

# Рекомендации по учету связанные с COVID-19

## Обесценение нематериальных активов и гудвилла

Бизнес и деятельность многих организаций уже серьезно пострадали от быстрого глобального распространения COVID-19 и связанных с данными обстоятельствами действий правительства. К сожалению, многие компании по-прежнему будут испытывать воздействие COVID-19 течение некоторого времени. Это имеет последствия для их стоимости и стоимости многих из их коммерческих активов.

В этой нестабильной среде любое обесценение гудвилла и других долгосрочных активов может существенно снизить заявленную прибыль организации. Несмотря на то, что убытки от обесценения являются лишь отстающим индикатором негативных изменений, это не снижает важность обеспечения того, чтобы сообщаемые значения для гудвилла и других нематериальных активов отражали надлежащую стоимость. Это включает в себя любое снижение стоимости, отражающее экономическое воздействие COVID-19.

Руководства организаций, которые проводят тестирование на обесценение самостоятельно, могут посчитать это требование значительным дополнением к своей роли в то время, когда, как никогда, полное внимание руководства к операциям имеет решающее значение. Это также область, которая, вероятно, будет подвергнута особой проверке со стороны внешних аудиторов.



# Требования

МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» стремится к тому, чтобы активы подотчетной организации учитывались в суммах, не превышающих сумму их возмещения.

В МСФО (IAS) 36 возмещаемая стоимость актива определяется как наибольшая из двух величин, его справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие при продаже и его стоимости в использовании. Справедливая стоимость определяется как сумма, которую можно получить в сделке между осведомленными и заинтересованными сторонами. Стоимость в использовании основана на оценке будущих потоков денежных средств, которые организация ожидает получить от использования актива или соответствующей единицы, генерирующей денежные потоки (ЕГДС), в его текущей форме. COVID-19 может воздействовать как на справедливую стоимость за вычетом затрат на выбытие, так и на стоимости в использовании.

Если балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую стоимость, актив обесценивается. МСФО (IAS) 36 затем требует от компании списать актив до его возмещаемой суммы и признать убыток от обесценения.

МСФО (IAS) 36 требует, чтобы как нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования (и любые нематериальные активы, еще не готовые к использованию по назначению), так и гудвилл были проверены на обесценение не реже одного раза в год. В отношении других классов активов, которые подпадают под стандарт, организация должна проверить актив на предмет обесценения при наличии признаков обесценения.

Ниже приводятся некоторые вопросы, которые необходимо учитывать руководству при оценке обесценения, а также указания, как лучше всего на них реагировать.



## Является ли COVID-19 показателем для обесценения на отчетную дату?

Это будет сильно зависеть от отчетной даты для организации. Для тех, чья отчетная дата конец года, 31 декабря 2019 года, или ранее, ответ, вероятно, нет, потому что COVID-19 на тот момент не считался серьезной проблемой для большинства экономик и организаций. Однако стандарты бухгалтерского учета требуют раскрытия информации о существенных не корректирующих событиях после отчетной даты, включая оценку финансового влияния, когда это возможно. Те, у кого отчетная дата 31 марта 2020 года и далее, должны будут учитывать COVID-19 в качестве показателя для обесценения для целей финансовой отчетности.

## Каковы наиболее важные показатели для пандемии COVID-19?

Подробные примеры показателей обесценения включены в МСФО (IAS) 36.12. Наиболее важные показатели приведены ниже - обратите внимание, что этот список не является исчерпывающим. Учитывая распространенность некоторых из этих показателей, мы призываем руководство тщательно рассмотреть и задокументировать наличие этих факторов и их последствия для финансовой отчетности.

### Внешние показатели

- Наблюдаемые показатели снижения стоимости
- Значительные изменения с неблагоприятным влиянием на организацию произошли в течение отчетного периода в экономической среде, в которой организация осуществляет свою деятельность, или на рынке, которому выделен актив
- Балансовая стоимость чистых активов предприятия превышает его рыночную капитализацию.

### Внутренние показатели

- Активы становятся бездействующими
- Появление доказательств того, что экономические показатели хуже, чем ожидалось
- Планы по выбытию актива
- Планы по реструктуризации.

## Какие активы могут быть затронуты?

Долгосрочные активы, вероятно, будут затронуты. К ним относятся:

- Права пользования активом, вытекающие из договоров аренды
- Основные средства
- Нематериальные активы.

