



Beyond the GAAP

Інформаційний лист Mazars про принципи бухгалтерського обліку

Зміст

- 01 Вступ
- 02 Основні моменти МСФЗ
- 03 Європейські основні моменти
- 04 ESMA публікує рекомендації щодо фінансової звітності за 2020 рік

Вступ

З самого початку метою «Beyond the GAAP» було інформувати вас про розвиток принципів бухгалтерського обліку та надавати роз'яснення в умовах, коли зміни в принципах бухгалтерського обліку та активності регуляторів вимагають постійної уваги від керівництва та аудиторів.

Запуск нашого нового бренду надає нам можливість затвердити свою відданість цій місії, оскільки ми представляємо нову візуальну ідентичність для Mazars та Beyond the GAAP. Ми пишаємось нашою широкою аудиторією і будемо продовжувати застосовувати наш досвід та аналіз, щоб пролити світло на новини бухгалтерського обліку.

Цього місяця Beyond the GAAP допомагає висвітлити основні рекомендації європейського регулятора щодо річної фінансової звітності за 2020 рік. Не дивно, що ключові повідомлення знову стосуються якості фінансової інформації під час триваючої кризи в галузі охорони здоров'я та економічної ситуації.

Основні моменти МСФЗ

Опубліковано третю збірку рішень порядку денного Комітету з питань тлумачення МСФЗ

14 жовтня Фонд МСФЗ опублікував третю збірку рішень порядку денного Комітету з тлумачення МСФЗ (IFRS IC), опубліковану в період з квітня по вересень 2020 року.

Були покриті наступні теми:

- МСФЗ 16 - Оренда: "Продаж та зворотній лізинг із змінними платежами" (пор. Beyond the GAAP № 145, червень 2020 р.);
- МСБО 12 - Податки на прибуток: „Декілька податкових наслідків від відновлення активів” та „Відстрочений податок, пов'язаний з інвестицією у дочірню компанію” (пор. Beyond the GAAP № 145, червень 2020 р.);
- МСБО 38 - Нематеріальні активи: „Транзитні оплати гравця” (пор. Beyond the GAAP № 145, червень 2020 р.).

Цей документ доступний на веб-сайті Ради із Міжнародних Стандартів Фінансової Звітності (IASB) [тут](#).

IASB приймає попередні рішення щодо запропонованих змін до МСБО 12 „Відстрочений податок, пов'язаний з активами та зобов'язаннями, що виникають в результаті однієї операції”

Нагадуємо (пор. Beyond the GAAP № 135, липень-серпень 2019 р.), що IASB опублікувала проект змін до МСБО 12 - Податки на прибуток у липні 2019 р. Цей проект має на меті роз'яснити принципи обліку відстроченого податку, пов'язаного із активами та зобов'язаннями, що виникають внаслідок однієї операції (як у випадку оренди згідно з МСФЗ 16 або зобов'язань щодо виведення з експлуатації).

Запропоновані зміни мали на меті встановити загальний принцип обліку відстроченого податку, пов'язаного з орендою, і, таким чином, знизити різність тлумачень. Для цього IASB запропонувала змінити звільнення від первісного визнання, викладене в параграфах 15 та 24 МСБО 12, таким чином, щоб воно не застосовувалося до операцій, за якими суб'єкт господарювання визнає як актив, так і зобов'язання, що призводить до рівних

сум тимчасових різниць, що включаються і вираховуються із бази до оподаткування.

На засіданні 28 жовтня 2020 року IASB попередньо вирішили, переглянувши отримані листи із коментарями, що вони продовжать розробляти поправки згідно із викладеним проектом змін, описаним вище. Однак, вони також попередньо вирішили внести наступні зміни до пропозицій, викладених у проекті змін:

- сума відстрочених податкових зобов'язань не буде обмежена сумою відстрочених податкових активів, визнаних за операцією (оскільки це виявилось занадто складним, а в більшості випадків непотрібним);
- принцип обліку, який застосовуватиметься у випадку оренди для авансових платежів за оренду та первинних прямих витрат, буде представлений у вигляді наочного прикладу (тобто він буде відображатися лише в Основі для висновків).

