

Превод от английски език

ЕОЦКП Европейски орган за ценни
книжа и пазари

Дата: 22.10.2019 г.
ЕОЦКП 32-63-791

ПУБЛИЧНО ИЗЯВЛЕНИЕ

Общи европейски приоритети във връзка с правоприлагането спрямо годишните финансови отчети за 2019 г.

Европейският орган за ценни книжа и пазари (ЕОЦКП) публикува своето ежегодното Публично изявление, което определя общите европейски приоритети във връзка с правоприлагането, като наблегна и на други съображения, свързани с годишните финансовите отчети за 2019 г. на регистрираните за публично търгуване дружества. ЕОЦКП, заедно с националните правоприлагащи органи ще обърнат специално внимание на тези области при следенето и оценката на прилагането на всички релевантни изисквания. Освен това правоприлагащите органи ще продължат да се фокусират върху въпросите, които имат съществено значение за отделния емитент, който е обект на проверката. Въз основа на извършените проверки правоприлагащите органи ще предприемат корективни действия, когато се открият съществени несъответствия, като ЕОЦКП впоследствие ще представи доклад за своите констатации. В допълнение към тези европейски приоритети, правоприлагащите органи могат да определят допълнителни национални приоритети, като се съсредоточават върху други теми.

Общите приоритети за правоприлагане за края на 2019 г., посочени в Раздел 1 на това публично изявление, са:

1. специфични въпроси, свързани с прилагането на МСФО 16 Лизинг;
2. проследяване на конкретни въпроси, свързани с прилагането на МСФО 9 *Финансови инструменти* от кредитни институции и МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти* от корпоративни емитенти; и
3. специфични въпроси, свързани с прилагането на МСС 12 *Данъци върху дохода* (включително прилагане на КРМСФО 23 *Несигурност при данъчното третиране на дохода*).

ЕОЦКП избира тези теми въз основа на очакваните съществени промени, въведени от новите

изисквания и тяхното значение за европейските капиталови пазари. Както и в предишни години, ЕОЦКП подчертава значимостта на конкретиката от страна на емитентите при оповестяването на финансовите им отчети и предоставянето на информативно описание и обяснение на въпросите, които са от значение за разбирането на финансовите резултати и финансовото състояние на юридическото лице.

ЕОЦКП подчертава потенциално значимите последствия от прехода от един референтен лихвен процент към друг върху финансовото отчитане и значението на навременното оповестяване на неговите последици. През септември 2019 г. Съветът по международни

счетоводни стандарти (СМСС) публикува изменения в МСФО 9¹, отнасящи се до различни проблеми на счетоводното отчитане на хеджирането в периода, водещ до замяната на съществуващ референтен лихвен процент. ЕОЦКП насърчава емитентите да се подготвят за навременното прилагане на тези изменения и да следят отблизо развитието в процеса на одобрение в Европейския съюз. ЕОЦКП също така отбелязва, че СМСС планира своевременно да направи изявление и по други въпроси, възникнали в момента на замяна на съществуващия референтен лихвен процент.

В Раздел 2 на това публично изявление, ЕОЦКП насочва вниманието на емитентите върху следните специфични изисквания, свързани с други раздели от годишния финансов отчет, различни от финансовите отчети:

1. оповестявания на нефинансова информация с акцент върху: въпроси, свързани с околната среда и изменението на климата, ключови показатели за ефективност, използването на рамки за оповестяване и вериги за доставки; и
2. конкретни аспекти на Насоките на ЕОЦКП относно Алтернативни показатели за финансови резултати (АПФР) за показатели, които са изменени или добавени в резултат на новите счетоводни стандарти.

Освен това Делегираният регламент на Комисията, определящ хармонизирания електронен формат за годишната финансова отчетност на потребителите (Европейски единен електронен формат), е публикуван² на 29.05.2019 г. и ще се прилага за годишните финансови отчети, съдържащи финансови отчети за финансови години, започващи на или след 1 януари 2020 г. ЕОЦКП очаква емитентите да предприемат всички необходими мерки, за да осигурят своевременното спазване на новите изисквания. За да подкрепи внедряването, ЕОЦКП публикува на своя уебсайт информация, предназначена да помогне на емитентите да разберат изискванията³.

На последно място, ЕОЦКП подчертава както и в предишни години, значението на внимателния мониторинг на преговорите за Brexit и предоставянето на оповестявания за влиянието, което ще има решението на Обединеното кралство да напусне Европейския съюз (Brexit) върху дейността на емитентите и тяхната финансова информация⁴.

РАЗДЕЛ 1: ПРИОРИТЕТИ, СВЪРЗАНИ С ФИНАНСОВИТЕ ОТЧЕТИ ПО МСФО

1. Прилагане на МСФО 16 *Лизинг за лизингополучатели*

2019 г. е първата година, през която МСФО 16 задължително се прилага от всички юридически лица. За да насърчи последователното му прилагане, ЕОЦКП препоръчва на емитентите да следят отблизо дискусиите в Комитета за разяснения на МСФО

¹ Изменение на МСФО 9 (и МСС 39): Финансови инструменти - Реформа на референтните лихвени проценти, СМСС, септември 2019 г.

