

## Публично изявление

### Въпроси за разглеждане във връзка с прилагането на МСФО 15: Приходи от договори с клиенти

1. Европейският орган за ценни книжа и пазари (ESMA) публикува настоящото публично изявление относно прилагането на МСФО 15 с цел да насърчи последователното прилагане на законодателството на европейските ценни книжа и пазари и по-специално законодателството на международните стандарти за финансово отчитане (МСФО стандарти). Предвид очакваното въздействие и значимостта на прилагането на МСФО 15, ESMA подчертава необходимостта от последователно и висококачествено прилагане на МСФО 15, както и необходимостта от прозрачност на въздействието му върху потребителите на финансови отчети.
2. Емитентите на ценни книжа, допуснати до търговия на регулирани пазари и техните одитори следва да вземат предвид настоящото публично изявление в съответната си дейност по прилагане на МСФО 15, особено при оповестяване и одитиране на (очакваните) въздействия върху финансовите отчети по МСФО. В тази връзка, очакванията на Органа, където е уместно, са, че качеството на прилагането на стандарта ще бъде внимателно проследявано от одитни комитети. Също така, ESMA подчертава факта, че някои от въпросите, обсъждани по-долу могат да не се отнасят до всички емитенти, както и това, че степента на подробност на предоставените данни следва да бъде адаптирана в зависимост от значимостта на въпроса за финансовия отчет.
3. ESMA очаква настоящото публично изявление да бъде взето предвид и да бъде отразено в годишните финансови отчети за 2016 г. и 2017 г. и в междинните финансови отчети за 2017 г., като по този начин да се подобри съпоставимостта на финансовите отчети по МСФО в ЕС. Заедно с националните компетентни органи, ESMA ще следи нивото на прозрачност, което емитентите осигуряват във финансовите си отчети във връзка с прилагането на МСФО 15, промените в счетоводните политики в резултат от прилагането му и информацията, свързана с оценяването на възможното му въздействие върху финансовите отчети на емитентите в периода на първоначалното прилагане на стандарта.

## Предистория

4. МСФО 15 и Разясненията по МСФО 15<sup>1</sup> заменят изискванията, съдържащи се в МСС 11 „Договори за строителство” и МСС 18 „Приходи”, както и свързаните с тях тълкувания. Те съдържат нов набор от принципи за това кога и как да се признаят и оценят приходите, както и нови изисквания по отношение на представянето и оповестяването. ESMA отбелязва, че процесът по одобрение на МСФО 15 за употреба в рамките на Европейския съюз (ЕС) е приключил през юли 2016 г. и датата на ефективното му прилагане в ЕС е 1 януари 2018 г.<sup>2</sup>
5. Докато при някои обстоятелства въздействието на прилагането ще бъде ограничено, (пр. опростени трансакции на дребно), при други трансакции, като например дългосрочните договори и многоелементните договорености, въздействието върху сумата и/или момента на признаването на приход би могло значително да се различава от настоящата практика. Поради тази причина ESMA е на мнение, че емитентите трябва внимателно да преценят конкретните обстоятелства при прилагането на МСФО 15.
6. Също така ESMA подчертава, че МСФО 16 „Лизинг” ще замени изискванията, съдържащи се в МСС 17 „Лизинг” и свързаните с тях тълкувания. МСФО 16 съдържа нови принципи относно осчетоводяването на споразумения, съдържащи лизинг, по-специално относно лизингополучателите. Въпреки, че задължителната дата на Борда по Международни счетоводни стандарти (IASB) за влизане в сила на МСФО 16 е 1 януари 2019 г., ESMA отбелязва, че МСФО 16 все още не е одобрен за употреба в Европейския съюз (ЕС)<sup>3</sup>.
7. В случаите, в които емитентите решат да прилагат МСФО 16 (след като е одобрен) с цел да го приложат едновременно с МСФО 15, ESMA обръща внимание на емитентите към необходимостта да предоставят съответната информация за очакваното влияние на МСФО 16 във финансовите си отчети в допълнение към въздействието на МСФО 15.

## Прозрачност по прилагането на МСФО 15 и въздействие

8. ESMA обръща внимание, че параграф 30 от МСС 8: „Счетоводни политики, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки” изисква оповестяването на предстояща промяна в счетоводните политики, когато на емитента му предстои да приложи нов стандарт по МСФО, който е бил публикуван, но още не е влезнал в сила (независимо от това дали е бил одобрен за употреба в ЕС).<sup>4</sup> В допълнение, стандартът изисква оповестяване на *“известна или разумно оценима информация, съответстваща на оценяването на възможното въздействие, което прилагането на новия МСФО ще има върху финансовия отчет на предприятието в периода на първоначалното прилагане”*.