Как уже упоминалось, МСФО (IAS) 36 требует, чтобы эти активы были проверены на предмет обесценения при выявлении признаков обесценения. Это тестирование проводится для отдельных активов, если они генерируют денежные потоки независимо друг от друга. Что касается других активов и гудвилла, то тестирование проводится как правило на основе ЕГДС, к которой относится актив. В некоторых случаях можно надежно оценить справедливую стоимость за вычетом затрат на выбытие на уровне отдельных активов, но стоимость в использовании только на уровне ЕГДС. Если оценка справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие показывает, что потери от обесценения отсутствуют, нет необходимости также проверять ЕГДС (МСФО (IAS) 36.22).

Организации могут иметь активы, которые подлежат тестированию на обесценение, которые не классифицируются как долгосрочные активы и не являются финансовыми активами. Эти активы должны быть проверены на предмет обесценения, поскольку они могут быть затронуты COVID-19, особенно если эти суммы отражают исторические операции с третьими сторонами, когда кредитоспособность этих третьих сторон в настоящее время ставится под сомнение. Например, организация может иметь предоплату за товары или услуги, но контрагент, возможно, больше не сможет предоставить их или возместить платеж.

## Как COVID-19 может повлиять на тестирование на обесценение?

Напоминаем, что возмещаемая сумма должна быть выше, чем стоимость в использовании и справедливая стоимость за вычетом затрат на выбытие. COVID-19 зачастую влияет на обе суммы.

Многие организации начинают с оценки стоимости в использовании. Это связано с тем, что если стоимость в использовании превышает балансовую стоимость, то нет необходимости определять справедливую стоимость за вычетом затрат на выбытие (и наоборот). Однако, если стоимость в использовании указывает на убыток от обесценения, следует также оценить справедливую стоимость за вычетом затрат на выбытие - только если факты и обстоятельства не указывают на то, что справедливая стоимость за вычетом затрат на выбытие не будет существенно выше, чем стоимость в использовании, или ее нельзя будет надежно оценить.

Основными строительными блоками оценки стоимости в использовании являются прогнозы движения денежных средств, безрисковая ставка дисконтирования и корректировки, учитывающие изменчивость, неопределенность и другие факторы, которые участники рынка могут отразить в оценке актива или ЕГДС. Эти корректировки также будут затронуты COVID-19. МСФО (IAS) 36 позволяет отразить эти корректировки одним из двух способов: путем корректировки ставки дисконтирования или путем корректировки потоков денежных средств (включая допущения по долгосрочному росту).

В обычное время рискориентированный подход с учетом ставки дисконтирования является более типичным. Однако, учитывая очень высокий уровень текущей неопределенности, подход ожидаемых денежных потоков с поправкой на риск часто является более предпочтительным, поскольку он предполагает более явное рассмотрение более широкого, чем обычно, диапазона возможных будущих результатов.

Какой бы подход ни использовался, руководство должно обеспечить, чтобы результат отражал риски, неопределенность и другие факторы, которые могли бы повлиять на оценочные решения участников рынка. Не менее важно обеспечить согласованность концепций денежных потоков и ставок дисконтирования, чтобы не происходило двойного учета рисков COVID-19.

## Как COVID-19 может повлиять на ставку дисконтирования?

Вероятно, будет гораздо сложнее определить ставку дисконтирования с учетом риска в текущей ситуации. Текущая волатильность на финансовых рынках создает дополнительные проблемы для этого процесса, поскольку параметры, используемые для оценки ставок дисконтирования, становятся более непредсказуемыми. Значения для допущений, которые были определены в прошлом, такие как использование доходности долгосрочных государственных облигаций в качестве сопоставимого значения для безрисковой ставки, могут больше не подходить. Это означает, что сейчас, как никогда ранее, ставки дисконтирования должны оцениваться после тщательного анализа:

- текущих рыночных условий
- любых рыночных доказательств стоимости сопоставимых подотчетных организаций или активов
- рисков актива или ЕГДС, подлежащие оценке.

Учитывая недавнюю волатильность рынков капитала также вероятно, что:

- бета для организации может увеличиться (в результате повышенного риска, связанного с прогнозами, учитывая возросшую неопределенность); а также
- указанная стоимость собственного капитала может увеличиться.