² OJ L 143, 29.05.2019, стр.1-792, https://eur-lex.europa.eu/eli/reg_del/2019/815/oj

³ <https://www.esma.europa.eu/policy-activities/corporate-disclosure/european-single-electronic-format>

⁴ https://esma.europa.eu/sites/default/files/library/esma32-63-503_esma_european_common_enforcement_priorities_2018.pdf

(КРМСФО) и подчертава някои от последните решения от дневния ред на КРМСФО. ЕОЦКП насърчава емитентите да оценят дали тези решения оказват въздействие върху прилагането на МСФО 16 и, когато е приложимо и уместно, да предоставят конкретна информация в своите счетоводни политики, да повишат нивото на прозрачност на направените значителни преценки и / или да разкрият потенциалните въздействия.

Срок на лизинга

ЕОЦКП признава, че определянето на лизинговия срок е един от аспектите, които изискват използването на преценка, особено когато лизинговият договор не съдържа конкретни клаузи относно прекратяването, анулирането или подновяването на лизинга. Във връзка с това ЕОЦКП посочва неотдавнашното решение от предварителния дневен ред на КРМСФО⁵ относно срока на лизинга, както и връзката между срока на лизинга и периода на амортизация на трайните подобрения на наетия актив от страна на лизингополучателя. ЕОЦКП призовава емитентите, които биха могли да бъдат засегнати от настоящото решение от дневния ред, да следят отблизо предстоящите дискусии на КТМСФО. ЕОЦКП също така очаква емитентите да предоставят достатъчно информация за преценките, направени при определяне на срока за лизинг, за да изпълнят целите на оповестяването, посочени в МСФО 16 и да спазват изискванията в параграфи 122 и 125 от МСС 1 *Представяне на финансови отчети*.

Сконтен процент

Лизингополучателят измерва лизинговите задължения, като дисконтира лизинговите плащания, използвайки лихвения процент, включен в лизинговия договор. Ако този лихвен процент не може да бъде лесно определен, лизингополучателят следва да използва диференциална лихва по задължението. Това може да изисква корекции, за да се вземат предвид конкретните условия на лизинговия договор и да се отрази лихвеният процент, който лизингополучателят би трябвало да плаща, за да заеме (i) за сходен период с лизинговия срок, (ii) със сходна ценна книга (обезпечение), (iii) средствата, необходими за получаването на актив със сходна стойност на актива с право на ползване и (iv) в сходна икономическа среда. ЕОЦКП също така подчертава неотдавнашното обсъждане⁶ на КРМСФО по този въпрос и призовава емитентите да вземат предвид целта, заложена в МСФО 16, когато определят диференциална лихва по задължението.

Представяне и оповестяване

ЕОЦКП отбелязва, че емитентите, които са лизингополучатели, оповестяват информация в бележките, която заедно с информацията, включена в първичните финансови отчети, дава възможност на потребителите да оценят ефекта, който лизинга има върху финансовите резултати, паричните потоци и финансовото състояние⁷, като предоставят качествени и количествени оповестявания, специфични за юридическото лице (напр. естеството на лизинговите договори и техните основни характеристики)⁸ и съществените преценки и предположения, направени при прилагане на МСФО 16⁹. Тези

⁵ Срок на лизинга и полезен живот на подобренията на лизинговите активи <https://www.ifrs.org/news-and-events/updates/ifric-updates/june-2019/>

⁶ <https://www.ifrs.org/news-and-events/updates/ifric-updates/september-2019/#7>

⁷ Параграф 51 от МСФО 16

⁸ Параграф 59 от МСФО 16

⁹ Параграфи 122-126 от МСС 1 Представяне на финансови отчети

преценки могат да включват, в частност, определяне на лизинговото задължение (напр. срок на лизинга, използван сконтов процент), както и оценка на това дали даден договор отговаря на определението за лизинг по МСФО 16. Освен това ЕОЦКП подчертава изискванията за оповестяване, свързани с лизинга на активи с ниска стойност, краткосрочните лизингови договори и балансовите стойности на активите с право на ползване, за всеки клас основни активи в съответствие с параграф 53 от МСФО 16 и сделките за продажба с обратен лизинг в съответствие с параграф Б52 от МСФО 16.

МСФО 16 изисква промени в представянето на първичните финансови отчети и оповестяване на повече информация в бележките. Емитентите представят активите с право на използване и задълженията по лизингови договори отделени от другите активи и пасиви в отчета за финансовото състояние или ги оповестяват отделно. В допълнение, емитентите представят лихвените разходи по лизинговите задължения като компонент на разходите за финансиране, различен от амортизационните отчисления за активите с право на ползване. По отношение на отчета за паричните потоци, плащанията в брой по частта от главницата се класифицират в рамките на дейностите по финансиране, докато плащанията по краткосрочни лизингови договори, на активи с ниска стойност и променливите лизингови плащания, които не са включени в оценката на пасива по лизинга се класифицират в рамките на оперативните дейности¹⁰. По отношение на лихвената част от лизинговите плащания, ЕОЦКП призовава за прозрачност по отношение на това как тези суми са представени в отчета за паричните потоци, напр. в оповестяването на счетоводната политика.