---

<sup>1</sup> ESMA отбелязва, че Разясненията по МСФО 15 все още не са приети.

<sup>2</sup> Публикуването в Официален вестник на ЕС се очаква на по-късен етап по време на третото тримесечие на 2016г.

<sup>3</sup> Доклад, EFRAG статут на одобрение, позиция към 16 февруари 2016г. EFRAG, Брюксел, 16 февруари 2016г.

<sup>4</sup> Доклад, 14та извадка от базата данни по прилагане на EECs, 29октомври 2013, Решение номер EECs/0213-12

ESMA подчертава, че тези изисквания обхващат количествената и качествената информация. Освен това, ESMA подчертава, че целта на тези изисквания е да позволи на потребителите на финансовите отчети да разберат предварително въздействието, което бъдещото прилагане на новия стандарт ще има върху финансовото състояние и финансовите резултати на предприятието.

9. ESMA очаква, че с напредването на процеса по прилагане на МСФО 15 информацията за въздействието му ще става все по-разумно оценима, а емитентите би следвало да могат да предоставят значително по-специфична за съответното дружество количествена и качествена информация във връзка с прилагането на МСФО 15 във финансовите си отчети.
10. ESMA смята, че момента на представяне на оповестявания е възможно да е различен за емитентите, в зависимост от сложността на процеса по прилагане, очакваното въздействие, и където е приложимо, различията във времевия график за развитие и прилагане на нови информационни системи.
11. Очакванията на ESMA са, че за повечето емитенти въздействието на първоначалното прилагане на МСФО 15 ще бъде известно или разумно оценимо в момента на подготовката за изготвянето на междинните им финансови отчети за 2017 г., така че емитентите да могат да приложат съответстващите счетоводни политики на МСФО 15, считано от 1 януари 2018 г.<sup>5</sup> Поради тази причина ESMA смята, че в повечето случаи не би било уместно да се направят оповестявания за промени в счетоводните политики и тяхното въздействие върху финансовите отчети на емитента (или степента на това въздействие) в периода на първоначалното прилагане единствено в годишните финансови отчети за 2017 г.
12. Въздействието през периода на първоначалното прилагане на МСФО 15 ще зависи от конкретните бизнес и икономически условия, в които се намира емитента към този момент – обстоятелства, които не могат да бъдат предвидени преди датата на преминаването към стандарта. Въпреки това, ако съществува разумно оценима количествена информация за очакваното въздействие на МСФО 15, основаваща се на цялата налична информация от отчетната дата преди датата на преминаването към стандарта (например в годишните финансови отчети за 2016 г. или междинните финансови отчети за 2017 г.), този факт следва да бъде оповестен независимо от това дали реалните стойности във финансовите отчети за 2018 г. могат да са различни, поради промени в наличните договори или различните икономически условия.
13. Там, където се очаква значително въздействие, ESMA очаква от емитентите следното:
  - а) да предоставят информация относно изборите на счетоводна политика, които ще бъдат взети предвид при първоначалното прилагане на МСФО 15 (като например счетоводната политика да приложи цялостен ретроспективен подход, метод на кумулативно наваксване след преминаването към стандарта или употребата на практически методи);

---

<sup>5</sup> Въпреки това ESMA заявява, че всяко оповестяване в съответствие с МСС 8 не замества задължението на емитентите под друго законодателство на ЕС, като например Регламента за пазарните злоупотреби по отношение на вътрешна информация

б) да категоризират очакваното въздействие в зависимост от същността му (например дали въздействието ще измени сумата на признатите приходи, момента на признаване или и двете) и в зависимост от паричните потоци; и

в) да обяснят същността на въздействията, така че потребителите на финансови отчети да разберат промените в настоящите практики и ключовите им фактори в сравнение със съществуващите принципи по отношение на признаването и оценяването на МСС 11, МСС 18 и свързаните с тях тълкувания.

14. Освен това, ESMA насърчава емитентите да обяснят въздействието, в случай че го има, спрямо управлението на риска и/или спрямо алтернативните мерки за изпълнение (APMs), които емитентът може да използва във всяка регулирана информация (финансова комуникация на емитента и/или в други части на годишния финансов отчет) по отношение на които се прилагат Насоките на ESMA за APMs<sup>6</sup>.