IASB також попередньо прийняв рішення щодо вимог до переходу за різних обставин:

- ретроспективне застосування із сукупним ефектом первинного визнання визнається на початку самого раннього представленого порівняльного періоду для оренди, що визнається згідно з МСФЗ 16 та зобов'язань щодо виведення з експлуатації;
- перспективне застосування до операцій, що відбулися на початку або після початку самого раннього представленого порівняльного періоду для операцій, відмінних від МСФЗ 16, зобов'язань щодо оренди та виведення з експлуатації.

IASB обговорить дату набрання чинності поправок на наступному засіданні.

Європейські основні моменти

Прийняття поправок до МСФЗ 16 щодо поступок із оренди, пов'язаних із Covid-19

9 жовтня Європейська Комісія прийняла поправку до МСФЗ 16 про поступки із оренди, пов'язаних із Covid-19, що означає, що тепер ця поправка вже може застосовуватися компаніями, які складають свою фінансову звітність відповідно до вимог МСФЗ, прийнятих Європейським Союзом.

Ця поправка дозволяє орендарям (але не орендодавцям) обирати не оцінювати, чи є поступка із оренди, пов'язана з Covid-19, модифікацією до умов оренди. Потім орендар, який застосовує це практичне спрощення, буде враховувати пов'язані з Covid-19 поступки на оренду так, ніби вони не вносять змін до умов оренди, за умови, що вони відповідають певним критеріям, і визнає вплив цих поступок у прибутку або збитку за період.

Регламент Комісії (ЄС) 2020/1434 був опублікований в Офіційному журналі Європейського союзу (OJEU) 12 жовтня 2020 року і набрав чинності наступного дня. Він доступний [тут](#).

Проект діяльності, що регулюється рейтингами IASB: EFRAG шукає пропозицій від користувачів фінансової звітності

EFRAG (Європейська Консультативна Група із Фінансової Звітності) запрошує користувачів фінансової звітності, суб'єктів регулювання рейтингами, взяти участь у попередньому аналізі можливих наслідків поточного проекту IASB, заповнивши онлайн-анкету до 7 грудня 2020 року. Опитування дасть змогу

EFRAG краще розуміти потреби користувачів.

На даний момент IASB вводить останні штрихи до нової моделі обліку діяльності, що регулюється рейтингами. Мета полягає в тому, щоб надати користувачам фінансової звітності кращу інформацію щодо прав та обов'язків, які впливають із цієї регульованої рейтингами діяльності. Проект змін запланований на початок 2021 року. Анкета EFRAG доступна [тут](#).

ESMA опублікували рекомендації щодо фінансової звітності за 2020 рік

28 жовтня ESMA опублікували свої рекомендації щодо фінансової звітності за 2020 рік на своєму веб-сайті.

Не дивно, що рекомендації стосуються насамперед **питань, пов'язаних із сучасною кризою охорони здоров'я та економічної ситуації**. Покриті наступні ключові теми: представлення та відповідність фінансової звітності (включаючи питання безперервної діяльності); оцінка нефінансових активів; питання ризику ліквідності та вимоги до оборотного капіталу; та теми, характерні для кредитних установ (які, будуть коротко висвітлені в Beyond the GAAP).

Рекомендації на 2020 рік також включають **пункти, що стосуються МСФЗ 16 - Оренда**, зокрема щодо застосування поправки, нещодавно опублікованої IASB (поправка від травня 2020 року щодо пільг із оренди, пов'язаної з Covid-19), та розкриття інформації, що вимагається в примітках до МСФЗ 16. Крім того, хоча регулятор не робить жодних конкретних рекомендацій, він повторює свій заклик до емітентів чітко

повідомляти про потенційні наслідки **Brexit**, де це доречно.

Більше того, в той час як емітенти готуються до публікації своїх **перших річних фінансових звітів у форматі XHTML** (за Європейським єдиним електронним форматом), ESMA нагадує емітентам, про документацію, яка знаходиться на їх веб-сайті, для того щоб допомогти їм краще зрозуміти вимоги, включаючи допоміжні матеріали, опубліковані Фондом МСФЗ, зокрема *Посібник із підготовки*.