Обезценка на активите с право на ползване

В съответствие с параграф 33 от МСФО 16, емитентите прилагат МСС 36 *Обезценка на активи*, за да определят дали активът с право на ползване е обезценен. Следователно може да се наложи прегледът за обезценка да бъде адаптиран, за да се вземат предвид особеностите на осчетоводяване на лизинга при изчисляване на паричните потоци, с цел определяне на възстановимата стойност. В тази връзка, в допълнение към оповестяванията, изисквани от МСС 36,¹¹ ЕОЦКП насърчава емитентите да предоставят информация за това как са се изменили методологиите, вложените данни и предположенията, използвани за извършване на техния преглед за обезценка, например при определяне на балансовата стойност и стойността на употреба на CGU, който включва актива с право на ползване, както и третирането на пасива по лизинга в проверката за обезценка.

Преход

По отношение на оповестяването на прехода, емитентите трябва да оповестяват (i) дали са избрали да прилагат МСФО 16 със задна дата за всеки предходен отчетен период или дали са приложили модифицирания ретроспективен подход и (ii) кои са практическите целесъобразни мерки, посочени в параграф В10 от МСФО 16, които са използвали.¹²

И накрая, ЕОЦКП напомня на емитентите, че признатият актив с право на ползване към датата на първоначалното прилагане за лизинга, класифициран по-рано като оперативен

¹⁰ Параграф 50 от МСФО 16

¹¹ Параграф 134 от МСС 36

¹² Параграф В 5(б) и В 13 от МСФО 16

лизинг съгласно МСС 17, може да се различава от пасива по лизинга по модифицирания ретроспективен метод¹³ (например, когато има предплатени суми или начислени лизингови плащания, които съществуват преди датата на първоначалното прилагане). Ако е приложен модифицираният ретроспективен подход, ЕОЦКП напомня на емитентите да предоставят информацията, изисквана съгласно параграф В12 от МСФО 16, отнасяща се за диференциалната лихва по задължението, и да обяснят разликите между ангажиментите за оперативен лизинг, оповестени при прилагане на МСС 17, и пасива по лизинга, признат по МСФО 16.

2. Проследяване на прилагането на МСФО 9 и МСФО 15

Очакванията на ЕОЦКП относно въвеждането и прилагането на МСФО 9 и МСФО 15, които бяха включени в изявлението за Общи европейски приоритети във връзка с правоприлагането спрямо годишните финансови отчети за 2018 г.¹⁴, остват в сила. Правоприлагащите органи ще продължат да се фокусират върху тяхното прилагане и върху разбираемостта на оповестяванията по време на проверките на финансовите отчети. Това важи в голяма степен за финансовите институции (МСФО 9) и особено за засегнатите отрасли в корпоративния сектор (МСФО 15).

ЕОЦКП подчертава необходимостта от по-нататъшно подобряване на качеството, последователността и съгласуваността на информацията, предоставена във финансовите отчети за 2019 г. в сравнение с финансовия отчетен период на 2018 г., като се основава на (i) опита от първата година на прилагане, (ii) нуждата на потребителите от информация и (iii) разработване на пазарна практика.

Прилагане на МСФО 9 от кредитните институции

Определяне на очакваната кредитна загуба (ОКЗ) и информация за бъдещи периоди

ЕОЦКП отбелязва, че въвеждането на новия модел на обезценка има значителен ефект върху финансовите отчети на кредитните институции. ЕОЦКП отбелязва, че оценката на емитентите на кредитните загуби трябва да бъде обективна и да бъде претеглена по вероятност въз основа на редица възможни резултати.¹⁵ Освен това, тази оценка трябва да взема предвид информацията за бъдещи периоди, която да е разумна, аргументирана и без извършване на излишни разходи или усилия.¹⁶

Измерването на очакваната кредитна загуба изисква оценката на очакваните парични дефицити да се отрази на паричните потоци, очаквани от обезпеченията и други подобрения на кредита, които са неразделна част от договорните условия и не се признават отделно от предприятието.¹⁷ ЕОЦКП също така подчертава решението на дневния ред от март 2019 г. на КРМСФО¹⁸ във връзка с представянето на суми в отчета

¹³ Параграф В8 (б) (ii) МСФО 16

¹⁴ https://esma.europa.eu/sites/default/files/library/esma32-63-503_esma_european_common_enforcement_priorities_2018.pdf

¹⁵ Параграф 5.5.17 от МСФО 9

¹⁶ Вижте също Параграфи Б5.5.41 - Б5.5.43 от МСФО 9

¹⁷ Вижте Параграф Б5.5.55 от МСФО 9 и дискусията на КРМСФО; <https://www.irrs.org/news-and-events/updates/ifric-updates/march-2019/#7>

¹⁸ <https://www.irrs.org/news-and-events/updates/ifric-updates/march-2019/#8>

за печалбата или загубата, когато финансово обезценен финансов актив впоследствие се излекува (т.е. свързан с разликата между лихви върху брутната балансова стойност и приходите от лихви, признати в периода, в който финансовият актив е обезценен) чрез възстановяване на загубите от обезценка.

