



Ковид и финансовите отчети

Насоки за изготвяне на годишните финансови отчети за 2020 г.

Съдържание

1.	Въведение	4
2.	Разкриване на информация извън финансовите отчети	4
3.	Компоненти на финансовите отчети	5
4.	Обща информация и съответствие с МСФО и принципа на действащото предприятие	6
5.	Значими счетоводни политики	7
6.	Значими преценки на ръководството при прилагане на счетоводните политики	7
7.	Несигурност на счетоводните приблизителни оценки	8
8.	Инвестиции, отчитани по метода на собствения капитал	8
9.	Приходи	8
10.	Репутация	9
11.	Имоти, машини и съоръжения и Нематериални активи	9
12.	Лизинг	10
13.	Инвестиционни имоти	10
14.	Финансови активи и пасиви	11
15.	Отсрочени данъчни активи и пасиви	12
16.	Материални запаси	12
17.	Търговски и други вземания	13
18.	Групи за освобождаване, класифицирани за продажба и преустановени дейности	13
19.	Възнаграждение на персонала	13
20.	Провизии	14
21.	Търговски и други задължения	14
22.	Пасиви по договори и други задължения	14
23.	Разходи във връзка с данъци върху доходите	14
24.	Сделки със свързани лица	15
25.	Условни пасиви	15
26.	Риск на финансовите инструменти	15
27.	Оценяване по справедлива стойност	15
28.	Политики и процедури за управление на капитала	16
29.	Събития след края на отчетния период	16
30.	Одобрение на финансовите отчети	16

Важна информация

Този документ е разработен като информационен ресурс. Той е предназначен само като ръководство и прилагането на съдържанието му към конкретни ситуации ще зависи от конкретните обстоятелства.

Въпреки че се обръща внимание на съдържанието и изчерпателността на представянето на информацията в този документ, лицата, които го използват, за да съдействат при оценката на съответствието с Международните стандарти за финансово отчитане, трябва да имат достатъчно обучение и опит, за да го направят.

Съставянето на финансовия отчет не следва да се структурира единствено въз основа на информацията, съдържаща се в този документ, без да се анализират конкретните факти и обстоятелства.

„Грант Торнтон“ е търговското наименование, под което дружествата членове на мрежата Грант Торнтон извършват одиторски услуги, данъчни консултации и консултантски услуги за своите клиенти. Наименованието се отнася за едно или повече дружества членове в зависимост от контекста. *Грант Торнтон* ООД в България е дружество член на *Грант Торнтон Интернешънъл Лимитид*. *Грант Торнтон Интернешънъл Лимитид* и дружествата членове не са дъщерни дружества с международно участие. Всяко дружество член е отделно юридическо лице и предоставя услуги самостоятелно. *Грант Торнтон Интернешънъл Лимитид* не предоставя услуги на клиенти. *Грант Торнтон Интернешънъл Лимитид* и дружествата членове не са агенти на останалите дружества, не се задължават взаимно и не са отговорни за действията или бездействията на друго дружество член.

Грант Торнтон ООД

адрес: бул. Черни връх № 26, 1421 София
адрес: ул. Параскева Николау №4, 9000 Варна
тел.: (+3592) 987 28 79, (+35952) 69 55 44
факс: (+3592) 980 48 24, (+35952) 69 55 33
ел. поща: office@bg.gt.com
уеб сайт: www.grantthornton.bg

Grant Thornton OOD

A 26, Cherni Vrah Blvd, 1421 Sofia
A 4, Paraskeva Nikolau Str., 9000 Varna
T (+3592) 987 28 79, (+35952) 69 55 44
F (+3592) 980 48 24, (+35952) 69 55 33
E office@bg.gt.com
W www.grantthornton.bg



1. Въведение

Отчитането на въздействието на глобалната пандемия COVID-19 във финансовите отчети ще бъде предизвикателство за много дружества. Съставителите на финансови отчети ще трябва да помислят как, къде и под каква форма трябва да представят COVID-19 в своите финансови отчети в светлината на съществуващите МСФО. Важно е тези оповестявания да са съобразени с изискванията на МСФО, но и да се гарантира, че финансовите отчети са ефективна част от всяка по-широка комуникация, която предприятието възнамерява да сподели със заинтересованите страни. COVID-19 ще бъде основният фокус на финансовите отчети за дружествата през 2020 г. независимо дали ефектът е положителен, или отрицателен, и каквото и да се случи, последициите от пандемията ще бъдат забележими и през следващата година, така че финансовите отчети за 2020 г. трябва да отразяват този фактор.

СМСС наблюдава отблизо ситуацията с пандемията от момента на нейното възникване и за щастие, МСФО се изправи добре в отговор на нуждите на онези, които оперират на световните капиталови пазари, без да са необходими съществени промени в отчетната база. Въпреки това СМСС предостави практически улеснения за лизингополучателите при отчитане на отстъпки по лизингови договори съгласно МСФО 16. За повече подробности вижте нашата статия [COVID-19 Accounting for lease modifications](#).

2. Разкриване на информация извън финансовите отчети

Финансовите отчети са само една част от комуникацията на дружеството със заинтересованите страни. В зависимост от изискванията на юрисдикцията годишният отчет обикновено включва финансовите отчети, коментар на ръководството и информация за корпоративното управление, стратегията и бизнес развитието (често включително корпоративна и социална отговорност). Важно е годишният отчет да се разглежда цялостно, за да се гарантира, че той предоставя последователно и всеобхватно информацията за COVID-19 на инвеститорите и другите заинтересовани страни („потребители на финансовите отчети“).

МСС 1 „Представяне на финансови отчети“ признава, че предприятието може да представи, извън финансовите отчети, финансов преглед, който описва и обяснява основните характеристики на финансовите резултати и финансовото състояние на организацията както на местно, така и на международно ниво. Докладите и отчетите, представени извън финансовите отчети, са извън обхвата на изискванията на МСФО.

