отчетности обращает внимание на следующие вопросы составления консолидированной финансовой отчетности в 2020 г. и за 2020 г. При этом перечень рассматриваемых в настоящем документе вопросов не является исчерпывающим. Реализация положений, содержащихся в настоящем документе, зависит от конкретных фактов и обстоятельств деятельности организации-составителя отчетности.

**Непрерывность деятельности**

Согласно пунктам 25-26 МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности», введенного в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н, при подготовке финансовой отчетности руководство должно оценить способность организации продолжать деятельность непрерывно и то, является ли допущение о непрерывности деятельности обоснованным.

При проведении своей оценки относительно непрерывности деятельности руководство учитывает всю имеющуюся информацию о будущем; при этом учитываются данные, имеющиеся вплоть до даты выпуска финансовой отчетности.

Кроме того, необходимо раскрыть соответствующую информацию, если финансовая отчетность составляется не на основе допущения о непрерывности деятельности или если руководство, проводя свою оценку, располагает информацией о существенной неопределенности в отношении событий или условий, которые могут вызвать серьезные сомнения в способности организации непрерывно продолжать свою деятельность. Также необходимо раскрывать информацию о значительных суждениях, если при оценке наличия существенной неопределенности использовались такие суждения.

При оценке обоснованности использования допущения о непрерывности деятельности необходимо учитывать всю имеющуюся информацию о будущем, рассматривая, как минимум, срок в двенадцать месяцев после окончания отчетного периода, но не ограничиваясь только им. Эта оценка должна осуществляться вплоть до даты выпуска финансовой отчетности.

*Оценка*

Руководство должно оценить способность организации продолжать деятельность непрерывно. При проведении этой оценки, где это уместно, руководство принимает во внимание реальное и предполагаемое влияние пандемии на деятельность организации в рамках оценки обоснованности использования допущения о непрерывности деятельности. Например, если в прошлом организация осуществляла прибыльную деятельность и имела свободный доступ к внешним финансовым ресурсам, но в связи с пандемией приостановила свою деятельность до или после отчетной даты, руководство должно проанализировать широкий спектр факторов, относящихся к текущей неблагоприятной ситуации, включая ожидаемое влияние на ликвидность и прибыльность, прежде чем оно сможет убедиться в уместности использования допущения о непрерывности деятельности. При проведении оценки способности продолжать деятельность непрерывно руководство должно учитывать всю доступную информацию о будущем, полученную после окончания отчетного периода, включая информацию о мерах, предпринятых государственными органами и банками с целью оказания помощи пострадавшим организациям.

При оценке реального и предполагаемого влияния пандемии 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).

*Раскрытие информации*

Учитывая непредсказуемость возможных последствий пандемии, возможно наличие существенной неопределенности, которая может вызвать серьезные сомнения в способности организации непрерывно продолжать свою деятельность. Если, несмотря на это, организация составляет свою консолидированную финансовую отчетность на основании допущения о непрерывности деятельности, в данной отчетности необходимо раскрыть информацию об этих существенных неопределенностях, чтобы пользователи могли понять, что допущение о непрерывности деятельности, использованное руководством, подвержено существенной неопределенности.

**Финансовые инструменты**

Условия пандемии и принимаемые в этой связи меры государственной поддержки могут оказать непосредственное влияние на порядок учета финансовых инструментов. Решение вопросов учета финансовых инструментов и соблюдение требований к раскрытию информации, предусмотренных МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты», введенным в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 27.06.2016 № 98н, и МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации», введенным в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н, требуют от организаций особой тщательности.

*Текущая уязвимость*

*вследствие концентрации рисков и риска ликвидности*

В консолидированной 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.

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

а) описание того, каким образом руководство определяет концентрации риска;

б) описание общей характеристики, которая отличает каждую концентрацию. Например, общей характеристикой может служить распределение контрагентов по географическому признаку на группы стран, отдельные страны или регионы внутри стран и/или по отраслевому признаку;

в) величина подверженности риску по всем финансовым инструментам, объединенным указанной общей характеристикой.