Значително увеличение на кредитния риск

На емитентите се напомня на всяка отчетна дата да оценяват внимателно дали кредитният риск се е увеличил значително след първоначалното му признаване, както се изисква в параграф 5.5.9 от МСФО 9. Поради връзката между очаквания срок на финансовия инструмент и риска от възникване на неизпълнение, промяната в кредитния риск не може да бъде оценена просто като се сравни промяната в абсолютния риск от неизпълнение, възникнала във времето.¹⁹ Освен това праговете за определяне на наличието на значително увеличение на кредитния риск следва да представляват вярно развитието на кредитния риск на даден финансов инструмент и да не забавят неоправдано признаването на очаквана кредитна загуба. ЕОЦКП също така отбелязва, че дадена промяна в абсолютен размер на риска от възникване на неизпълнение ще бъде по-значима за финансов инструмент с по-нисък първоначален риск от възникване на неизпълнение в сравнение с финансов инструмент с по-висок първоначален риск от възникване на неизпълнение.²⁰

Прозрачност относно надбавката за очаквана кредитна загуба

ЕОЦКП припомня на кредитните институции изискванията в параграф 35ж от МСФО 7 Финансови инструменти: Оповестявания за предоставяне на достатъчно оповестявания, за да могат потребителите на финансови отчети да оценят записаната ОКЗ и да разберат използваните предположения и преценките, направени при оценката на ОКЗ, както и промените в тях спрямо предходния период. ЕОЦКП счита, че емитентите трябва да гарантират предоставянето на подходящо ниво на информацията относно ОКЗ, включително за движението в ОКЗ през периода, разделен на етапи. ЕОЦКП насърчава емитентите, където е възможно, да осигурят ясно и прозрачно съгласуване на оповестената информация със сумите, представени във финансовите отчети, и да предоставят връзки между съответните оповестявания, за да се даде възможност за правилно разбиране на връзките между индивидуалните оповестявания. ЕОЦКП призовава кредитните институции да подобрят качеството и прозрачността на оповестяванията във финансовите отчети и да засилят подходящия вътрешен контрол върху финансовата отчетност, за да гарантират качеството и надеждността на информацията, предоставена във финансовите отчети.

Оповестяване на очаквана кредитна загуба: дезагрегиране

ЕОЦКП счита, че за да постигнат целите на оповестяването според МСФО 7 и МСС 1, емитентите трябва да подобрят подробното представяне и дезагрегирането на оповестяванията по експозиции към кредитен риск и ОКЗ и да ги предоставят по етапи. З цел да не се затъмняват важните разлики между финансовите инструменти, в параграф БЗ от МСФО 7 се изисква дезагрегиране по категории (например по вид контрагент, географски район, вид продукти или значителна концентрация на кредитни рискове).

¹⁹ Параграф 5.5.11 от МСФО 9

²⁰ Параграф 5.5.9 от МСФО 9

Във връзка с вида на промените представен в съвместяването на ОКЗ и брутната балансова стойност, ЕОЦКП подчертава значението на ясното обозначаване на движенията и на съответните категории (напр. избягвайте комбинирането на промени, които са различни по своя характер), придружени от обяснения.

Оповестяване на очаквана кредитна загуба: качествени и количествени оповестявания
ЕОЦКП подчертава значението на предоставянето както на качествена, така и на количествена информация относно моделите ОКЗ (например ключови предположения, параметри). Предоставянето само на качествени оповестявания за моделите ОКЗ не е достатъчно, за да могат потребителите да разберат естеството и степента на рисковете, произтичащи от финансовите инструменти.

Освен това, ЕОЦКП очаква подобряване на оповестяването при прилагането на критериите за значително увеличение на кредитния риск по отношение на финансовите инструменти в съответствие с параграф 35Е, буква а) от МСФО 7 (и да ги раздели по категории) и обяснения относно това как е използвана информацията за бъдещи периоди при определянето на ОКЗ в съответствие с параграф 35Ж от МСФО 7. Подобренията в оповестяването на ОКЗ могат да доведат до предоставяне на информация за (i) броя на използваните сценарии и тяхната тежест, (ii) сценарии, включително макроикономически параметри, приети във всеки използван сценарий, (iii) метод, по който са оценени уместността и надеждността на прогнозите и (iv) резултатите от всяка оценка на изпълнение на приложените прогнози (напр. техники за сравнителен анализ).