Въпреки че прегледите и другите доклади, извън финансовите отчети са изключени от обхвата на МСФО, те не са извън обхвата на националното законодателство. Ако на потребителите бъде казано това, което трябва да знаят, по добре изграден и логичен начин, е много вероятно отчитащото се предприятие да е направило много, за да се съобрази и удовлетвори местните регулаторни изисквания. В някои юрисдикции може да се изискват определени оповестявания на алтернативни показатели за представяне (АРМ) и МСФО.

Не забравяйте, че винаги е важно да се уверите, че определена необходима информация е поместена или във финансови отчети, или в поясненията към финансовите отчети. Особено внимание трябва да се обърне на това, че всички оповестявания, публикувани извън финансовите отчети, не изискват от МСФО да бъдат включени във финансовите отчети.

Когато се докладва за икономическите последици от пандемията върху отчитащото се предприятие, ключов фактор е преценката дали представената информация е логична и последователна. Информацията винаги трябва да се привежда в съответствие с всяко описание, съдържащо се другаде в годишния отчет.

Нашата гледна точка, когато съставяме съдържание за годишния доклад и финансовите отчети, е, че съставителите трябва да анализират следните аспекти:

- какво е важно за бизнеса и какви са основните му цели;
- последователни ли са тези цели в годишния доклад;
- правилно ли се набляга на оповестяванията, свързани с COVID-19;
- логични и последователни ли са съобщенията за въздействието на COVID-19;
- достатъчно ли е оповестяването, за да може читателят да разбере въздействието на COVID-19 върху дружеството и да му помогне при вземането на икономически решения;

- използват ли се еднаква терминология във финансовите отчети, коментарите на ръководството и всички алтернативни мерки за изпълнение (АРМ). Например, ако отчетът за финансовото състояние се нарича *баланс*, позоваването на баланса се прави последователно в целия отчет - вместо да се превключва между двете заглавия за един и същ компонент на финансовия отчет;
- когато годишният отчет включва АРМ, дали всички те са били правилно съгласувани със сумите въз основа на финансовите отчети, изготвени в съответствие с МСФО.

За повече информация вижте нашата статия за [COVID-19: Alternative performance measures](#).

3. Компоненти на финансовите отчети

Предприятието следва да представя допълнителни позиции, когато това е от значение за разбирането на финансовото състояние на предприятието, финансовите резултати или неговите парични потоци. Докато на предприятието е разрешено да добавя редове в своите финансови отчети по отношение на COVID-19, важно е да се гарантира, че на въпросите, свързани с COVID-19, не се обръща прекомерно значение за сметка на други събития. Според нас **не би** било подходящо във финансовите отчети да се добавят колони, които изключват въздействието на COVID-19.

По отношение на горното мнение изискванията на МСС 1 не позволяват такова представяне. В него се посочва, че общият всеобхватен доход включва всички: „печалба или загуба“ и „друг всеобхватен доход“. Те се определят като:

- „общия доход минус разходи, с изключение на компонентите на други всеобхватни доходи“ за печалба или загуба;
- „елементи на приходите и разходите (включително корекции от прекласификация), които не се признават в печалбата или загубата, както се изисква или разрешава от други МСФО“ за други всеобхватни доходи.

С други думи, поради горните изисквания на МСС 1 не би било подходящо някои избрани елементи от приходите и разходите да се представят като еднократни или необичайни, и никога не бива да се описват като извънредни. При изготвянето на финансовите отчети имайте предвид, че необичаен или нов тип транзакция е по-вероятно да бъде съществен, отколкото рутинна или редовно извършваща се сделка със същия размер.

МСС 1.98 предоставя някои примери за елементи, считани за „необичайни“, които биха могли да гарантират оповестяване, което иначе може да падне под праговете на същественост, а някои от тях биха могли да бъдат от значение при отчитане на последиците от COVID-19:

- отписване на материални запаси до нетна реализуема стойност или на имоти, машини и съоръжения до възстановима стойност, както и сторниране на такива отписвания;
- реструктуриране на дейностите на предприятието и сторниране на провизии за разходите за това реструктуриране;
- разпореждане с имоти, машини и съоръжения;
- разпореждане с инвестиции;
- преустановени дейности;
- съдебни спорове;
- други отписвания на провизии.

За целите на изготвяне на годишните финансови отчети в следващите точки е предоставен коментар относно потенциалните въздействия на COVID-19 върху различните области на финансовите отчети за салда и оповестявания.

Подреждането на поясненията може да се промени тази година, ако въздействието на COVID-19 промени тяхната значимост или значение (например бележки за действащо предприятие, обезценка или събития след датата на отчитане).

Когато се оповестяват във финансовите отчети, колкото по-несигурна е средата, толкова по-подробни трябва да бъдат оповестяванията на предположенията и оценките, използвани за изготвяне на финансовите отчети. (Например полезен живот, дисконтови проценти в резултат на промени в пазарните условия, получени държавни субсидии и т.н.).

4. Обща информация и съответствие с МСФО и принципа на действащото предприятие

Цялостна оценка на въздействието на COVID-19 върху изготвянето и представянето на тези финансови отчети

Препоръчваме да добавите пояснение, описващо цялостното въздействие на COVID-19 върху дружеството. Това пояснение може да се отнася до конкретни оповестявания в поясненията към финансовите отчети.

Действащо предприятие

МСС 1 съдържа насоки, свързани с принципа - предположението за действащо предприятие и изисквания финансовите отчети се изготвят при предположението, че предприятието ще продължи да функционира като действащо предприятие. МСС 1 изрично посочва, че на всяка дата на отчитане ръководството е длъжно да оцени способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие и да разгледа цялата налична информация за бъдещето, което е поне, но не е ограничено до, дванадесет месеца от отчетната дата.