ESMA також надали рекомендації, зосереджуючись особливо на **нефінансових показниках**. Ці рекомендації щодо нефінансових розділів річного звіту в першу чергу стосуються впливу пандемії Covid-19 на нефінансову інформацію та розкриття інформації щодо соціальних питань та питань працівників.

Це дослідження зосереджується на темах бухгалтерського обліку а, отже, не покриває рекомендації щодо нефінансової інформації.

Рекомендації ESMA щодо фінансової звітності за 2020 рік доступні [тут](#).

Представлення та актуальність фінансової звітності

Припущення щодо безперервної діяльності

Для суб'єктів господарювання, які зазнали ризиків безперервної діяльності протягом дванадцяти місяців від дати звітності, ESMA рекомендує **представити припущення, що використовуються** для складання фінансової звітності на основі принципу безперервної діяльності та **відповідні невизначеності** (наприклад, враховуючи знижений ринковий попит на продукцію чи послуги).

Якщо суб'єкт господарювання дійшов висновку про відсутність суттєвих невизначеностей, він повинен надати **детальний та специфічний для підприємства опис суджень**, застосованих для такого висновку.

Інформація, що надається для підтвердження висновку, може включати, наприклад, існування невикористаних кредитних ліній або отримання державних грантів або заходів державної підтримки.

Більше того, регулятор нагадує емітентам, що інформація, яка підтверджує оцінку безперервної діяльності підприємства, повинна узгоджуватися з іншою інформацією, розкритою у фінансовій звітності, зокрема щодо ліквідності та інших фінансових ризиків.

Суттєві судження та оцінка невизначеності

Оскільки поточна криза охорони здоров'я та економічної ситуації створює багато невизначеності, регулятори наголошують на необхідності емітентів надавати конкретну та детальну інформацію щодо тем, корисних для розуміння фінансової звітності та ситуації окремої компанії. Враховуючи зростаючу потребу користувачів мати можливість розуміти оцінки, що проводяться підприємствами, та ризики, яким вони піддаються, **прозорість фінансової інформації** є важливою для зміцнення довіри ринку до фінансової звітності.

Особливу увагу слід приділити інформації про **ключові судження та оцінки з високим рівнем складності та невизначеності**. У цьому контексті ESMA наполегливо рекомендує емітентам розкривати інформацію про **чутливість балансової вартості** до методів, припущень та оцінок, що лежать в основі

розрахунків. Для визначення конкретних питань на 31 грудня регулятор рекомендує **враховувати обговорення, що відбулися з керівництвом, аудитором та / або регулятором**, а також теми, виділені компанією в описі факторів ризику та / або аудитором в їх звіті із ключових питань аудиту.

Крім того, **припущення повинні узгоджуватися** з різними оцінками, представленими компанією, та різними типами інформації, опублікованої у річному звіті (примітки до фінансової звітності, звіті керівництва, фактори ризику та інші елементи фінансової звітності).

Презентація наслідків пандемії Covid-19

Відповідно до своїх рекомендацій щодо проміжної фінансової звітності за 2020 рік, ESMA нагадує компаніям про принцип послідовності подання фінансової звітності, викладеному у МСБО 1.

Таким чином, для забезпечення порівнянності та полегшення розуміння результатів діяльності суб'єкта господарювання, регулятор все ще рекомендує суб'єктам господарювання **не змінювати подання у звіті про фінансові результати** та окремо представляти наслідки пандемії Covid-19. Слід розкрити якісну та кількісну інформацію про значні наслідки Covid-19, і регулятор наполягає на важливості уточнення **методології, яка використовується для виявлення та вимірювання** цих впливів. Більш того, якщо таке розкриття інформації для пояснення наслідків Covid-19 містяться в декількох примітках, ESMA заохочує емітентів чітко давати перехресні посилання на відповідні примітки.