Организации, которые определили, что их деятельность сосредоточена в регионах или отраслях, затронутых пандемией (например, авиаперевозки, туризм и гостиничный бизнес), и которые ранее не раскрывали информацию о концентрациях риска, поскольку полагали, что организация не подвержена риску значительного влияния в ближайшем будущем, теперь должны рассмотреть необходимость раскрытия такой информации. Организации, которые идентифицировали концентрации риска в регионах или отраслях, затронутых пандемией, и которые ранее не раскрывали такую информацию, теперь должны рассмотреть возможность раскрытия такой информации.

Аналогичным образом возрастает риск ликвидности в текущих экономических условиях. Таким образом, ожидается, что информация, раскрываемая о риске ликвидности согласно МСФО (IFRS) 7, будет отражать любые значительные изменения состояния ликвидности, обусловленные пандемией. В частности, дополнительные раскрытия могут понадобиться, если пандемия или меры по ее сдерживанию повлияли 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 должны помнить, что раскрытие этой информации должно соответствовать их оценке допущения о непрерывности деятельности.

Организации, подготавливающие промежуточную консолидированную финансовую отчетность согласно МСФО (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчетность», введенному в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н, в случае значительных изменений риска ликвидности и концентрации рисков по сравнению с их последней годовой консолидированной финансовой отчетностью, должны раскрыть указанную выше информацию в своей промежуточной консолидированной финансовой отчетности.

*Влияние продажи активов*

*на их классификацию и оценку бизнес-модели*

Ухудшение кредитоспособности заемщика или эмитента финансового актива вследствие пандемии может привести к тому, что организации решат продать инвестиции, которые согласно МСФО (IFRS) 9 были классифицированы как активы, удерживаемые для получения предусмотренных договором денежных потоков. Продажа вследствие увеличения кредитного риска по активам в новых условиях может не противоречить бизнес-модели, целью которой является удержание финансовых инструментов для получения предусмотренных договором денежных потоков, поскольку кредитное качество финансовых активов имеет значение для способности организации получить предусмотренные договором денежные потоки. Продажа финансового актива ввиду того, что он более не удовлетворяет критериям кредитного качества, установленным в документально оформленной инвестиционной политике организации, является примером продажи, которая будет соответствовать бизнес-модели, цель которой заключается в удержании финансовых активов для получения предусмотренных договором денежных потоков.

Кроме того, увеличение частоты или объемов продаж в определенный период не обязательно противоречит цели удержания финансовых активов для получения предусмотренных договором денежных потоков, если организация может объяснить причины таких продаж и продемонстрировать, почему в будущем частота или объемы таких продаж будут ниже. Например, в случаях, когда значительное снижение спроса на продукцию или услуги организации в результате пандемии (например, авиабилеты или массовые мероприятия) приводит к временному недостатку ликвидных средств, продажа финансовых активов, которые удерживаются для получения предусмотренных договором денежных потоков, может не противоречить цели такой бизнес-модели.

Предполагается, что реклассификация вследствие изменения бизнес-модели, применяемой для управления финансовыми активами, будет происходить крайне редко и будет возможна только тогда, когда организация начнет или прекратит осуществлять значительную деятельность (например, при приобретении, выбытии или прекращении деятельности направления бизнеса). Изменение намерений в отношении определенных финансовых активов (даже в обстоятельствах значительных изменений рыночных условий) не является изменением бизнес-модели.

*Модификации договора*

Пострадавшие организации могут столкнуться с проблемами движения денежных средств в результате перебоев в деятельности, более высоких операционных затрат или потери выручки. Таким организациям, возможно, придется обратиться к кредиторам за дополнительной финансовой помощью и/или пересмотреть условия существующих кредитных договоров. В таких случаях они должны будут проанализировать положения МСФО (IFRS) 9, чтобы определить, являются ли изменения существующих условий договора значительной модификацией или прекращением договора, что в любом случае окажет влияние на порядок учета.