Ръководството трябва да вземе предвид широк спектър от фактори, като:

- настоящата и очакваната рентабилност;
- графици за разсрочване и погасяване на заеми и дългове;
- потенциалните източници на заместващо финансиране;
- възможността да продължи да предоставя услуги.

Ако ръководството заключи, че предприятието може да бъде ликвидирано (или по избор, или защото няма реалистична алтернатива, освен да го направи) в рамките на 12 месеца от края на отчетния период, предположението за действащо предприятие не би било подходящо и може да се наложи финансовите отчети бъдат изготвени на друга отчетна база например ликвидационна база. Вижте нашата статия ['Preparing financial statements when the going concern basis is not appropriate.](#)

Ако има съществена несигурност относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, дружеството трябва да включи оповестяване на действащото предприятие в пояснителните приложения към своите финансови отчети.

Тъй като оценката относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие обхваща период не по-малък от дванадесет месеца от отчетната дата, всички събития, настъпили през периода от отчетната дата до датата на изготвянето му, трябва да бъдат взети предвид при оценката дали има значително съмнение относно способността на дружеството да продължи да функционира като действащо предприятие.

С други думи: дори ако събитията, настъпили през периода от отчетната дата до датата на изготвянето на финансовия отчет, не се считат за коригиращи събития, те все пак трябва да бъдат включени в оценката на принципа на действащото предприятие. Ако има съществени несигурности по повод събития или условия, които поставят значително съмнение относно способността на дадено дружество да продължи да функционира като действащо предприятие, или ако има значително количество субективни преценки, за да се достигне до заключението дали предположението за действащо предприятие е приложимо, то всички тези обстоятелства трябва да бъдат оповестени. При анализ на необходимите оповестявания могат да бъдат взети под внимание следните решения на КРМСФО от [юли 2010 г.](#) и [юли 2014 г.](#)

Препоръчваме работа с повишено внимание при определяне на подходящия период на оценка за действащо предприятие. За повече подробности вижте нашата статия [‘COVID-19: Going Concern Considerations’](#).

5. Значими счетоводни политики

В повечето случаи счетоводните политики няма да се променят в резултат на COVID-19. Ако обаче предприятието приема например практическото улеснение за получени отстъпки при лизинговите договори съгласно МСФО 16, тогава тази промяна трябва да бъде отразена в счетоводните политики.

Дружество, което в миналото не е отговаряло на условията за държавна помощ, може да има право да получи държавна помощ в резултат на пандемията COVID-19. Може да се наложи ръководството да установи счетоводна политика по отношение на държавната помощ, която трябва да е подходяща и да съответства на изискванията в МСС 20 „Счетоводно отчитане на безвъзмездни средства, предоставени от държавата, и оповестяване на държавна помощ“. Важно е да се прави разлика между държавна помощ и държавни субсидии и да се гарантира, че безвъзмездните средства се признават само когато критериите за признаване в МСС 20 са изпълнени. Част от държавната помощ може да включва отлагане на данъчни плащания или други данъчни облекчения. Може да се наложи счетоводното третиране на данъчните облекчения да се отчита по МСС 12 „Данъци върху дохода“, а не по МСС 20. За повече информация по тази тема вижте статията ни [‘COVID-19: Government Grants’](#).

5.1. Преизчисление на чуждестранна валута

От предприятието се изисква да преизчисли транзакциите в чуждестранна валута във функционалната валута, като използва спот курса, действащ към датата на транзакцията. Като практически целесъобразно предприятието може да преведе спечелените приходи и направените разходи в чуждестранна валута, като използва среден обменен курс (напр. месечна или годишна средна стойност). В години, когато обменните курсове останат доста стабилни, разликата между използването на спот курса спрямо средния курс ще бъде незначителна. Някои обменни курсове обаче се колебаят значително през този период на икономическа несигурност. В резултат на това може да се наложи предприятието да преразгледа начина, по който изчислява транзакциите в чуждестранна валута в своя отчет за приходите и разходите, и да прецени дали настоящата му счетоводна политика остава подходяща, отразявайки и политиките на дружеството за оценка на валутния риск.

5.2. Провизии, условни активи и пасиви

Предприятието може да има застрахователна полица, която покрива загубите от прекъсване на бизнеса. Ако предприятието е било принудено временно да прекрати дейността си в резултат на COVID-19 през отчетния период, то може да има право да възстанови част или всичките си загуби от своя застраховател. Такива вземания биха били условни активи във финансовите отчети, ако предприятието има ясно право на възстановяване. Въпреки че условните печалби / активи не се признават във финансовите отчети на предприятието, освен ако са практически сигурни, в съответствие с МСС 37, те ще бъдат оповестени в бележките към финансовите отчети, когато съществуването им е вероятно. Те могат да бъдат признати като доход във финансовите отчети само когато е практически сигурно, че ще бъдат възстановени, например при приемане на иска от застрахователя. Когато се разглеждат застрахователни искове, трябва да се оцени способността на застрахователите да уредят своевременно претенцията.

6. Значими преценки на ръководството при прилагане на счетоводните политики

Финансовите отчети трябва да осигуряват достатъчно прозрачност, за да могат потребителите да разберат възприетите основни предположения, за да могат да направят собствена преценка и аргументация за своите решения. Следователно е разумно да се предоставят и оповестят повече подробности за тези преценки на ръководството, които може да са били засегнати от COVID-19 или допълнителни допускания, направени във връзка с области, засегнати от COVID-19. Освен това може да има допълнителни преценки, направени във финансовите отчети за тази година, които сега трябва да бъдат оповестени, например прилагането на принципа за

действащо предприятие или преустановяването на прилагането му, ако решението на ръководството е преминаване към ликвидация.

7. Несигурност на счетоводните приблизителни оценки

Подобно на преценките, направени във финансовите отчети, ще има области за оценка, които може да са направени във връзка с въздействието на COVID-19. Конкретни области се обсъждат със съответните им точки по-долу.