Оповестяване на очаквана кредитна загуба: анализ на чувствителността

ЕОЦКП подчертава важността на извършване и, когато е уместно, на оповестяване на анализи на чувствителността на етапите и изчисляването на ОКЗ, което е представително за профила на кредитния риск на финансовите инструменти. В съответствие с изискванията на параграф 129 от МСС 1 и параграф 1 от МСФО 7, ЕОЦКП очаква да бъде разкрита достатъчно информация за чувствителността към промените в предположенията и параметрите, които включват значителна преценка и / или несигурност на оценката, за да се даде възможност на потребителите да преценят естеството и степента на рисковете, произтичащи от финансовите инструменти. Примери за оповестявания, които едно юридическо лице може да направи са: i) чувствителността на ОКЗ (включително по етапи) към предположения и параметри, залегнали в изчисляването на ОКЗ (включително използване на различни сценарии и тяхната тежест) и (ii) причините за чувствителността. Оповестяването на чувствителността на ОКЗ трябва да отразява съществените промени, ако има такива, в различните категории финансови инструменти.

Прилагане на МСФО 15 от корпоративни емитенти

ЕОЦКП отбелязва, че въвеждането на МСФО 15 промени начина, по който емитентите и потребителите на финансова информация прилагат и анализират признаването на приходите, дори когато това няма значителен количествен ефект върху размера на признатите приходи. ЕОЦКП признава усилията, положени от емитентите за прилагане на МСФО 15 и за предоставяне на информация в първия набор от годишни финансови отчети, изготвени по новия стандарт. Въпреки това, предвид значението на приходите

във финансовите отчети и неговата важност за отразяване на дейността на емитента, ЕОЦКП счита, че оповестяванията, предоставени от предприятията, следва да бъдат подобрени допълнително. Това е от особено значение в отраслите, където признаването на приходи е предмет на значителни предположения и преценки.

Счетоводна политика за признаване на приходи

ЕОЦКП счита, че оповестяването на счетоводната политика на емитента трябва да бъде подробно, конкретно за юридическото лице и да съответства на информацията, предоставена в другите части на годишния финансов отчет.

Потребителите трябва да могат да разбират политиките и практиките за признаване на приходи за съществените потоци от приходи.

Оповестяване на значими преценки и оценки

ЕОЦКП очаква емитентите да предоставят адекватна информация за направените значими преценки и оценки, като например идентифицирането на задължения за изпълнение и сроковете на тяхното удовлетворяване, независимо дали емитентът е принципал или агент по договора, определянето на цената на сделката (включително преценките, свързани с променливо възнаграждение) и сумите, разпределени към задълженията за изпълнение (и по-специално сумата, разпределена към оставащото задължение за изпълнение).²¹

Когато правите оповестявания относно сроковете за погасяване на задълженията за изпълнение в съответствие с параграф 124 от МСФО 15, може да е важно да се оповестят решения, доказващи, че условията за признаване на приходи във времето според параграф 35, буква в) от МСФО 15 са спазени.

Дезагрегиране на приходите

ЕОЦКП подчертава необходимостта от дезагрегиране на признатите приходи по категории, които изобразяват как характера, сумата, сроковете и несигурността на приходите и паричните потоци се влияят от икономическите фактори.²² ЕОЦКП очаква, че когато разглеждат нивото на (дез)агрегиране, емитентите трябва да вземат предвид както своите дейности, така и нуждите на потребителите. Например, в някои случаи допълнителната информация, рутинно оповестена за потребителите извън финансовите отчети (като тази в представянията на инвеститорите), може да показва необходимостта от допълнително дезагрегиране на приходите в бележките към финансовите отчети, за да се постигне целта на оповестяването според МСФО 15. Освен това трябва да се предостави достатъчно информация, за да се даде възможност на потребителите на финансови отчети да разберат връзката между оповестяването на дезагрегираната информация за приходите и информацията за приходите, която се оповестява за всеки отчетен сегмент. В някои случаи може да е необходимо оповестяване на определени потоци от приходи под нивото на сегмента, за да се постигне целта на оповестяването според МСФО 15.²³

²¹ Вижте конкретно параграфи 123-128 от МСФО 15

²² Параграфи 114-115 и Б87-Б89 от МСФО 15

²³ Вижте дискусите и параграфи БВ338-БВ340 от МСФО 15

Салдо по договор

ЕОЦКП също така отбелязва, че емитентите трябва да представят салдата по договорите (активи и пасиви по договори) в отчета за финансовото състояние в съответствие с параграфи 116-118 от МСФО 15 и да предоставят качествени и количествени обяснения на всички значителни промени в салдата по тези договори.

Резултати от обсъжданията на КРМСФО

ЕОЦКП подчертава обсъжданията на КРМСФО относно въпросите на въвеждането и прилагането, свързани с МСФО 15²⁴ (например разходи за изпълнение на договор, прехвърляне във времето на конструирани стоки, компенсация за закъснение и анулиране в авиоиндустрията и т.н.), които трябва да бъдат взети под внимание от заинтересованите емитенти.

3. Специфични аспекти на прилагането на МСС 12

Отсрочени данъчни активи, произтичащи от пренасяне на неизползвани данъчни загуби
ЕОЦКП обръща внимание на емитентите на неотдавна публикуваното Публично изложение²⁵, представящо очакванията относно прилагането на изискванията в МСС 12 от емитентите, свързани с признаването, измерването и оповестяването на отсрочени данъчни активи, произтичащи от неизползвани данъчни загуби.

Изменения на МСС 12, произтичащи от годишните подобрения за 2015-2017 г.