Финансовые обязательства. Организация прекращает признание финансового обязательства, когда оно погашено (т.е. когда предусмотренная договором обязанность исполнена, аннулирована или прекращена по истечении срока), либо в случае существенного изменения условий инструмента.

МСФО (IFRS) 9 содержит руководство для определения того, является ли модификация финансового обязательства существенной, которое предусматривает сопоставление денежных потоков до и после модификации, дисконтированных по первоначальной эффективной процентной ставке, что обычно называют «тестом 10%». Если разница между этими дисконтированными денежными потоками составляет более 10%, то признание финансового инструмента прекращается. Однако прекращение признания может быть обусловлено другими качественными факторами независимо от «теста 10%» (например, в случае реструктуризации долга, когда добавляется встроенный долевой инструмент).

Финансовые активы. В случае финансовых активов в МСФО (IFRS) 9 отсутствуют четкие указания в отношении того, когда модификация приводит к прекращению признания. Поэтому организации применяют свои собственные учетные политики, которые часто основываются на количественных факторах, и в некоторых случаях применяется «тест 10%». Однако Комитет по разъяснениям МСФО отметил, что применение «теста 10%» в отрыве от других факторов не всегда будет уместным ввиду возможных несоответствий с требованиями МСФО (IFRS) 9 в отношении обесценения. Некоторые составители консолидированной финансовой отчетности могут применять различные учетные политики в зависимости от того, происходит ли модификация договора в результате финансовых затруднений заемщика, при этом может быть сделан вывод, что такое обстоятельство редко приводит к прекращению признания финансового актива.

Если в результате пересмотра условий договора должнику предоставляется лишь временное освобождение, и условия существенно не меняются, модификация вряд ли будет считаться существенной. Например, если срок погашения дебиторской задолженности увеличивается с 90 дней до 180 дней, скорее всего, это не будет считаться существенной модификацией этой дебиторской задолженности.

Если в результате модификации не происходит прекращения признания финансового актива или обязательства, применяется первоначальная эффективная процентная ставка и осуществляется кумулятивная корректировка прибыли или убытка с учетом изменений ожидаемых денежных потоков, дисконтированных по этой процентной ставке. В случае финансовых инструментов с плавающей процентной ставкой изменение рыночной процентной ставки учитывается перспективно. Однако любое другое изменение условий договора (например, применения спреда поверх процентной ставки) также приведет к кумулятивной корректировке на дату модификации.

*Оценка ожидаемых кредитных убытков*

Наличие крупномасштабных сбоев в работе бизнеса может привести к возникновению проблем с ликвидностью у определенных организаций. Это также может оказать косвенное влияние на кредитное качество организаций, участвующих в цепочке поставок. Это также повлияет на розничные портфели (потребительские и ипотечные кредиты), так как многие организации будут вынуждены сократить численность сотрудников, что приведет к увеличению количества безработных.

Ухудшение кредитного качества кредитных портфелей, а также, например, торговой дебиторской задолженности в результате пандемии может оказать значительное влияние на оценку ожидаемых кредитных убытков (далее – ОКУ). При оценке ОКУ необходимо рассматривать меняющиеся условия. В текущих условиях пандемии предыдущие допущения и критерии, которые применялись при оценке ОКУ, могут утратить актуальность. Например, предоставление кредитных каникул всем заемщикам не обязательно означает значительное увеличение кредитного риска по каждому из них.

В текущих условиях организациям может быть сложно учесть конкретные эффекты пандемии и мер госудасртвенной поддержки непосредственно в моделях расчета ОКУ. Однако их можно учесть при разработке макроэкономических сценариев и/или выполняя корректировки к результатам применения моделей.

Оценка ОКУ должна осуществляться на основе непредвзятой, взвешенной с учетом вероятности величины, которая определяется путем оценки ряда возможных результатов с учетом временной стоимости денег. 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.