Оцінка нефінансових активів

Вимоги до тестування на знецінення

МСБО 36 вимагає від суб'єктів господарювання проводити щорічне тестування на зменшення корисності одиниць, що генерують грошові кошти (CGU), яким було розподілено гудвіл. Тестування можна проводити в будь-який період року за умови, що цей період буде однаковим щороку.

Таким чином, ESMA нагадує компаніям, що навіть якщо вони проводили тестування на знецінення під час піврічного закриття рахунків, в результаті поточної кризи їм все одно може знадобитися провести щорічне тестування на знецінення, якщо це зазвичай робиться в кінці року. Регулятор підкреслює, що всі **припущення, які використовуються для тестування на зменшення корисності (як фінансові, так і операційні), повинні бути оновлені.**

Що стосується матеріальних та нематеріальних активів, що підлягають амортизації, ESMA підкреслює важливість **виявлення будь-яких ознак знецінення на кінець року**, оскільки існує більша ймовірність того, що поточна криза спричинить показники знецінення. Якщо є ознаки знецінення, суб'єкт господарювання повинен проводити щорічний тест на знецінення, навіть якщо тестування проводилось під час закриття рахунків посередині року.

Розкриття інформації про припущення та чутливість

ESMA рекомендує суб'єктам господарювання забезпечити прозорість оцінок і, таким чином, включити **опис ключових припущень, що використовуються**, зокрема операційні припущення, до приміток до фінансової

звітності, а також пояснення будь-яких змін у цих припущеннях з 30 червня. Наприклад, було б корисно представити припущення щодо того, чи і коли суб'єкт господарювання вважає реалістичним повернення до докризових рівнів грошових потоків, та часовий горизонт, розглянутий стосовно сценаріїв після Covid-19.

Більше того, враховуючи поточну високу невизначеність та складність прогнозування, ESMA рекомендує суб'єктам господарювання **надавати більшу вагу зовнішнім факторам** при визначенні ключових припущень, що використовуються для тестування на зменшення корисності. Якщо є розбіжності між використовуваними припущеннями та зовнішньою інформацією або минулим досвідом, необхідно надати додаткові пояснення.

Щодо **аналізу чутливості**, що вимагається згідно з МСБО 36, регулятор наголошує на необхідності **вибору найбільш релевантних змінних**. Наприклад, може бути корисним провести аналіз чутливості до нових припущень, що відображають поточну кризу охорони здоров'я, таких як зміни часового горизонту повернення до докризових рівнів економічної діяльності.

Суб'єктам господарювання також може знадобитися **врахувати потенційне збільшення масштабу** обґрунтовано можливих змін у припущеннях, враховуючи нині високий рівень невизначеності.

Навіть якщо суб'єкт господарювання дійде висновку, що жодна можлива зміна ключових припущень не призведе до зменшення корисності, **кількісні дані про ці обґрунтовано можливі зміни все одно повинні подаватися з урахуванням вимог згідно з МСБО 1.129.**

Зрештою, аналіз чутливості все ще є корисним та актуальним, **навіть якщо актив уже знецінений**. Це дозволяє користувачам оцінити ймовірність подальшого зменшення корисності у разі змін у ключових припущеннях.

Розкриття інформації про ризик ліквідності та вимоги до оборотного капіталу

Розкриття інформації про ризик ліквідності

ESMA підкреслює, що в сучасних умовах високої невизначеності, що призвело до збільшення потреб у фінансуванні та потенційно більших труднощів у доступі до фінансування, розкриття інформації про ризик ліквідності, що вимагається МСФЗ 7, є тим більше корисним і необхідним читачеві, що дозволяє оцінити **природу та ступінь ризику ліквідності суб'єкта господарювання** та як суб'єкт господарювання управляє цим ризиком.

З огляду на це, регулятор очікує, що емітенти надаватимуть **детальну та конкретну інформацію** про **переукладення боргу** чи **нові значні суми фінансування**, а також про **банківські ковенанти**. Крім того, ESMA підкреслює важливість розкриття аналізу погашення фінансових зобов'язань та фінансових активів, якщо необхідно, що використовуються для управління ризиком ліквідності.