ЕОЦКП напомня на емитентите, че новият параграф 57А от МСС 12 изисква от емитента да признае последствията от данъка върху дохода върху дивидентите, както са дефинирани в МСФО 9, когато признава задължение за изплащане на дивидент. Според това произнасяне последствията от данъка върху дохода върху дивидентите са по-пряко свързани с минали сделки или събития, които са генерирали разпределими печалби, а не с разпределения на собствениците. Все пак съществуващият принцип, че емитентът признава последствията от данъка върху дохода върху дивидентите, когато предприятието първоначално е признало тези минали сделки или събития остава непроменен. ЕОЦКП също напомня на емитентите за изискванията за оповестяване в параграф 81, буква а) от МСС 12, свързани с позиции, които се отразяват или кредитират директно в собствения капитал.

ЕОЦКП отбелязва, че параграф БВ67 от МСС 12 подчертава, че емитентите не прилагат параграф 57А към последствията от данъка върху дохода за всички плащания по финансови инструменти, класифицирани като собствен капитал, но само когато емитентът определи, че плащанията по такива инструменти са разпределение на печалбата (т.е. дивиденти). ЕОЦКП очаква емитентите със значими салда на финансови инструменти, класифицирани като собствен капитал, които задействат плащания с последствия върху данъка върху дохода, да разкрият ясно къде се отчитат такива последствия върху данъка върху дохода.

²⁴ <https://www.ifrs.org/supporting-implementation/supporting-materials-by-ifrs-standard/ifrs-15/#agenda>

²⁵ Публично изложение, Съображения относно признаването на отсрочени данъчни активи, произтичащи от пренасянето на неизползвани данъчни загуби ESMA32-63-743, 15.07.2019 г., https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/esma32-63-743_public_statement_on_ias_12.pdf

Прилагане на КРМСФО 23

ЕОЦКП подчертава необходимостта от по-голяма прозрачност по отношение на несигурността относно третирането на данъка върху доходите. ЕОЦКП отбелязва, че КРМСФО 23 се прилага от 1 януари 2019 г. за определяне на облагаемата печалба (данъчна загуба), данъчни основи, неизползвани данъчни загуби, неизползвани данъчни кредити и данъчни ставки, когато съществува несигурно данъчно третиране. Също така се подчертават съответните изисквания за оповестяване на направените предположения и оценки. Тъй като определянето на наличието на несигурност относно третирането на данъка върху дохода може да бъде обект на значителна преценка, ЕОЦКП очаква емитентите да осигурят достатъчна прозрачност по отношение на решенията, взети в съответствие с параграф 122 от МСС 1, и относно счетоводните политики, използвани за признаване и измерване на несигурното данъчно третиране. Тези оповестявания включват по-специално оповестяване дали даден емитент е отчетел несигурните данъчни третираня колективно или поотделно, дали е използвал най-вероятната сума или очакваната стойност при определяне на ефекта на несигурността за несигурните данъчни обработки, както и всички промени в преценките, методите и предположенията от предходния период. Освен това, ако несигурното данъчно третиране се счита за основен източник на несигурност при изчисляването, засегнатата балансова стойност следва да бъде оповестена в съответствие с параграфи 125-129 от МСС 1.

Един от основните принципи на КРМСФО 23 е приемането, че данъчният орган ще изследва всички суми, които има право да изследва, и ще разполага с цялата относима информация, когато прави това.²⁶ Следователно това предположение следва да бъде отразено в признатите данъчни салда.

И накрая, ЕОЦКП обръща внимание на неотдавнашните дискусии на КРМСФО²⁷ относно представянето на активите и пасивите, свързани с тези несигурни данъчни третираня, в отчета за финансовото състояние. Тъй като несигурните данъчни позиции отговарят на определението за данъци върху дохода в МСС 12, емитентът представя несигурни данъчни пасиви / активи като текущи данъчни пасиви / активи или отсрочени данъчни пасиви / активи при прилагане на МСС 1.

РАЗДЕЛ 2: ТЕМИ, СВЪРЗАНИ С ДРУГИ ЧАСТИ ОТ ГОДИШНИЯ ДОКЛАД

1. Нефинансова информация

Общи аспекти

Въз основа на доказателствата от прегледа на нефинансовите отчети на европейските емитенти (и двата представени в техните управленски доклади или отделно)²⁸, ЕОЦКП желае да повтори някои общи принципи с цел насърчаване на подобряването на качеството на публичната отчетност на нефинансова информация.

²⁶ Параграф 8 от КРМСФО 23

²⁷ <https://www.ifrs.org/news-and-events/updates/ifric-updates/june-2019/#5>

²⁸ Доклад, изпълнение и регулаторни дейности на европейските счетоводни изпълнители през 2018 г., ESMА32-63-672, 27.03.2019 https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/esma32-63-672_report_on_enforcement_activities_2018.pdf

Съществена информация

В съответствие с членове 19а и 29а от Директивата за счетоводството, целта на оповестяванията, включени в нефинансовия отчет, е да предоставят необходимата информация за разбиране на развитието, резултатите, позицията и въздействието на дейността на емитента във връзка с нефинансови въпроси.