## Как это повлияет на прогнозы денежных потоков?

Многие организации уже испытывают серьезные сбои в своей деятельности, что приводит к быстрому снижению чистых потоков денежных средств и прибыли, а также продолжающейся неопределенности в отношении продолжительности и долгосрочности воздействия пандемии. Тем не менее, прогнозы денежных средств стоимости в использовании должны отражать допущения об этих воздействиях, основанные на фактах и обстоятельствах на конец года. Эти допущения должны быть точными, ясными и подтвержденными. В нынешних условиях нецелесообразно, чтобы большинство организаций основывали свои оценки на результатах деятельности за сопоставимый период, особенно если отчетная дата наступила после 11 марта 2020 года, когда Всемирная организация здравоохранения объявила глобальную пандемию.

По мере развития ситуации дополнительная информация о серьезности финансового воздействия может появиться после окончания года, но до даты утверждения финансовой отчетности. В то время как отправной точкой является то, что организации должны определять суммы на основании своих знаний о событиях на отчетную дату, а не после нее, информация, полученная после отчетной даты, может рассматриваться, если такие условия уже существовали на конец отчетного периода. Для проведения такой оценки потребуются профессиональное суждение обо всех соответствующих фактах и обстоятельствах.

Организации с отчетными датами после начала пандемии COVID-19, вероятно, столкнутся с реальными проблемами, отражающими его влияние в едином наборе прогнозируемых денежных потоков из-за очень высокого уровня неопределенности. Поэтому организациям следует рассмотреть возможность разработки нескольких сценариев и применения вероятностей для каждого из них, для того чтобы получить ожидаемые денежные потоки. Подотчетные организации, применяющие подход с учетом скорректированных на риск ожидаемых денежных потоков, должны придавать больший вес пессимистичному сценарию(ям), чтобы достичь цели учета рыночного взгляда на риск и неопределенность.

**МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» стремится к тому, чтобы активы подотчетной организации учитывались в суммах, не превышающих сумму их возмещения.**

## Как насчет справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие?

При оценке справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие следует сделать ссылку на наблюдаемые, насколько это возможно, сделки. Цены на распродажу активов или групп активов могут не отражать типичные сделки. В нынешних условиях может быть сложнее определить текущую справедливую стоимость из-за отсутствия недавних наблюдаемых операций между участниками рынка, как они определены в МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости».

При использовании метода оценки для определения справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие исходные данные и допущения должны отражать только ту информацию, которая доступна участникам рынка на отчетную дату. Информация, не доступная на отчетную дату (основанная на обычном доступе и должной осмотрительности для операции с рассматриваемым активом(ами)), не может повлиять на справедливую стоимость. Когда при оценке справедливой стоимости используются ненаблюдаемые исходные данные, руководству необходимо оценить, каким образом информация о COVID-19, имеющаяся на отчетную дату, повлияет на решения участников рынка.

## Как насчет срока полезного использования?

Подробные и точные прогнозы денежных потоков стоимости в использовании как правило должны составлять не более пяти лет. Помимо периода подробного прогнозирования МСФО (IAS) 36 требует экстраполяции с использованием устойчивых или снижающихся долгосрочных темпов роста. Влияние COVID-19 может означать, что подотчетные организации теперь будут вынуждены использовать актив в его текущем состоянии в течение периода, превышающего пять лет. Тем не менее, МСФО (IAS) 36 разрешает использовать подробный прогнозный период более пяти лет только в том случае, если руководство не может продемонстрировать способность точно прогнозировать в течение такого периода времени. И наоборот, принятые ранее долгосрочные предположения о темпах роста могут больше не подходить, особенно если экономическое воздействие COVID-19 рассматривается как более чем кратковременное.

Прогнозы движения денежных средств также должны относиться к активу в его текущем состоянии. Кроме того, многие организации могут реструктурировать свою деятельность в рамках своей реакции на COVID-19. Это означает, что руководству, возможно, потребуется продемонстрировать, что любые прогнозируемые улучшения финансовых показателей актива или ЕГДС связаны с активом в его текущем состоянии, а не с улучшением или неосуществленной будущей реструктуризацией.

## Какое влияние это окажет на промежуточный период?

Показатели обесценения могут появляться в результате экономических условий, вызванных распространением COVID-19, и организации может потребоваться выполнить тест на обесценение и признать убыток от обесценения в течение промежуточного периода 2020 года.

Организация может признать убыток от обесценения в одном периоде, но в последующем периоде может существовать признак того, что убыток от обесценения, признанный в предыдущем периоде, может больше не существовать или мог уменьшиться. В таких случаях МСФО (IAS) 36 гласит, что убыток от обесценения, признанный в предыдущие периоды для актива, отличного от гудвилла, должен быть восстановлен, если и только если произошло изменение в оценках, использованных для определения возмещаемой суммы актива с момента последнего признания убытка от обесценения. Убытки от обесценения гудвилла не могут быть восстановлены, даже если убыток был признан за промежуточный период, и к концу года условия улучшились.