*Пересмотр состава кредитных портфелей*

*или групп дебиторской задолженности*

Для целей оценки ОКУ и определения того, произошло ли значительное увеличение кредитного риска, организация должна классифицировать финансовые инструменты по группам исходя из общих характеристик кредитного риска с использованием обоснованной и подтверждаемой информации, доступной на уровне портфеля.

Пандемия 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. Следовательно, организации должны рассмотреть необходимость пересмотра своего подхода к объединению инструментов в группы (портфели).

*Оценка займов, дебиторской задолженности и активов по договору*

*на индивидуальной и групповой основе*

Учитывая исключительный характер сложившихся обстоятельств, организации может потребоваться некоторое время, чтобы определить реальные изменения показателей риска применительно к конкретному контрагенту. Чтобы ускорить отражение таких изменений кредитного качества, которые еще не были идентифицированы на индивидуальном уровне, может быть уместно скорректировать рейтинги и вероятность дефолта на групповой основе, учитывая такие характеристики риска, как отрасль или географическое расположение заемщиков. Организации, которые используют матрицу оценочных резервов для расчета ОКУ по торговой дебиторской задолженности, должны будут произвести соответствующие корректировки убытков прошлых периодов для отражения текущих экономических условий и прогнозной информации. Например, организация, осуществляющая поставку товаров или услуг авиатранспортным предприятиям, скорее всего, предположит, что вероятность дефолта (или уровень убытков, если используется матрица оценочных резервов) ее клиентов увеличилась независимо от конкретных событий, имеющих место на уровне отдельных контрагентов.

При определении вероятности дефолта, уровня убытков и ОКУ организации должны учитывать влияние мер государственной поддержки, доступных для клиентов (например, возможность рефинансирования или иные формы финансовой помощи, включая гарантии), которыми клиенты с высокой вероятностью смогут воспользоваться. Кроме того, организации, которые используют множественные экономические сценарии при оценке ОКУ, должны рассмотреть возможность повторного анализа данных сценариев, чтобы отразить изменения в текущих условиях.

*Продление сроков погашения*

В случае продления сроков погашения вследствие сложившейся экономической ситуации необходимо проанализировать условия такого продления, чтобы определить их влияние на оценку ОКУ, а также последствия на порядок учета в целом. Например, если сроки погашения дебиторской задолженности увеличиваются с 90 дней до 180 дней, то такое изменение вряд ли будет считаться существенной модификацией этой дебиторской задолженности. Однако продление сроков может свидетельствовать об увеличении вероятности дефолта, что в свою очередь окажет влияние на оценку ОКУ.

**Обесценение нефинансовых активов**

В соответствии с МСФО актив считается обесцененным, если организация неспособна возместить его балансовую стоимость посредством использования или продажи данного актива. 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. 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.

МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», введенный в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н, требует, чтобы на конец каждого отчетного периода организация оценивала наличие признаков обесценения нефинансовых активов. В отношении гудвила и нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования тест на обесценение должен проводиться ежегодно, а также при наличии признаков обесценения. В отношении других классов активов, относящихся к сфере применения стандарта, организация должна оценивать наличие признаков обесценения на конец каждого отчетного периода; тест на обесценение проводится только при наличии таких признаков.

Согласно Разъяснению КРМФО (IFRIC) 10 «Промежуточная финансовая отчетность и обесценение», введенному в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н, организация не может восстанавливать убытки от обесценения, признанные в отношении гудвила в последней промежуточной финансовой отчетности в соответствии с МСФО (IAS) 34.

События после отчетного периода и информация, полученная после даты окончания отчетного периода, учитываются при оценке наличия признаков обесценения только в том случае, если они обеспечивают дополнительное свидетельство условий, существовавших на дату окончания отчетного периода. Аналогичным образом при определении возмещаемой суммы актива информация, полученная после даты окончания отчетного периода, учитывается только в том случае, если такая информация относится к событиям или условиям, существовавшим на дату окончания отчетного периода. При проведении такой оценки необходимо рассматривать все факты и обстоятельства.