8. Инвестиции, отчитани по метода на собствения капитал

Предприятието трябва да определи дали има обективни доказателства, които да показват, че има обезценка или на инвестиции в асоциирани, или в съвместни предприятия, в съответствие с МСС 28 „Инвестиции в асоциирани и съвместни предприятия“. Това може да е резултат от ефектите на COVID-19 и може да повлияе на очакваните бъдещи парични потоци от нетната инвестиция. Очакваните бъдещи загуби не се признават, без значение колко е вероятно. Обективно доказателство, че нетната инвестиция в съвместното предприятие или асоциираното предприятие е обезценена, включва данни, които предприятието може да е наблюдавало за следните събития с характер на загуба:

- значителни финансови затруднения на асоциираното или съвместното предприятие;
- нарушение на договора (например неплащане) от асоциираното или съвместното предприятие;
- предприятието, предоставящо на асоциираното или съвместното предприятие концесия, която предприятието не би разгледало по друг начин;
- вероятно е асоциираното или съвместното предприятие да фалира или да претърпи финансова реорганизация;
- активният пазар за нетната инвестиция изчезва поради финансови затруднения на асоциираното или съвместното предприятие.

9. Приходи

Приходите на дадено предприятие може да са намалели в резултат на разпространението на вируса и общото икономическото въздействие, възможно е обаче приходите да са се увеличили (напр. при електронни търговци, IT-компани, телекомуникационни оператори и др.).

Ако договорите на предприятието с клиентите му включват променливи компоненти (например отстъпки), предприятието трябва да прецени дали предишните му оценки в това отношение продължават да бъдат подходящи. МСФО 15 „Приходи от договори с клиенти“ предоставя обширни насоки относно разглеждането на променливото възнаграждение и свързаните с него ограничения. Може да се наложи предприятието да започне да ограничава променливите си приходи дори ако това не се е считало за необходимо преди пандемията на COVID-19.

В резултат на COVID-19 предприятието може:

- да провежда промоции, за да подпомогнете поддържането на паричните потоци в периода на временно затваряне (например някои базирани на услуги предприятия, като фитнес зали, предлагат на клиентите отстъпка, ако предплащат за бъдещи услуги);
- да предлага възстановяване или кредити на своите клиенти за стоки или услуги, които не могат да се използват по време на този кризисен период (например хотели или места за събития, туристически агенции, спортни зали);
- да увеличи продажбите на подаръчни карти, които могат да се използват по-късно, когато кризата отmine.

Предприятието трябва да прегледа своите политики и оценки на приходите, за да се увери, че те все още са приложими предвид настоящите обстоятелства,

Когато стоки и услуги са били или се предоставят на клиенти, които са или базирани в региони, засегнати от COVID-19, или отрасли, значително засегнати от вируса, предприятието ще трябва да прецени дали събирането е вероятно, докато оценява нови договори. При липса на такава вероятност предприятието може да не е в състояние да признае приходи, *докато* или *освен ако* не бъде получено плащане или вземането стане неотменимо, тъй като такива договори е малко вероятно да отговарят на критериите за прилагане на обичайния подход по МСФО 15.

Някои договори за приходи също могат да станат по-малко печеливши или дори да носят загуби. Например предприятието може да понесе санкции или загуби в резултат на забавяне или да направи увеличени разходи, които не могат да бъдат възстановени поради заместване на служители или намиране на алтернативни доставчици. Ръководството трябва да прецени дали договорите са „обременителни“ и дали даден пасив трябва да бъде признат разход от тях.

За повече информация относно отчитането на приходите по време на пандемията вижте нашата статия [‘Five accounting considerations relating to COVID-19’](#).

10. Репутация

МСФО изисква репутацията се тества за обезценка поне веднъж годишно. COVID-19 може да повлияе на репутацията чрез:

- загуба на ключов персонал, която не е временна (например смърт);
- тестването за отписване или обезценка на значителна група активи;
- признаването на загуба от обезценка на репутация в отделните финансови отчети на инвестираното лице;
- значителен спад в цената на акциите на предприятието, който може да доведе до това балансовата стойност на нетните активи на предприятието да надвишава неговата пазарна капитализация.

В допълнение, факторите, отбелязани в т. 9, също могат да бъдат от значение при преценката дали има необходимост от обезценка на репутацията.

Докато МСФО изисква да се направи най-добрата оценка, трябва да се оценят множество сценарии за постигане на най-добрата оценка. Освен това ефективът на дисконтовия процент трябва да бъде внимателно оценен в светлината на нивото на несигурност.

Счетоводното отчитане на обезценката на репутация е разгледано допълнително в статията ни [‘Impairment of intangible assets and goodwill’](#).

Важно е да се отбележи, че ако предприятието предвижда обезценка на репутация в междинен период в резултат на COVID-19, то тя не може да бъде възстановена в края на отчетния период, в съответствие с КРМСФО 10 „Междинно финансово отчитане и Обезценка“.

11. Имоти, машини и съоръжения и нематериални активи

От предприятието се изисква да тества активите си за обезценка, когато са налице индикации за обезценка, а за нематериалните активи с неопределен полезен живот, такива процедури да се извършват поне веднъж годишно. Въпреки че някои индикатори за обезценка се основават на вътрешна информация (напр. увреждане на актива, планове за изваждане на актива от употреба), други се предизвикват от събития и обстоятелства, външни за предприятието. По-долу са дадени някои примери за индикатори за обезценка, които могат да съществуват в резултат на икономическите условия, причинени от разпространението на COVID-19:

- значителни промени в степента или начина, по който активът се използва или се очаква да бъде използван (напр. празен ход на машина, така че бъдещият ѝ производствен капацитет може да бъде засегнат, машината се използва по начин, различен от предназначението - като за производство на артикули в подкрепа на битката срещу COVID-19 - което може да намали бъдещия производствен капацитет);
- значителни промени в правните фактори или бизнес климата, които биха могли да повлияят на стойността на актива (например предприятието очаква намаляване на износа си за определен външен пазар в резултат на продължително затваряне на граници);
- увеличаване на пазарните лихвени проценти, което би довело до намаляване на стойността на актива в употреба;
- спад или прекратяване на необходимостта от дейностите, извършвани с актива.