Например, рассмотрим ситуацию, в которой показатели обесценения гудвилла идентифицированы в первом квартале, закончившемся 31 марта 2020 года (1 кв. 2020), поэтому организация проводит дополнительный тест и признает убыток от обесценения в 1 квартале 2020 года. В 4 квартале 2020 года (4 кв. 2020) организация проводит ежегодный тест на обесценение гудвилла. Этот тест показывает, что условия улучшились после 1 кв. 2020 и что некоторые или все убытки от обесценения, возникающие в 1 кв. 2020, не должны были быть признаны на основании этой последней оценки.

**Может ли организация восстановить часть или все убытки от обесценения гудвилла в 4 кв. 2020, признанные в 1 кв. 2020? Ответ - нет, из-за явного запрета в МСФО (IAS) 36.**

Этот запрет, похоже, противоречит принципу МСФО (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчетность», что «периодичность отчетности организации (годовой, полугодовой или квартальной) не должна влиять на оценку ее годовых результатов. Однако это противоречие было выявлено Комитетом по интерпретации МСФО, который опубликовал интерпретацию (КРМФО (IFRIC) 10), подтверждающую, что убыток от обесценения, признанный для гудвилла в промежуточном периоде, не может быть восстановлен в последующем периоде.

## Является ли МСФО (IAS) 36 единственным стандартом, который следует учитывать при рассмотрении обесценения?

Простой ответ на этот вопрос - нет. Некоторые активы были специально исключены из сферы применения МСФО (IAS) 36, в противном случае следует применять МСФО (IAS) 36. Существуют и другие стандарты, которые следует учитывать для тех областей, которые были исключены из его сферы применения.

Актив	Сфера применения	Вне сферы применения	Если находится вне сферы применения, применимый МСФО
Запасы		✓	МСФО (IAS) 2
Договорные активы и активы, возникающие от затрат на получение или выполнение договора, которые признаются в соответствии с МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с клиентами»		✓	МСФО (IFRS) 15
Активы не готовые к использованию	✓		
Отложенные налоговые активы		✓	МСФО (IAS) 12
Активы, возникающие от вознаграждений работникам		✓	МСФО (IAS) 19
Финансовые активы в рамках МСФО (IFRS) 9		✓	МСФО (IFRS) 9
Финансовые активы, классифицированные как дочерние организации (согласно МСФО (IFRS) 10), ассоциированные компании (согласно МСФО (IAS) 28) и совместные предприятия (согласно МСФО (IFRS) 11), учитываемые по методу затрат для целей подготовки отдельной финансовой отчетности материнской организации.	✓		
Инвестиционная собственность (оцениваемая с использованием метода справедливой стоимости)		✓	МСФО (IAS) 40
Инвестиционная собственность (оцениваемая по первоначальной стоимости)	✓		
Биологические активы (оцениваемые по справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие)		✓	МСФО (IAS) 41
Договоры в рамках МСФО 17 «Страховые договоры», являющиеся активами		✓	МСФО (IFRS) 17
Долгосрочные активы (или группы выбытия), классифицированные как предназначенные для продажи, в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность».		✓	МСФО (IFRS) 5