Целта на това оповестяване, както е обяснено по-нататък в параграф 3.1 от необвързващите насоки на Европейската комисия за нефинансовото отчитане (наричани по-нататък „Насоките“)²⁹, допълва концепцията за съществеността в Директивата за счетоводството, за да отрази „перспектива за двойна същественост“, с отчитане както на въздействието на нефинансовите въпроси върху емитента, включително всякакви зависимости, така и на въздействието на емитента върху нефинансовите въпроси. ЕОЦКП препоръчва на емитентите да обърнат особено внимание на тази двойна перспектива за същественост при подготовката на нефинансовите оповестявания, за да се гарантира, че е предоставена цялата съществена информация по отношение на горепосочената цел за оповестяване.

В допълнение, ЕОЦКП насърчава емитентите да обяснят как са определили какво е съществено при изготвянето на нефинансовия отчет, тъй като това може да подобри комуникацията между емитентите и потребителите на нефинансови отчети. По-специално, ЕОЦКП счита, че за да даде възможност на потребителите да разберат извършената оценка на съществеността, емитентите трябва да преценят как да разкрият как са взети предвид следните аспекти: (i) информационните нужди на различни заинтересовани страни и тяхното относително значение; (ii) подбора на подходящи времеви хоризонти; и (iii) вероятностите, свързани с финансово и нефинансово въздействие.

Пълнота на оповестяванията

Параграф 3.3 от Насоките пояснява, че чрез избиране на съществено оповестяване се очаква даден емитент да предостави изчерпателна картина на своите дейности, резултати и въздействие през отчетната година. В това отношение ЕОЦКП напомня на емитентите, че те трябва да гарантират, че съществените оповестявания засягат като минимум всеки нефинансов въпрос, посочен в счетоводната директива. За всеки от тези въпроси, необходимите оповестявания включват описание на бизнес модела и на проведените нефинансови политики, свързаните с тях процедури за надлежна проверка, резултатите от тези политики и основните идентифицирани рискове. ЕОЦКП също така подчертава, че Насоките препоръчват емитентите да предоставят тези оповестявания като кратък набор от информация и да избягват разкриването на несъществени данни.

Освен това ЕОЦКП напомня на емитентите, че те трябва да вземат предвид съществената информация, свързана с дейностите на групата, включително всички дъщерни предприятия, когато изготвят консолидиран нефинансов отчет.

²⁹ [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:52017XC0705\(01\)](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:52017XC0705(01))

Баланс и достъпност

Нефинансовият отчет може да доведе до заблуждаваща информация, ако се съсредоточи върху въпроси, за които има „добрите новини“, и пренебрегва или дава по-малко гласност на други въпроси, за които информацията е по-малко положителна. Поради това ЕОЦКП препоръчва по всички нефинансови въпроси, които се разглеждат, емитентите да предоставят балансирано описание на резултатите, позицията и въздействието на своята дейност, включително как тези въпроси касаят засегнатите емитенти.

ЕОЦКП подчертава, че когато при изключителни обстоятелства се счита, че разкриването на определена информация вреди сериозно на търговската позиция на емитента, този факт не бива да пречи на емитента да осигури справедливо и балансирано разбиране за неговото развитие, резултатите от работата му и позициите и въздействието от неговата дейност. В това отношение параграф 3.4 от Насоките препоръчва съответната информация да се предоставя в по-широк смисъл, но все пак да предоставя полезна информация на инвеститорите и на другите заинтересовани страни.

Освен това, за да се даде възможност на потребителя да разбере представянето, позицията и въздействието на дейността на емитента във връзка с нефинансовите въпроси, ЕОЦКП счита, че достъпността на нефинансовите отчети трябва да бъде подобрена, като позволи на потребителите да разберат по-добре къде в доклада за управление (или, където е приложимо, в отделния нефинансов отчет) са включени съответните нефинансови оповестявания. В това отношение ЕОЦКП отбелязва добрата практика на някои емитенти да предоставят много добре картографирана информация за това, къде може да бъде намерена съответната нефинансова информация.

Конкретни теми

Заедно с гореспоменатите принципи, ЕОЦКП препоръчва емитентите да вземат предвид следните области, когато подготвят своите нефинансови отчети.

Въпросите на околната среда и изменението на климата

ЕОЦКП напомня на емитентите за постоянната актуалност на въпросите, свързани с околната среда, и по-специално на предизвикателствата, породени от изменението на климата. В тази връзка ЕОЦКП призовава емитентите да предоставят информация в съответствие с целта, определена в счетоводната директива относно: (i) последиците от тяхната дейност и използването на техните продукти и услуги от клиентите за изменението на климата и околната среда; и (ii) това как те се влияят от последиците от изменението на климата и други въпроси на околната среда. Както бе споменато по-горе, това отразява перспективата за двойна същественост, въведена от Директивата за нефинансовите отчети.