Счетоводното отчитане на обезценката на нематериални активи е разгледано допълнително в статията ни [‘Impairment of intangible assets and goodwill’](#)

12. Лизинг

Отчитане при лизингополучателя

- Модификации на лизинга - ако предприятието отговаря на критериите и реши да възприеме практическото улеснение, измененията в МСФО 16 изискват предприятието да оповести:
 - факта, че е приложено практическото улеснение към всички концесии за наем, или ако това е само при някои от тях - описание на естеството на договора, към който е приложено практическото улеснение;
 - сумата в печалбата или загубата за отчетния период, която отразява промяната в лизинговите плащания, произтичащи от концесии за наем (в резултат на прилагането на практическото улеснение).
- Определяне на диференциалния лихвен процент (IBR) - често е необходимо лизингополучателят да изчисли IBR, за да отчете повечето лизинги по МСФО. Поради въздействието на пандемията COVID-19, включително промени в лихвените проценти и собствения кредитен риск на предприятието, може да се наложи този процент да бъде преразгледан.
- Улеснения, предоставени от централни и местни правителства - в много юрисдикции държавните власти предоставят улеснения (концесии) по лизингови договори. Дружеството трябва да анализира дали това са модификации на лизинговия договор, или държавни субсидии.
- Обезценка на активи с право на ползване - ако някой от активите с право на ползване има индикатори за обезценка (вж. т. 11 Нематериални активи за примери за показатели), тогава предприятието трябва да ги тества за обезценка.

Отчитане при лизингодателя

Модификации на лизинга - вероятно ще има значителни модификации на лизинга за лизингодателите и няма практическа улеснение за тях. Що се отнася до оперативния лизинг, МСФО 16 предоставя само ограничени насоки за промяна на оперативния лизинг от гледна точка на лизингодателя. Изисква се всяка модификация да се счита за нов лизинг и всички останали авансови плащания и начисления да бъдат включени в стойността за този нов лизинг.

МСФО 16 не посочва дали салдата, произтичащи от линейното изчисление на лизингодателя, се считат за начисления или предплащания, в съответствие с подхода при прилагане на МСС 17 „Лизинг“.

В такъв случай, ако новият лизинг продължава да се класифицира като оперативен, бъдещите парични потоци се признават на база линейен (или друга систематична база), коригирана за всякакви предплащания или начисления. Схемата за признаване на разходите трябва да гарантира, че салдото е занулено в края на лизинга.

За повече информация вижте нашата статия [COVID-19 Accounting for lease modifications](#).

13. Инвестиционни имоти

Справедливата стойност на инвестиционен имот трябва да отразява вижданията на участниците на пазара и пазарните данни към датата на оценяване при текущите пазарни условия. В резултат на COVID-19 може да се увеличи количеството на субективността, включена в измерванията на справедливата стойност, особено тези, базирани на ненаблюдаеми входни данни. В някои случаи ще се изисква по-широко използване на ненаблюдаеми входове, тъй като съответните наблюдавани входове вече не са налични.

14. Финансови активи и пасиви

14.1. Финансови активи по амортизирана стойност

Факторите, отбелязани в бележка 27 *Оценяване на справедливата стойност*, се прилагат и за този компонент на финансовите отчети.

14.2. Финансови активи по справедлива стойност през друг всеобхватен доход

От дружеството се изисква да тества активите си за обезценка, когато са налице индикатори за обезценка и трябва да се извърши тест в отговор на тези показатели. Въпреки че някои индикатори за обезценка се основават на вътрешна информация (напр. вреди върху машина и съоръжения, планове за изваждане на актива от употреба), други се предизвикват от събития и обстоятелства, външни за предприятието. По-долу са дадени някои примери за индикатори за обезценка, които могат да съществуват в резултат на икономическите условия, причинени от разпространението на COVID-19:

- инвестиции, различни от портфейлни инвестиции (например дъщерно дружество, което не е консолидирано);
- значителни финансови затруднения на дружеството, в което е инвестирано;
- нарушение на договора (например неизпълнение или просрочие при плащания по дълга);
- има вероятност дружеството, в което е инвестирано, да влезе в несъстоятелност или друга финансова реорганизация;
- значителна неблагоприятна промяна в икономическата или правната среда, в която дружеството, в което е инвестирано, функционира (напр. рецесия);
- изчезването на активен пазар за инвестицията поради финансови затруднения на дружеството, в което е инвестирано.

14.3. Деривативни финансови инструменти и отчитане на хеджирането

Счетоводното отчитане и оценката на много вероятни парични потоци са важни съображения при прилагането на МСФО 9 в светлината на глобалната пандемия COVID-19 и нейното въздействие върху дружествата.

Съгласно МСФО 9, ако предприятието е приело отчитане на хеджирането като част от стратегията си за управление на риска, то се изисква да спазва всички изисквания за хеджиране в МСФО 9. В някои редки случаи изискванията в МСС 39 „Финансови инструменти: признаване и оценяване“ все още могат да се прилагат, така че трябва да се внимава, за да се прецени кой счетоводен стандарт трябва да се използва. И в двата случая ключов критерий, свързан с хеджирането на парични потоци спрямо прогнозните транзакции, е изискването хеджираните парични потоци да бъдат оценени като много вероятни. Това изискване е изложено в МСФО 9.6.3.3 и МСС 39.78.