15. Когато емитентите или определени лизингодатели преценят да приложат МСФО 16 (заедно с МСФО 15), следва да пригледат оповестяванията, предвидени в съответствие с особеностите на прилагането на МСФО 16 (напр. да оповестят отделно въздействието на двата стандарта във финансовите си отчети).

16. На последно място, ESMA подчертава необходимостта да се провери дали МСФО 15 е ясен и постепенно прилаган в рамките на една група по време на периода, в който МСФО 15 се прилага. Вземайки предвид различните икономически условия в различните икономически среди, ESMA подчертава необходимостта от постепенно прилагане на МСФО 15 в рамките на групите с цел да се приложат единни счетоводни политики съгласно параграф В87 от МСФО 10 – Консолидирани финансови отчети.

### **Специфични съображения**

17. ESMA посочва, че МСФО 15 създава всеобхватна рамка за определяне и признаване на приходите. Например, новият стандарт и Разясненията по МСФО 15 въвеждат нови изисквания за лицензите, общи и частни съображения, изменения в договорите и разходи по договори (пределни и разходи по изпълнение), които биха могли да се отнасят за някои емитенти. В допълнение, промените, произлизащи от новия стандарт се очаква да са по-значими за емитентите, чиито приходи нарастват от дългосрочни договори и/или от договори с многоелементни договорености (напр. телекомуникации, строителство на недвижими имоти, авиокосмически и отбранителни сектори или софтуерни компании и т.н.).

18. Тъй като стандартът изисква емитентите да разпределят цената на сделката по всички идентифицирани задължения за изпълнение, включени в договора и да признаят приходите, когато (или като) задължението по изпълнение е изпълнено, на емитентите може да се наложи да: (i) променят настоящата методология с цел да определят задълженията по изпълнение, съдържащи се в

---

<sup>6</sup> Насоки на ESMA за алтернативни мерки за изпълнение, на 30 юни 2015 г., ESMA/2015/1057

договора и да преценят дали има съществен компонент за финансиране, (ii) да адаптират вътрешните си процедури, така че да оценят напредъка по отношение на изпълнение на задълженията по изпълнение и да признаят приходи с течение на времето, (iii) да определят променливите съображения, (iv) да оценят въздействието върху признаването на приходите от лицензи.

19. ESMA обръща внимание на емитентите към факта, че някои въпроси, свързани с прилагането на МСФО 15 биха могли да се предоставят на Комисията по разяснения на МСФО (IFRS Interpretations Committee – IFRS IC) преди прилагането на стандарта да стане задължително. Засегнатите емитенти се насърчават да следят дискусиите на IFRS IC и да приложат предоставените разяснения.
20. ESMA отбелязва, че IASB и Американският Борд за финансово счетоводни стандарти (FASB) са създали съвместна група - Transition Resource Group for Revenue Recognition (TRG) с цел да се осигури форум за идентифициране и обсъждане на проблемите по прилагането, произтичащи от новите изисквания за признаване на приходите. Тъй като дискусиите на TRG групата не предоставят крайни насоки, те насочват вниманието към определени елементи на стандарта, които се считат за полезни за решаването на повдигнатите въпроси. В тази връзка ESMA насърчава емитентите да вземат предвид резюметата от срещите при прилагане на МСФО 15.
21. В следствие от дискусиите в рамките на TRG групата, през април 2016 г. IASB публикува *Разяснения към МСФО 15*, които влизат в сила от 1 януари 2018 г. Освен, че ESMA взима предвид факта, че тези разяснения може да не бъдат одобрени за употреба в ЕС до момента, в който през 2016 г. финансовите отчети трябва да бъдат публикувани, Органът е на мнение, че емитентите трябва да вземат предвид тези разяснения при прилагането на стандарта.<sup>7</sup>
22. Също така ESMA подчертава факта, че FASB е публикувал допълнителни насоки по прилагането на американския стандарт.<sup>8</sup> Органът препоръчва на европейските емитенти да обърнат внимание преди прилагането на насоките, изготвени за целите на US GAAP при прилагането на МСФО 15. За това, при анализа на необходимостта от приложение на US насоките, емитентите трябва да проверят дали IASB е преценил, че са необходими допълнителни насоки по конкретния въпрос и/или дали насоките, издадени в контекста на US GAAP са съвместими с рамката на МСФО стандарта.