*Наличие признаков обесценения*

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.

*Оценка*

При оценке обесценения организация должна определить возмещаемую сумму актива.

Справедливая стоимость за вычетом затрат на выбытие определяется в соответствии с МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости», введенным в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н.

Оценка ценности использования подразумевает определение величины будущих денежных притоков и оттоков, связанных с использованием актива и его последующим выбытием, и применение соответствующей ставки дисконтирования к таким денежным потокам.

В обоих случаях сложившаяся неопределенность вызывает значительные трудности при подготовке руководством прогнозов будущих денежных потоков. В этих обстоятельствах для учета неопределенности метод ожидаемых денежных потоков, основанный на взвешенных с учетом вероятности сценариях, может оказаться уместнее метода наилучшей оценки.

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.

В связи с тем, что срок полезного использования многих активов, таких как гудвил, является продолжительным, организации должны учитывать влияние не только краткосрочных последствий, но особенно долгосрочных последствий.

*Раскрытие информации*

Чем больше неопределенности в текущих условиях, тем большее значение имеет раскрытие подробной информации о принятых организацией допущениях, суждениях и свидетельствах, на которых они основаны, и влиянии изменений в ключевых допущениях (анализ чувствительности).

Учитывая высокую степень неопределенности и чувствительность суждений и расчетных оценок, раскрытие информации о ключевых допущениях и суждениях, принятых при оценке возмещаемой суммы, будут иметь первостепенное значение. В особенности это связано с тем, что такие допущения, суждения и расчетные оценки будут значительно отличаться от допущений, суждений и расчетных оценок, использованных в последней годовой консолидированной финансовой отчетности. Например, могут быть пересмотрены значения ключевых допущений и весовые коэффициенты множественных сценариев в случае использования метода ожидаемых результатов.

Поскольку на данном этапе развития экономической ситуации невозможно предсказать все последствия влияния пандемии, руководству необходимо применять значительный объем суждения, чтобы принять обоснованные допущения, которые отражали бы условия, существующие на отчетную дату, для целей тестирования на обесценение. В сложившейся ситуации основная часть этих допущений будет подвержена значительной неопределенности. В связи с этим организации должны рассмотреть возможность раскрытия подробной информации о допущениях и факторах чувствительности.

**Аренда[[1]](#footnote-1)**

В условиях пандемии особую актуальность приобрел такой вопрос учета аренды, как оценка того, является ли уступка по договору аренды модификацией, которая в МСФО (IFRS) 16 определяется как изменение сферы применения договора аренды или возмещения за аренду, которое не было предусмотрено первоначальными условиями аренды.

*Изменение сферы применения договора аренды*

При оценке того, произошло ли изменение сферы применения договора аренды, организация анализирует, произошло ли изменение права пользования, которое передается арендатору по данному договору. Изменение сферы применения договора аренды предусматривает добавление или исключение права пользования одним или несколькими базовыми активами либо продление или сокращение срока действия договора аренды. Арендные каникулы или снижение арендной платы сами по себе не являются изменением сферы применения договора аренды.

*Изменение суммы возмещения по договору аренды*

При оценке того, произошло ли изменение суммы возмещения по договору аренды, организация анализирует общее влияние любых изменений арендных платежей. Например, если арендатор не осуществляет арендные платежи на протяжении трех месяцев, размер арендной платы в последующие месяцы может быть пропорционально увеличен таким образом, что общая сумма возмещения по договору аренды останется неизменной.

*Изменение, не предусмотренное*

*первоначальными условиями договора аренды*

Если произошло изменение сферы применения договора аренды или суммы возмещения по нему, организация должна определить, были ли эти изменения предусмотрены первоначальными условиями договора аренды. Согласно пункту 2 МСФО (IFRS) 16 организация должна учитывать условия договоров, а также все уместные факты и обстоятельства при применении стандарта. Уместные факты и обстоятельства могут включать положения договора, законодательство или нормативно-правовые акты, применимые к договорам аренды.