Тъй като пандемията COVID-19 продължава да влияе на пазарното поведение, може да се наложи предприятието да преразгледа:

- ако хеджираните парични потоци все още отговарят на много вероятната оценка;
- ако резервът за хеджиране на паричен поток включва суми, които сега трябва да бъдат преместени в печалба или загуба;
- ако има някаква неефективност на хеджирането, която сега трябва да бъде призната в печалбата или загубата.

Най-вероятната оценка винаги трябва да се основава на фактите и обстоятелствата, които съществуват в края на отчетния период.

Дружествата, които хеджират планирани транзакции въз основа на обеми, са тези, които най-вероятно ще бъдат засегнати от COVID-19. Възможно е дериватите да са били прекратявани по-рано, когато хеджираните нива са били считани за много вероятни по време на създаването на хеджиране, но поради COVID-19, през междинния период. Сега вероятните парични потоци ще бъдат значително намалени.

Това може да е от значение и за хеджирането на парични потоци спрямо лихвения риск. Докато хеджираната позиция в много случаи ще се отнася до парични потоци от лихви по дълг, дължащ

се на договорни споразумения, прогнозираните неизпълнения на споразумения поради COVID-19, могат да повлияят на оценката на счетоводното отчитане на хеджирането. По същия начин, ако хеджираните парични потоци включват прогнозна емисия на дълг, е много възможно оценката да е повлияна и от COVID-19.

14.4. Заеми

Някои финансови институции (и други кредитори) предоставят възможност на кредитополучателите опция за отлагане на плащания по главница за определен период от време. Ръководството ще трябва да прецени дали промяната в условията представлява изменение или погасяване на дълга и да преразгледа частта от дълга, която се счита за текуща спрямо нетекущата.

В резултат на трудните икономически условия предприятие, което обикновено е в състояние да спазва своите дългови споразумения, може да установи, че в момента нарушава договорните задължения. В някои случаи кредиторите може да не желаят да се откажат от правото си да изискват изплащане. Освен ако предприятието не отговаря на определени условия, може да се наложи да представи цялата дължима сума като текущо задължение. Ако предприятието очаква да получи отказ, това трябва да се направи преди края на отчетния период, за да се предотврати текущо представяне на пасива.

Ако кредиторът опрости сума, дължима от дадено предприятие, предприятието трябва внимателно да прецени момента, в който пасивът е уреден и може да бъде отписан в съответствие с изискванията на МСФО 9.

15. Отсрочени данъчни активи и пасиви

- Отсрочен данъчен актив (ОДА) - предприятие, което в миналото е признавало отсрочен данъчен актив в своя отчет за финансовото състояние, може да преразгледа своите предположения относно вероятността той да бъде реализиран в бъдеще. Ръководството може да определи, че съгласно МСС 12 вече не е подходящо Дружеството да признава отсрочен данъчен актив в отчета за финансовото състояние на предприятието, тъй като ОДА е малко вероятно или невероятно да бъде възстановен в бъдеще.
- Отсрочен данъчен пасив (ОДП) - дружеството може да твърди, че печалбите, реализирани в чуждестранни юрисдикции, се реинвестират за неопределено време и поради тази причина не признава отсрочени данъчни пасиви за тези натрупани печалби и други облагаеми разлики извън държавата на облагане. Такива твърдения може да се наложи да бъдат преразгледани, за да се определи дали те остават подходящи предвид текущите прогнози на паричния поток на предприятието.
- В някои юрисдикции на предприятието ако са предоставени освобождавания от данъци или отсрочки, те се нуждаят от внимателна оценка на допустимостта и последващото въздействие върху данъчните провизии.
- Всички облекчения за данък върху дохода, предоставени от правителствата, трябва да бъдат оценени по обхват в светлината не само на МСС 12, но и на МСС 20.

За повече информация вижте нашата статия ['2020 Deferred Tax Provision'](#).

16. Материални запаси

Възможно е някои дружества да претърпят смущения във веригата на доставки. Компаниите за недвижими имоти, които държат имоти в процес на разработване, могат да бъдат повлияни от спад в цените на имотите.

Сезонните материални запаси и нетрайни продукти могат да изложат дружествата на риск от загуба поради повреда, замърсяване, физическо влошаване, остаряване, промени в нивата на цените или други причини. Отчитащото се предприятие трябва да прецени дали към датата на финансовия отчет се изисква корекция на балансовата стойност на материални запаси, за да бъдат доведени до тяхната нетна реализуема стойност в съответствие с принципите на МСС 2 „Материални запаси“. Оценката на нетна реализуема стойност при такива променливи пазарни условия също е предизвикателство поради несигурността, предизвикана от пандемията.

Ако нивото на производство на дадено предприятие е необичайно ниско (например поради временно спиране на производството), може да се наложи да преразгледа себестойността на запасите, за да гарантира, че неразпределените фиксирани общопроизводствени разходи се признават в печалбата или загубата в периода, в който са възникнали (т.е. „свърхкапацитетът“ трябва да бъде разход, а не да се добавя към себестойността на продукцията).

17. Търговски и други вземания

Отрицателните икономически перспективи и затрудненията с паричния поток, възникнали при клиентите в резултат на COVID-19, трябва да бъдат включени в прогнозите на предприятието за бъдещи условия, което може да доведе до увеличаване на размера на очакваните кредитни загуби (ОКЗ) във връзка с търговските и други вземания. Оценката на ОКЗ трябва да отразява:

- по-голяма вероятност за неизпълнение при много кредитополучатели, дори и тези, които понастоящем не показват значително увеличение на кредитния риск, но е възможно да има такова в бъдеще;
- по-голям размер на загубата при неизпълнение, поради възможни намаления в стойността на обезпечението и други активи.