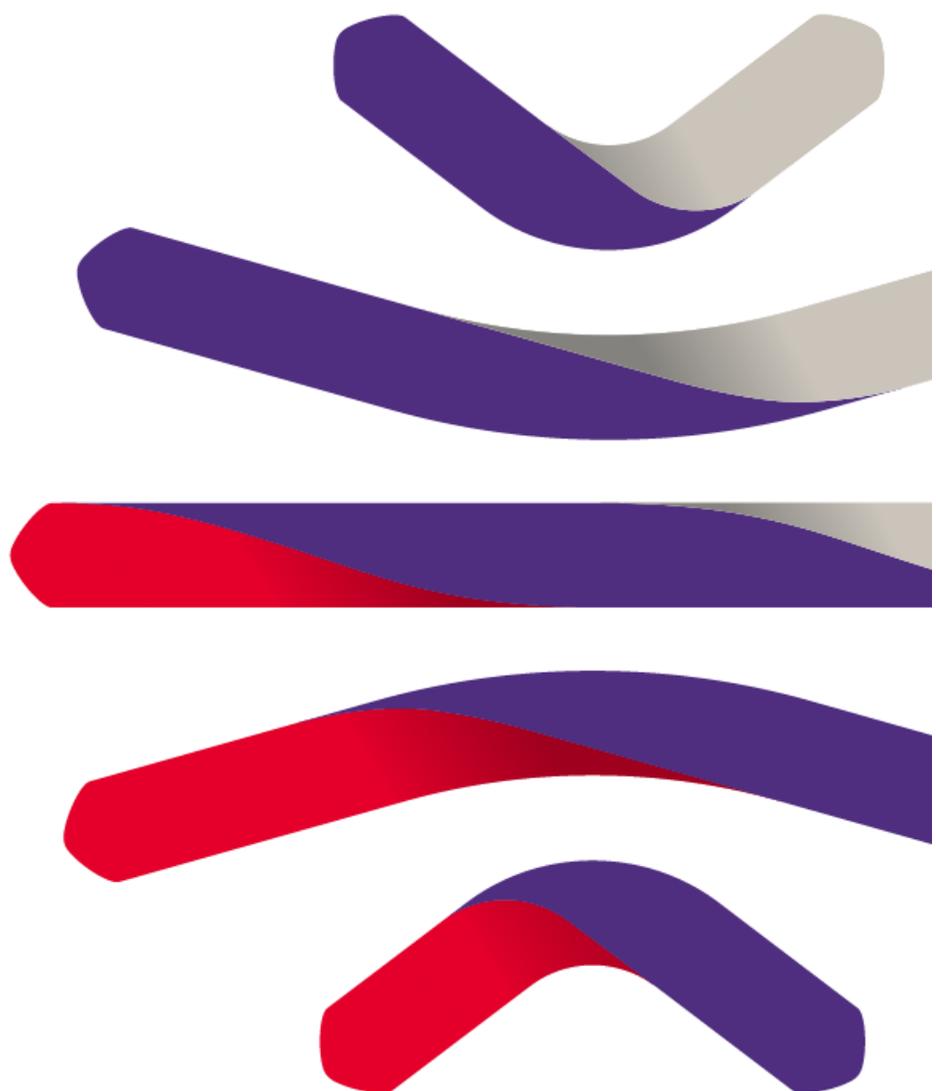
Обесценения могут быть сложными; Перед тем, как сделать окончательные выводы, необходимо рассмотреть ряд стандартов, и иногда могут потребоваться специалисты по оценке. Наконец, не оставляйте оценки до последней минуты, они могут занять много времени на подготовку, а затем оценку. Логично, что регулирующие органы во всем мире хотят большего раскрытия, чем меньшего, в отношении обесценений, вызванных пандемией COVID-19.

## Как Grant Thornton может помочь?

Лица подготавливающие финансовую отчетность должны быть гибкими и отзывчивыми по мере развития ситуации. Крайне важно иметь доступ к экспертам, знаниям и точной информации как можно быстрее, но в настоящее время ваши ресурсы могут быть перегружены.

Мы можем помочь вам при изучении влияния COVID-19 на ваш бизнес. Наши эксперты по оценке оказывают критически важную независимую поддержку и консультации организациям, которые должны проанализировать или количественно оценить любые риски обесценения нематериальных активов и гудвилла, вызванные воздействием COVID-19.

Сейчас, как никогда, необходимо, чтобы подотчетные организации и их аудитор или консультант по бухгалтерскому учету работали в тесном контакте друг с другом, поэтому, если вы хотите обсудить любой из поднятых вопросов, обратитесь к своему обычному контактному лицу в Grant Thornton или посетите [www.grantthornton.global/locations](http://www.grantthornton.global/locations), чтобы найти вашу местную фирму-член группы Grant Thornton.





© 2020 Grant Thornton International Ltd.

"Grant Thornton" относится к бренду, под которым фирмы-члены Grant Thornton предоставляют аудиторские, налоговые и консультационные услуги клиентам, и/или к одной или более фирмам-членам, в зависимости от контекста. ФБК является фирмой-членом Grant Thornton International Ltd (GTIL). GTIL и фирмы-члены не образуют международного партнерства. GTIL и каждая фирма-член являются самостоятельным юридическим лицом. Услуги предоставляются фирмами-членами сети. GTIL не предоставляет услуги клиентам. GTIL и ее фирмы-члены не являются агентами друг друга, не несут обязательств друг перед другом, а также не отвечают за действия или бездействия других фирм-членов.