Управління потребами в оборотному капіталі

Криза Covid-19 може змусити компанії збільшити використання стратегії управління оборотним капіталом (наприклад, факторинг та / або зворотний факторинг) з метою підтримання рівня ліквідності. Розкриття інформації щодо

цих стратегій є особливо корисним, оскільки воно допомагає читачам фінансової звітності оцінити ризик ліквідності суб'єкта господарювання.

Таким чином, ESMA рекомендує суб'єктам господарювання, які ввели суттєві заходи для оптимізації вимог до оборотного капіталу, представити прозоре високоякісне розкриття інформації, включаючи **опис механізмів, проведений бухгалтерський аналіз та застосований підхід до обліку, залучені суми** (загальна залучена сума, сума пов'язаної з ними дебіторської та кредиторської заборгованості, сума гарантій, якщо доцільно) та **класифікацію у фінансовій звітності** (баланс, звіт про фінансові результати та звіт про рух грошових коштів).

Кредитні установи

ESMA рекомендує кредитним установам подавати інформацію у своїй фінансовій звітності про **вплив кризи Covid-19 на виявлення, управління та вимірювання кредитного ризику**.

Вони також нагадують емітентам, що модель очікуваних кредитних збитків включає багато припущень та оцінок. З огляду на суттєві невизначеності, пов'язані з очікуваними кредитними збитками, регулятор рекомендує суб'єктам господарювання **надавати детальну інформацію щодо розрахунку резерву очікуваних кредитних збитків**, включаючи якісну та кількісну інформацію про макроекономічні припущення, що використовуються у розглянутих сценаріях.

Вони також заохочують емітентів розширити розкриття інформації, що вимагається згідно з МСФЗ 7, про кредитні ризики та зміни очікуваних кредитних збитків. Таким чином, вони

рекомендують представити розбивку на валові суми та пов'язане з цим знецінення для кожного етапу з розбивкою за видами кредиту та за типом клієнта або контрагента.

МСФЗ 16 – Оренда

Облік поступок із оренди, наданої лізингодавцями в контексті Covid-19

Читачі пам'ятають, що 28 травня 2020 року Рада із Міжнародних Стандартів Фінансової Звітності (IASB) опублікувала поправку до МСФЗ 16, вводячи практичне спрощення, що дозволяє орендарям негайно визнавати орендні поступки, пов'язані з Covid-19, у прибутку або збитку (пор. Beyond the GAAP № 144, травень 2020, додаток Covid-19). Поправка застосовується до фінансових періодів, що починаються 1 червня 2020 року або пізніше. Дострокове застосування дозволено.

Таким чином, регулятор нагадує емітентам про вимоги розкриття інформації щодо поправки. Дійсно, суб'єкти господарювання, які застосовують поправку у своїй фінансовій звітності за 2020 рік, повинні **розкрити інформацію про те, що вони це зробили**, та представити розкриття інформації, що вимагається цією поправкою, тобто **суми, визнані у прибутку або збитку за період**, що виникають в результаті орендної поступки, покритим практичним спрощенням.

Нарешті, як для лізингоодержувачів, так і для лізингодавців, на яких істотно впливають поступки із оренди, надані або використані ними, ESMA рекомендує **надавати чіткі примітки, включаючи підхід до обліку, який застосовується для цих поступок із оренди**.

Розкриття інформації в примітках та презентації фінансової звітності

Розкриття інформації, що стосується прибутку або збитку

ESMA нагадує емітентам про вимоги стандарту, який передбачає, що суб'єкти господарювання, які зазнають істотного впливу, повинні **розкривати нараховані амортизаційні відрахування та орендні витрати, визнані у прибутку або збитку за період, з розбивкою за видами** (змінні орендні платежі, короткострокова оренда та оренда малоцінних активів, що підлягають звільненню, дохід від суборенди).

Орендні зобов'язання та орендні платежі

МСФЗ 16 вимагає від суб'єктів господарювання розкривати достатньо інформації, щоб дозволити користувачам оцінити майбутні відтоки грошових коштів, пов'язаних з орендою, і таким чином оцінити їх вплив на стан ліквідності суб'єкта господарювання. Тому ESMA рекомендує компаніям **надавати більше інформації про аналіз строків погашення зобов'язань з оренди та майбутніх відтоків грошових коштів, пов'язаних з орендою**. Ця інформація повинна включати розкриття стосовно змінних орендних платежів, можливостей продовження та розірвання договору, залишкової вартості гарантії та оренду, яка ще не вступила в силу, але стосовно якої у орендаря є зобов'язання.