18. Групи за освобождаване, класифицирани за продажба и преустановени дейности

В резултат на трудната икономическа среда предприятието може да обмисля или прилага планове за реструктуриране като продажба, закриване на част от бизнеса си или намаляване на операциите (временни или постоянни). Ръководството трябва да прецени дали дълготрайните активи трябва да бъдат класифицирани като държани за продажба, или някоя част от неговия бизнес отговаря на изискванията за представяне като преустановена дейност. Предприятието е засегнато, когато неговият по-рано вероятен план за продажба на дъщерно дружество или подразделение вече не е вероятно да бъде осъществен поради общите икономически условия. Съставителите на финансови отчети трябва да имат предвид, че МСФО 5 „Нетекучи активи, държани за продажба и преустановени дейности“ има специфични условия, които да бъдат изпълнени, за класифициране на активите като държани за продажба.

19. Възнаграждение на персонала

В отговор на пандемията COVID-19 някои предприятия предоставят компенсации, обезщетения или допълнителни придобивки на своите служители като:

- плащането на възнаграждението за периода на временно спиране на дейността на дружеството;
- плащането на възнаграждението за периода докато служителите са болни или са в задължителна карантина;
- осигуряване на други компенсации за подпомагане на служителите при работа от разстояние.

Ако дадено предприятие реши да предостави нови придобивки на своите служители (т.е. тези, които не са били предлагани преди това), то трябва да определи как да отчита тези възнаграждения, предоставяни на служителите. Финансовата подкрепа или придобивки, предлагани на служителите, вероятно ще отговарят на определението за задължение; следователно предприятието ще трябва да прецени кога да признае пасива / разходите и как трябва да ги оцени.

Предприятието трябва първо да определи дали предоставените обезщетения са резултат от минало прослужено време, или ще бъдат предоставени при предоставяне на труда, защото това ще окаже влияние при признаването на задължението. При това определяне трябва да се вземат предвид насоките в МСС 19 „Доходи на персонала“. По принцип задължение се поема, след като е настъпила минала транзакция и предприятието е загубило възможността да избегне задължението.

Освен това, в резултат на трудните икономически условия, някои предприятия вече са или ще бъдат принудени да съкратят персонал. Ако предприятието предлага или от него се изисква да изплаща обезщетения при прекратяване на засегнатите служители, ръководството трябва да обмисли как и кога да отчете задължението / разходите в съответствие с МСС 19.

19.1. Плащания към персонала на базата на акции

Ако дадено предприятие е повлияно отрицателно от COVID-19, може да се промени вероятността то да изпълни условията за финансово предоставяне, посочени в неговите договорености за компенсация на база акции. Освен това предприятието може да е избрало да измени или отмени своите договорености за компенсация на базата на акции. Ръководството трябва да прецени дали отчитането на такива планове трябва да бъде преразгледано въз основа на насоките в МСФО 2.

19.2. Пенсионни и други задължения към персонала

Измерването на задължение с дефинирани доходи включва изготвяне на приблизителни оценки и използване на предположения (напр. подходящ лихвен процент, бъдещо увеличение на заплатите и текучество на служителите). Предвид внезапния спад на пазарите и спада в процентите на висококачествени корпоративни облигации, настъпили в резултат на COVID-19, предприятието трябва да анализира въздействието върху своите задължения с дефинирани доходи. Дружествата следва да комуникират с избраните си актьори приложимите актьорски допускания и ефектите на COVID-19 върху тях.

20. Провизии

Ако предприятието трябва да задели допълнителни провизии във връзка с COVID-19, те следва да бъдат обяснени достатъчно ясно във финансовия отчет. Важно е обаче да се помни, че провизии трябва да се правят само ако към отчетната дата има законово или конструктивно задължение. Например предприятието може да се наложи да реструктурира части от своя бизнес. Провизии за тези разходи следва да се правят само когато съществуват правни или конструктивни задължения и пълните подробности следва да се оповестяват в съответствие с изискванията на МСС 37.

21. Търговски и други задължения

Търговските и други задължения могат да бъдат засегнати, ако предприятието коригира (т.е. разсрочи) своите условия на търговия с доставчици. В допълнение, краткосрочните банкови овърдрафти могат да се увеличат, ако са надхвърлени лимитите. Осигуряването на оповестяване на такива ситуации се извършва, ако тези задължения са се променили значително. Такова оповестяване би помогнало на потребителите на финансовите отчети да разберат по-добре ликвидността и състоянието на паричния поток на дружеството.

22. Пасиви по договори и други задължения

Малко вероятно е пасивите по договори да се променят значително, освен ако клиентите не са намалили своите авансови плащания. Въпреки това някои договорни задължения може да се наложи да не бъдат текущи, а нетекущи, ако договорите са били задържани или забавени за продължителен период. Възможно е поради пандемията, етапите в договорите вече не могат да бъдат изпълнени в първоначално предвидените срокове. Това може да доведе до промяна на балансовата стойност на пасивите поради необходимостта те да бъдат дисконтирани.

23. Разходи във връзка с данъци върху доходите

Някои правителства са приели данъчните реформи като средство за подпомагане на бизнеса през 2020 г., което може да повлияе на значително приетите данъчни ставки и / или реализиране на приспадащи се временни разлики. Това може да повлияе на оповестяването на разходите за данъци, както следва:

- Периодът на пренасяне на данъчните загуби може да бъде удължен и евентуално да не изтече, когато първоначално се очаква. Ситуации като тази трябва да бъдат оповестени или
- Ефективната данъчна ставка може да се различава значително от предходната година и това трябва да бъде оповестено.

Едно предприятие може да участва в глобални механизми за данъчно планиране, за да се възползва от различните правителствени данъчни реформи и стимули, произтичащи от COVID-

19. Тези стратегии за данъчно планиране може да се наложи да бъдат преразгледани при изготвянето на финансовите отчети.