### **Примерен времеви график и добри практики на оповестявания**

23. Следващите параграфи илюстрират добрите практики на оповестявания, които следва да се приложат, когато емитентите очакват прилагането на МСФО 15<sup>9</sup> да има съществено влияние върху финансовите му отчети. Съответно, този примерен списък не е изчерпателен и всеки емитент следва да вземе предвид съществеността и индивидуалните си обстоятелства, с цел да предостави

<sup>7</sup> <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IFRIC-Projects/Pages/IFRS-Standards-list.aspx>

<sup>8</sup> Кодификация на счетоводни стандарти на FASB Тема 606 Приходи от договори с клиенти

<sup>9</sup> Ако се приеме, че влизането в сила е на 1 януари 2018 г., без ранно приемане.

уместна и прозрачна финансова информация на потребителите на финансови отчети.

24. Когато емитентите преценят ранно прилагане на МСФО 16 (заедно с МСФО 15), следва да пригледат оповестяванията, предвидени в съответствие с особеностите на прилагането на МСФО 16 (напр. да оповестят отделно въздействието на двата стандарта във финансовите си отчети).

#### Годишни финансови отчети по МСФО за 2016 г.

- Подробно описание и обяснение за това, как ключовите концепции на МСФО 15 ще бъдат прилагани в съответствие с различните парични потоци. (напр. определяне на задължения за изпълнение, определяне и разпределяне на цената на договора и как са изпълнени задълженията по изпълнение и дали са признати приходите). Където е приложимо, се подчертават различията с настоящите подходи.
- Обяснение на времевия график за прилагане на МСФО 15, включително очакваната употреба на всякакви практически методи по приложението, т.е. кумулативният метод по преизчисление или пълно ретроспективно прилагане, например практическа целесъобразност за изпълнени договори (напр. подход, който да осигури сравнителна информация към датата на първоначалното прилагане, планиране на въвеждането и разкриването на информация);
- Ако е известна, или разумно оценима, количествената оценка на очакваното въздействие на прилагането на МСФО 15 (напр. по отношение на сумата или момента на признаването на приход по отношение на различните парични потоци).
- Когато количествената информация не е оповестена, поради това че не е известна или не е разумно оценима, се включва допълнителна качествена информация, която позволява на потребителите да разберат степента на очакваното въздействие върху финансовите отчети на емитента.

#### Междинни финансови отчети за 2017г.

Докато междинното финансовото отчитане съгласно МСС 34 не налага специфични изисквания, които се отнасят до актуализиране на информацията, предоставена в последните годишни финансови отчети по отношение на нов МСФО стандарт, който е публикуван, но все още не е влязъл в сила, ESMA е на мнение, че където е значимо, емитентите могат да предоставят актуализирана информация, съдържаща се във финансовите отчети по МСФО за 2016 г. (както е отбелязано по-горе) в междинните отчети.<sup>10</sup>

По-специално, емитентът може да предостави количествена информация относно въздействието на преминаването към МСФО 15 върху междинните финансови отчети в следните случаи:

---

<sup>10</sup> Такава информация може да се наложи да бъде оповестена по-рано на датата на публикуване на годишните финансови отчети, съгласно разпоредбите на Регламента за пазарните злоупотреби, ако се считат за вътрешна информация.

- Емитентът очаква значително въздействие от прилагането на МСФО 15, но не може да предостави надеждна информация за него в годишния си финансов отчет за 2016 г., /и ако надеждна количествена информация за въздействието е налична /преди публикуването на междинните финансови отчети за 2017 г.; или
- Емитентът може да предостави значително по-подробна информация в междинните финансови отчети за 2017 г. в сравнение с тази, която е предоставил по-рано.

#### Годишни финансови отчети по МСФО за 2017 г.

ESMA отбелязва, че тъй като годишните финансови отчети за 2017 г. ще бъдат публикувани след влизането в сила на МСФО 15, емитентите следва да предоставят количествена оценка на очакваното въздействие на МСФО 15 върху финансовите им отчети от 1 януари 2018 г.

Следователно, ESMA очаква финансовите отчети за 2017 г. да съдържат количественото въздействие от прилагането на МСФО 15 и да обясняват промените в сумите, отчетени съгласно МСС 11 и/или МСС 18 – категоризирани, както е уместно. Освен това, ESMA очаква информацията, която е била предоставена в предходните финансови отчети да се доразвие и доразработи, като се вземе предвид реалното прилагане на МСФО 15.

#### **Следващи действия**

25. ESMA отбелязва, че след прилагането на МСФО 15, т.е най-късно в годишните финансови отчети за 2018 г., следва да се предоставят оповестяванията, посочени в параграфи С4, С6 и С8 от МСФО 15, които се отнасят за първоначалното прилагане на МСФО. Тези оповестявания целят да дадат общ поглед върху влиянието на преминаването от МСС 11 и/или МСС 18 към МСФО 15.