Договоры аренды или применимое законодательство и нормативные акты могут содержать положения, предусматривающие изменение арендных платежей в случае наступления определенных событий или обстоятельств. Действия государства (например, закрытие магазинов розничной торговли на определенный период в связи с пандемией) могут быть истолкованы как своего рода обстоятельства непреодолимой силы, положения о которых содержались в первоначальном договоре или предусмотрены применимым законодательством и нормативными актами. Изменения арендных платежей, которые обусловлены положениями первоначального договора или применимого законодательства и нормативных актов, являются частью первоначальных условий договора аренды, даже если последствия от применения таких положений (в связи с такими событиями, как пандемия) ранее не рассматривались в договоре. В таких случаях модификация договора аренды для целей применения МСФО (IFRS) 16 отсутствует.

*Поправки в МСФО (IFRS) 16*

29 мая 2020 г. Совет по МСФО выпустил поправку в МСФО (IFRS) 16 «Уступки по договорам аренды в связи со вспышкой COVID-19»*.* Данная поправка к МСФО (IFRS) 16 позволяет в качестве упрощения практического характера арендаторам не проводить анализ того, являются ли какие-либо уступки по договорам аренды, обусловленные пандемией, модификациями договора аренды. Вместо этого арендаторы, которые применят данное упрощение практического характера, будут учитывать такие уступки, как если бы они не являлись модификацией договора аренды. Названные поправки не предусматривают каких-либо изменений для арендодателей.

Согласно поправкам в МСФО (IFRS) 16 упрощение практического характера будет применяться только к тем уступкам, которые являются прямым следствием пандемии, и только в тех случаях, когда выполняются все приведенные ниже условия:

а) в результате изменения арендных платежей пересмотренная сумма возмещения по договору аренды становится ниже или остается практически неизменной по сравнению с суммой возмещения, которая подлежала уплате непосредственно до таких изменений;

б) любое снижение арендных платежей касается только тех платежей, которые первоначально подлежали уплате по июнь 2021 г.;

в) другие условия договора аренды значительно не меняются.

Арендатор, который применит данное упрощение практического характера, должен раскрыть данный факт в отчетности.

Арендатор должен применять данную поправку ретроспективно с признанием суммарного эффекта первоначального применения данной поправки в качестве корректировки вступительной нераспределенной прибыли (или другого компонента собственного капитала) на начало годового отчетного периода, в котором арендатор впервые применит данную поправку. Предлагаемое упрощение практического характера будет применяться в отношении годовых отчетных периодов, начинающихся 1 июня 2020 г. или после этой даты. Допускается досрочное применение, в том числе в консолидированной финансовой отчетности, которая еще не одобрена к выпуску на дату выпуска данной поправки.

**Налоги на прибыль**

*Требования*

В связи с пандемией государством принят комплекс налоговых мер поддержки организаций. Влияние этих мер подлежит учету при формировании в консолидированной финансовой отчетности информации учета налогов на прибыль.

Согласно МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль», введенному в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н, обязательства и активы по текущему налогу за текущий и предыдущие периоды должны оцениваться в сумме, которую ожидается уплатить налоговым органам (истребовать к возмещению налоговыми органами), рассчитанной с использованием ставок налога и налогового законодательства, действующих или по существу принятых по состоянию на конец отчетного периода.

Организации должны определить, являлись ли изменения ставок налога и налогового законодательства, планируемые в целях уменьшения последствий пандемии, по существу принятыми на отчетную дату. Необходимо тщательно проанализировать характеристики налоговых льгот и вычетов, предоставленных государством, чтобы определить соответствующий порядок их учета – в качестве уменьшения расходов по налогу на прибыль либо в качестве государственной субсидии.

Отложенные налоговые активы и обязательства должны оцениваться по тем ставкам налога, которые, как ожидается, будут применяться в периоде реализации актива или погашения обязательства, также с использованием ставок налога и налогового законодательства, действующих или по существу принятых по состоянию на конец отчетного периода.