24. Сделки със свързани лица

Икономическа зависимост – Дружество, което иначе не е икономически зависимо от друго дружество или физическо лице, може да установи, че обстоятелствата се променят през този период на криза. Не може да се приеме, че сделките, осъществени между свързани лица, се извършват при пазарни условия освен ако тези сделки са извършени при условия, еквивалентни на тези, които преобладават при сделки между несвързани лица, и тези обстоятелства могат да бъдат надлежно документирани. Ръководството трябва да прецени дали оповестяването относно **икономическата** зависимост трябва да бъде добавено към финансовите отчети.

Гаранции - Предприятие, което е предоставило гаранции на свързани лица в резултат на COVID-19, ще трябва да прецени дали даден пасив трябва да бъде признат във финансовите отчети.

25. Условни пасиви

Предприятието може да очаква загуби поради намаляване на търсенето, прекъсвания на веригата на доставки или загуби поради общ спад в икономическата среда. Въпреки това бъдещите оперативни загуби по съществуващи договори не отговарят на определението за пасив освен ако не попадат в категорията на обременяващите договори и следователно не следва да бъдат признати в съответствие с МСС 37. Ако тези обстоятелства отговаря на определението за условен пасив, следва да бъдат оповестени като такъв.

26. Риск на финансовите инструменти

Поради бързо променящата се икономическа среда предприятията може да установят, че са изложени на нов или нарастващ риск (напр. кредитен, ликвиден или пазарен риск), или концентрации на риск. Освен това предприятието може да установи, че рисковете, на които е изложено, са се променили спрямо предходния отчетен период. Ръководството трябва да прецени дали са необходими и какви биха били допълнителните оповестявания на риска.

МСФО изисква предприятието да оповести анализ на чувствителността (включително количествени оповестявания), отнасящ се до промените в съответната променлива на риска, които са „разумно възможни“ към датата на отчитане. Може да се наложи ръководството да извърши изчисления на чувствителността, използвайки по-голям диапазон за рисковите променливи, или да обмисли посока на промяна, която отразява очакванията, произтичащи от пандемията COVID-19.

27. Оценяване по справедлива стойност

Справедливата стойност на даден елемент на финансовите отчети (като някои финансови инструменти, инвестиционни имоти и имоти, машини, съоръжения и оборудване, които подлежат на систематична преоценка поради избраната счетоводна политика) трябва да отразява вижданията на участниците на пазара и пазарните данни към датата на оценяване по текущите пазарни условия. В резултат на COVID-19 може да има увеличение на субективността, свързана с измерванията на справедливата стойност, особено тези, базирани на ненаблюдаеми входящи данни. В някои случаи ще се изисква по-широко използване на ненаблюдаеми входящи данни, тъй като съответните наблюдаеми входящи данни вече не са налични.

Възможно е да се наложат промени в съществуващите техники за оценка и използваните входящи данни в отговор на текущите пазарни условия и в зависимост от засегнатите отчетни обекти, ръководството трябва да обмисли получаването на помощ от външни експерти – оценители или специалисти по финансови инструменти (CFA), които притежават необходимите познания, опит и пазарна информация, с цел правилното прилагане на изискванията на МСФО 13. Осигуряването на прозрачност върху използваните техники за оценка и ключовите предположения и входящи данни, използвани при определяне на справедлива стойност, включително оценка на чувствителността чрез предоставяне на оповестявания, изисквани от МСФО 13, е неразделна част от определянето на справедливата стойност и те са ключови за повишаване на полезността на финансовите отчети в този безпрецедентен момент.

28. Политики и процедури за управление на капитала

По време на глобалната пандемия може да се наложи предприятието да преразгледа своите политики или цели за управление на капитала. Те например може вече да не са в състояние да поддържат съотношенията между капитала и финансирането, определени по-рано, или може да се наложи да се предоговорят условията със заемодатели. Всички значителни промени трябва да бъдат оповестени тук включително плановете за връщане към първоначалните цели и как това може да се случи.

За дружествата, които функционират в регулирана индустрия, при която регулаторите налагат изисквания за капиталово покритие (банки, застрахователи, инвестиционни посредници и др.), следва да оповестят измененията в политиките по управление на капитала и изискванията за капиталово покритие, улеснения, предоставени от регулаторни органи и други действия, които биха довели до политиките за управление на капитала.

29. Събития след края на отчетния период

Последствията, свързани с COVID-19, трябва да бъдат обяснени във всички коригиращи и некоригиращи събития и оповестявания, които са направени във връзка с тях. Всяко отчитащо се предприятие трябва внимателно да анализира фактическата обстановка и как възникналите обстоятелства влияят върху него, тъй като едно и също събитие може да повлияе по различен начин на различните дружества към една и съща отчетна дата. МСС 10 поставя ясно изискване към Ръководството на Дружеството, което трябва да вземе предвид всички релевантни обстоятелства, свързани с дейността на предприятието, докато финансовите отчети не бъдат одобрени за публикуване и одобрени за издаване от лицата, натоварени с общото управление на отчетното предприятие. Подходящо е Ръководството да вземе предвид следната информация, която потенциално би била налична след края на периода, когато оценява точността на своите оценки и преценки, направени преди информацията да стане достъпна:

- Ограничения за вътрешни и международни пътувания;
- Икономическите последици от социалното дистанциране в резултат на ограниченията на капацитета на събития и места за гости;
- Потенциално непостигане на прогнози поради пазарните условия;
- Прекратяване на несъществени услуги;
- Прекъсвания в доставката на стока или услуги;
- Клиенти, влизащи в администрацията;
- Правителствена подкрепа.

За повече подробности вижте нашата статия на тема [‘Events after the reporting period’](#).

30. Одобрение на финансовите отчети

Ако вашият регулатор е одобрил удължени срокове за представяне на финансовите отчети в резултат на COVID-19 и одобрението на финансовите отчети е забавено поради COVID-19, би било полезно да се оповести на потребителите на финансовите отчети причината за закъснението и съответствието с нормативните изисквания.