Інші примітки

МСФЗ 16 визначає, що емітенти повинні розкривати додаткову інформацію, якщо це необхідно для того, щоб користувачі могли оцінити вплив оренди на фінансову звітність.

Поки емітенти готуються до другого року застосування МСФЗ 16, регулятор

рекомендує їм врахувати **потенційну корисність та актуальність розкриття додаткової інформації**, наприклад, конкретного розкриття інформації про змінні орендні платежі. Дійсно, особливо в контексті пандемії Covid-19, така інформація може доповнювати доступну інформацію, щоб допомогти користувачам фінансової звітності зрозуміти вплив кризи на фінансовий стан емітента, результати діяльності та грошові потоки.

Ключові моменти

- Не дивно, що рекомендації ESMA щодо фінансової звітності за 2020 рік тісно пов'язані з триваючою кризою в галузі охорони здоров'я та економічної ситуації, спричиненої Covid-19. Вони також **узгоджуються з вже опублікованими рекомендаціями щодо проміжної фінансової звітності**.
- Ключові теми наступні: презентація та актуальність фінансової звітності (включаючи питання безперервної діяльності); оцінка нефінансових активів; питання ризику ліквідності та вимог до оборотного капіталу; та теми, характерні для кредитних установ.
- ESMA нагадує суб'єктам господарювання, що виокремлення наслідків кризи Covid-19 у звіті про фінансові результати ускладнить користувачам розуміння фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання. Однак, очікується якісна та кількісна інформація про наслідки Covid-19 із детальною інформацією про методологію, що використовується для ідентифікації та кількісної оцінки цих впливів.
- Оскільки 2020 рік є **другим роком застосування МСФЗ 16 - Оренда**, ESMA очікує побачити більш детальну інформацію у примітках до фінансової звітності.

Контакти

Michel Barbet-Massin, Partner, Mazars
michel.barbet-massin@mazars.fr

Edouard Fossat, Partner, Mazars
edouard.fossat@mazars.fr

Carole Masson, Partner, Mazars
<mailto:carole.masson@mazars.fr>

Співавтори цього випуску:

Florence Michel, Camille Pellet, Cédric Tonnerre,
Arnaud Verchère

Beyond the GAAP is published by Mazars. The purpose of this newsletter is to keep readers informed of accounting developments. Beyond the GAAP may under no circumstances be associated, in whole or in part, with an opinion issued by Mazars. Despite the meticulous care taken in preparing this publication, Mazars may not be held liable for any errors or omissions it might contain.

The drafting of the present issue was completed on 12 November 2020.

© MAZARS – October 2020 – All Rights reserved

Про Мазар

Mazars — міжнародна, інтегрована та незалежна фірма, що спеціалізується на аудиторських, консультативних, бухгалтерських, податкових та юридичних послугах [1]. Присутність у 91 країні та території по всьому світу, Mazars об'єднує досвід 40 400 професіоналів - 24 400 у нашому інтегрованому партнерстві та 16 000 у США та Канаді через Північноамериканський альянс Mazars - для обслуговування клієнтів будь-якого розміру на кожному етапі їх розвитку.

[1] Там, де це дозволено чинним законодавством країни

www.mazars.com

Підпишіться!

Beyond the GAAP, щомісячний інформаційний бюлетень Mazars про стандарти бухгалтерського обліку, є абсолютно безкоштовним.

Щоб підписатися, заповніть форму на нашому веб-сайті:
<https://www.mazars.com/>

З наступного місяця ви отримаєте електронною поштою Beyond the GAAP.

Якщо ви більше не хочете отримувати Beyond the GAAP, надішліть електронне повідомлення на пошту newsletterdoctrine@mazars.fr із темою повідомлення "unsubscribe".