*Бухгалтерские оценки*

Во избежание ошибок при подготовке консолидированной финансовой отчетности пункт 5 МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки», введенного в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н, требует, чтобы организации использовали надежную информацию, которая была доступна на момент одобрения финансовой отчетности к выпуску, и можно обоснованно ожидать, что она была получена и учтена при подготовке и представлении данной финансовой отчетности. Изменения в бухгалтерских оценках, обусловленные новой информацией или новыми стандартами, не считаются исправлениями ошибок и должны учитываться в том периоде, в котором они произошли (и в будущих периодах, если они затронуты). Будущие изменения сумм, признанных в финансовой отчетности, которые связаны с появлением новой информации или опыта, как правило, будут учитываться как изменения в бухгалтерских оценках.

При применении суждения организации могут использовать положения Разъяснения КРМФО (IFRIC) 23 «Неопределенность в отношении правил исчисления налога на прибыль», введенного в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 12.12.2017 № 225н. Хотя Разъяснение КРМФО (IFRIC) 23 разрабатывалось без особой отсылки на изменения налогового законодательства или текущую ситуацию, вызванную пандемией, в нем содержатся полезные указания, которые организации могут принять во внимание при учете неопределенностей, существующих в отношении налоговой трактовки в свете каких-либо изменений в законодательстве. Организация должна оценить, существует ли высокая вероятность того, что налоговый орган согласится с неопределенной налоговой трактовкой. Если организация решит, что вероятность принятия налоговой трактовки отсутствует, необходимо отразить влияние этой неопределенности при учете налога на прибыль.

*Признание*

*Условия предоставления налоговых льгот*

Некоторые налоговые льготы могут быть структурированы таким образом, что они будут применяться только к организациям, которые пострадали от последствий пандемии и отвечают определенным критериям, например, только к организациям, осуществляющим деятельность в определенной отрасли, организациям установленного размера (по выручке) или организациям, которые понесли определенную величину убытков. Это может привести к возникновению неопределенности и необходимости использования суждения и расчетных оценок при определении порядка учета налога на прибыль, например, достигнет ли выручка организации в рассматриваемом налоговом периоде минимума, необходимого для получения налоговой льготы. Организации должны также оценить, имеется ли вероятность того, что налоговые органы примут их трактовку. Если это не произойдет Разъяснение КРМФО (IFRIC) 23 требует, чтобы организации оценили необходимость признания любого дополнительного обязательства в отношении неопределенной налоговой трактовки. Аналогичные требования применяются в отношении признания неопределенных налоговых активов.

*Налоговые вычеты*

Налоговые льготы могут принимать форму налоговых вычетов. Определение налоговых вычетов отсутствует в МСФО, и организации должны применять суждение при определении того, как необходимо учитывать предоставленные налоговые вычеты: как уменьшение налогового обязательства согласно МСФО (IAS) 12 или как государственные субсидии согласно МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи», введенному в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н, если они предоставляются в денежной форме или имеют другие признаки субсидии, например, предоставляются на условиях, не связанных с налогами (например, денежные средства для осуществления одобренной деятельности, направленной на исследования и разработки). В качестве показателей налоговых вычетов, которые будут учитываться в соответствии с МСФО (IAS) 12, можно рассматривать уменьшение налога на прибыль к уплате (его отмена или отсрочка уплаты в случае недостаточности средств) и отсутствие или небольшое количество условий, не связанных с налогами. Налоговые вычеты, которые должны учитываться в соответствии с МСФО (IAS) 20, часто будут урегулироваться непосредственно денежными средствами в случае недостаточности средств для уплаты налогов и будут иметь условия, не связанные с налогами. В любом случае при анализе сущности соглашения необходимо учитывать все факты и обстоятельства, относящиеся к конкретному освобождению.