ЕОЦКП обръща внимание на емитентите на препоръките относно съдържанието и ключовите показатели за ефективност³⁰ на оповестяванията, свързани с климата, включени в необвързващото Ръководство на Европейската комисия относно

³⁰ Параграф 3.5 от Допълнението, предоставящо списък на ключовите показатели за ефективност, които са приведени в съответствие с препоръките на Работната група за финансови оповестявания, свързани с климата

нефинансовата отчетност, свързана с информацията, свързана с климата (наричана по-долу „Приложение към Насоките“) ³¹. ЕОЦКП отбелязва, че тези препоръки са приведени в съответствие с препоръките от Работната група за финансови оповестявания, свързани с климата (TCFD), и следователно могат да помогнат на емитентите да предоставят релевантно описание на финансовите последици от изменението на климата, като по този начин също така подобряват връзката между финансовите и нефинансовите оповестявания.

Оповестяване на други ключови показатели за ефективност (КПЕ)

ЕОЦКП напомня на емитентите, че Директива за счетоводство, изисква включването на „съответните КПЕ“ в нефинансовия отчет. В това отношение ЕОЦКП препоръчва на емитентите да избират КПЕ, които са: i) специфични за юридическото лице; и (ii) съответстват на това, което се използва от ръководство за управление на бизнеса и за определяне на възнаграждението на изпълнителните органи.

ЕОЦКП също така счита, че с цел предоставяне на подходяща информация, оповестяването на КПЕ следва да бъде допълнено с информация за постигнатия напредък във връзка с предишни отчетни периоди и с всички предварително поставени вътрешни или външни цели, която ще позволи на потребителите ефективно да оценяват представянето на емитента. Освен това ЕОЦКП препоръчва емитентите да оповестяват дефинициите и методологията, използвани за определяне на КПЕ, както и обяснение защо представените КПЕ се считат за уместни.

Използване на рамки на оповестяване

ЕОЦКП напомня на емитентите, че съгласно Директивата за счетоводство, емитентите разчитат на национални, базирани в Съюза или международни рамки, конкретизират по кои рамки работят. По-конкретно, ЕОЦКП вярва, че яснотата по отношение на степента на използване на която и да е рамка на оповестяване, може да предостави полезна информация, като например, разкриване дали рамките са спазени изцяло или частично и обяснение кои оповестявания са подготвени чрез използване на приетите рамки и защо.

Освен това ЕОЦКП смята, че когато емитентът се позовава на определени нови рамки, които определят конкретни цели за устойчиво развитие ³², оповестяването ще бъде най-полезно, ако обяснява как дейността на емитента допринася за постигане на тези цели и представя напредъка в постигането им.

Вериги за доставки

ЕОЦКП напомня на емитентите, че при оценка на нефинансовата информация, която трябва да бъде предоставена, Директивата за счетоводството изисква разглеждане на бизнес отношенията като част от оповестяването на основните рискове, свързани с нефинансовите въпроси. В това отношение ЕОЦКП препоръчва емитентите внимателно да преценят дали участието им във веригите за доставки води до необходимостта да оповестяват съществена информация. Съгласно Насоките това ще включва информация,

³¹ [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:52019XC0620\(01\)](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:52019XC0620(01))

³² Цели за устойчиво развитие <https://www.un.org/sustainabledevelopment/sustainable-development-goals/>

необходима за общо разбиране на веригата за доставки на емитента и за това как се разглеждат съответните нефинансови въпроси при управлението на веригата за доставки.

2. Алтернативните показатели за финансови резултати

ЕОЦКП признава, че в резултат на прилагането на МСФО 16 някои емитенти са променили или включили нови алтернативните показатели за финансови резултати (АПФР) в своите документи за комуникация (например ad hoc оповестявания, проспекти или доклади за управление). ЕОЦКП посочва, че в съответствие с параграфи 41—44 от Насоките на ЕОЦКП за АПФР, емитентите трябва да направят оповестявания, които дават възможност на инвеститорите да разберат обхвата и причините за промените в използваните АПФР. Например, при оповестяване на дефиницията и съгласуването на мерки като EBITDA³³, EBITDAR³⁴, CAPEX³⁵, нетен дълг или свободен паричен поток, емитентите трябва да подчертаят различните значими елементи / компоненти, които са се променили поради прилагането на МСФО 16³⁶. В допълнение, ЕОЦКП отбелязва, че АПФР не трябва да се представят с по-голяма значимост от, и не следва да бъдат съгласувани с показателите, пряко произтичащи от финансовите отчети.³⁷

ЕОЦКП напомня на емитентите за изискванията на параграфи 33 и 34 от Насоките на ЕОЦКП за алтернативни показатели за финансови резултати, според които емитентите трябва да обяснят защо смятат, че алтернативните показатели за финансови резултати предоставят полезна информация относно финансовото положение, паричните потоци или финансовите резултати, както и да обяснят целите, за които са решили да използват алтернативните показатели за финансови резултати.

³³ Печалба преди лихви, данъци и амортизация

³⁴ Печалба преди лихви, данъци, амортизация и наеми

³⁵ Капиталови разходи

³⁶ Параграфи 138-140 от Основите на заключенията на МСФО 16

³⁷ Параграфи 35 и 36 от Насоките за АПФР