*Оценка*

*Текущие и отложенные налоговые активы и обязательства*

В апреле и мае 2020 г. государством объявлены меры налогового стимулирования экономики. Эти меры не влияют на порядок учета и оценки текущих и отложенных налоговых активов и обязательств, представленных по состоянию на 31 декабря 2019 г. Поскольку согласно МСФО (IAS) 12 налоговые активы и обязательства должны оцениваться в соответствии со ставками и законодательством, которые уже были приняты по существу на отчетную дату, любое влияние, относящееся к предыдущим налоговым периодам, будет отражаться только в том финансовом периоде, в котором изменения законодательства являются по существу принятыми.

Организации должны проанализировать, являются ли налоговые льготы, объявленные в первой половине 2020 г., по существу принятыми до даты окончания отчетного периода. Если будет сделан вывод, что изменения были по существу принятыми до даты окончания отчетного периода, то текущие и отложенные налоговые активы и обязательства будут оцениваться с учетом налоговых стимулов, включая пониженные ставки налога, предусмотренные программой стимулирования экономики.

В тех случаях, когда налоговые льготы предоставляются в течение периода, охватывающего несколько лет, например, при постепенном снижении ставки налога, также необходимо будет оценить ожидаемые сроки восстановления отложенных налоговых активов и обязательств.

*Перенос налоговых убытков на будущие периоды*

При оценке вероятности реализации в будущем налоговых убытков, перенесенных на будущие периоды, организации должны оценить, имели ли место неблагоприятные экономические условия, обусловленные пандемией, на отчетную дату. Если да, организация должна будет учесть ухудшение экономических показателей в своем прогнозе налогооблагаемой прибыли и восстановления налогооблагаемых временных разниц. Если нет, то событие является некорректирующим, но организация должна раскрыть информацию о характере события, произошедшего после отчетного периода.

*Раскрытие информации*

Помимо раскрытия информации о событиях, произошедших после отчетного периода, организации, чья деятельность была затронута налоговыми мерами стимулирования в связи с пандемией, также должны предоставить следующую информацию: объяснение изменений в применимой ставке налога по сравнению с предыдущим периодом; сумму и дату истечения срока действия любых неиспользованных налоговых убытков; характер свидетельства, подтверждающего необходимость признания отложенных налоговых активов, если организация понесла убыток в текущем периоде.

Организация также должна рассмотреть необходимость раскрытия информации о характере любых значительных суждений или оценок, принятых при определении надлежащего порядка учета описанных выше статей. Суждение может применяться при определении того, являлось ли налоговое законодательство по существу принятым на отчетную дату, и при определении порядка учета вычетов по налогу на прибыль.

Суждение в отношении наличия и величины будущей налогооблагаемой прибыли, против которой организация сможет зачесть неиспользованные налоговые убытки, также может потребовать пересмотра в текущей ситуации.

**Обязательства по обременительным договорам**

Под обременительными договорами понимаются такие договоры, для которых неизбежные затраты на выполнение обязательств по договору превышают ожидаемые экономические выгоды по нему. Неизбежные затраты по договору – это наименьшая чистая стоимость выхода из договора, то есть меньшая из сумм возмещения в связи с выходом из договора (или его нарушением) и затрат на его выполнение. Такие договоры могут включать, например, контракты на поставку, которые предприятие не может выполнить из-за пандемии. Руководство должно рассмотреть вопрос о наличии договорных отношений, ставших обременительными в связи с пандемией, либо мерами, предприниямаемыми для ее ограничения, и применить, если необходимо, требования МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», введенного в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н.

1. В апреле 2020 г. Совет по МСФО выпустил документ, в котором рассматриваются требования МСФО (IFRS) 16 «Аренда», введенного в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 11.07.2016 № 111н, и ряда других стандартов. Документ подготовлен в образовательных целях и предназначен для оказания помощи организациям в определении порядка учета льгот по договорам аренды, предоставленным в связи с пандемией. Документ не изменяет, не исключает и не добавляет какие-либо требования МСФО. [↑](#footnote-ref-1)