



КИРИЛ БАШИКАРОВ

Докторант

Катедра „Счетоводство и анализ“, УНСС

Кирил Башикаров е роден през 1990 г. в град Пазарджик. През 2013 г. завършва бакалавърска степен по специалност „Счетоводство“ при катедра „Счетоводство и анализ“, Университет за национално и световно стопанство (УНСС), град София. През 2014 г. придобива магистърска степен по специалност „Финансов мениджмънт“ при катедра „Финанси“, УНСС. През 2015 г. завършва магистърска степен по специалност „Счетоводство, контрол и корпоративен анализ“ във Висше училище по застраховане и финанси“, град София. През същата година е зачислен като редовен докторант към катедра „Счетоводство и анализ“, УНСС. Научните му интереси са в областта на стандартизацията на счетоводството в нефинансовия сектор и финансовия мениджмънт.



ГЕОРГИ СТОЯНОВ

Старши одит асистент

Грант Торнтон ООД

Георги Стоянов е роден през 1992 г. в град Първомай. Завършва последователно бакалавърска и магистърска степен по специалност „Счетоводство“ в катедра „Счетоводство и анализ“ на Университета за национално и световно стопанство в гр. София. От 2014 г. до днес е заемал длъжностите асистент одитор и старши асистент одитор в одиторско дружество Грант Торнтон ООД. Интересите му са насочени в сферата на финансовото отчитане на нефинансовите предприятия и оценяването по справедлива стойност.

НОВИЯТ ПОДХОД ПРИ ОТЧИТАНЕ НА ПРИХОДИТЕ ОТ ДОГОВОРИ С КЛИЕНТИ

.....

Резюме

На 28 май 2014 г. е публикуван нов счетоводен стандарт, който регламентира правилата за отчитане на приходите – МСФО 15 Приходи от договори с клиенти. МСФО 15 Приходи от договори с клиенти се основава на един основен принцип, който изисква предприятието да признае приходите по начин, който най-точно представя прехвърлянето на стоките или услугите на клиента, и по стойност, която отразява очакваните от предприятието изгоди в замяна на тези стоки или услуги. МСФО 15 представя модел за признаване на приходи, който включва пет стъпки: идентифициране на договора/ите с клиента; идентифициране на задълженията на предприятието по конкретния договор; определяне на цената на сделката; разпределяне на цената на сделката към задълженията за изпълнение и признаване на приход, когато предприятието изпълни (или докато се изпълнява) дадено задължение по договора.

НОВИЯТ ПОДХОД ПРИ ОТЧИТАНЕ НА ПРИХОДИТЕ ОТ ДОГОВОРИ С КЛИЕНТИ

.....

ВЪВЕДЕНИЕ

На 28 май 2014 г. е публикуван нов счетоводен стандарт, който регламентира правилата за отчитане на приходите – МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*¹. Заедно с него е публикувана и Актуализация 2014-09 на Topic 606 *Приходи от договори с клиенти*². Стандартите са резултат от съвместен проект между Съвета по финансово-счетоводни стандарти (СФСС) на САЩ и Съветът по международни счетоводни стандарти (СМСС), който има за цел разработването на общ стандарт за двете счетоводни рамки Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО) и Американските Общоприети счетоводни принципи (АОСП).

Дълги години въпросът за уеднаквяване на изискванията за признаване на приходи между двете счетоводни рамки е предизвикателство пред стандартизиращите органи.

Идеята за новия международен стандарт за финансово отчитане се появява като отговор на потребността от създаването на една по-стабилна рамка за решаване на въпроси, свързани с отчитането на приходите, и същевременно с това за преодоляване на слабости в предишните изисквания. С новия стандарт се цели и подобряване на съпоставимостта между практиките за признаване на приходи от предприятия в различни отрасли и държави.

Целта на настоящото изследване е чрез разкриване на новите постановки за отчитане на приходи да се открият същностните особености в методологията на счетоводно отчитане в съответствие с новия стандарт за признаване на приходи – МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*, както и да се анализират промените, които предприятията следва да възприемат

1 Работата по новия стандарт започва още през май 2002 г., когато СМСС издава документ за обсъждане потребността от създаването на единен стандарт за признаване на приходи. През 2008 г. е издаден документ, в който са представени първоначалните виждания на СМСС за задълженията за изпълнение по договори с клиенти, измерване на възнаграденията по договори с клиенти, разпределяне на цената на сделката и други (Customer Consideration model – Measurement). През 2010 г. е представен за публично обсъждане официален проект на нов стандарт за признаване на приходи – *Приходи от договори с клиенти*.

2 Topic 606 е елемент от Единното ръководство по счетоводство (Accounting Standards Codification), в което са включени всички стандарти, приети от Съвета по финансово-счетоводни стандарти на САЩ.

в счетоводните си политики.

Разгледани са някои нови концепции, осигуряващи по-надеждна рамка за отчитане на приходите, чрез което се подобрява полезността на информацията за потребителите на финансовите отчети.

Чрез разграничаване на особеностите в новата единна методика за отчитане на приходите се представя стремежът за намаляване на възможността от допускане на невярно и неточно представяне на приходите при изготвянето на финансовите отчети, което доказва и полезността на поставената проблематика, особено за експерти с натрупана рутина в счетоводната дейност.

За да се постигнат целите на настоящата разработка, са поставени следните задачи:

- да се разкрият причините за възникването на новия стандарт за отчитане на приходи;
- да се изяснят особеностите на единния модел за признаване на приходи;
- да се представят основните етапи (стъпки) при прилагането на правилата за признаване на приходи в съответствие с МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*;
- да се направи сравнителен анализ на изискванията на МСФО 15 и действащите МСС 18 *Приходи* и МСС 11 *Договори за строителство*;
- да се разгледат ефектите, които ще настъпят при отчитане на приходи в различните отрасли на икономиката.

I. ВЪЗНИКВАНЕ И РАЗВИТИЕ НА НОВИЯ СТАНДАРТ ЗА ОТЧИТАНЕ НА ПРИХОДИ

Въпреки идентичните изисквания на новите стандарти правилата за признаване на приходи по МСФО и АОСП продължават да се различават главно по степента на консервативност при тяхното прилагане. Например МСФО позволяват облекчения по отношение на специфични изисквания за оповестяване, дата на ефективно прилагане и преход към новия стандарт за непублични компании, за разлика от АОСП.

През септември 2015 г. СМСС публикува изменение на МСФО 15, с което датата на влизане в сила на стандарта се отлага от 1 януари 2017 г. на 1 януари 2018 г.

МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти* е официално приет от Европейската комисия към ЕС с Регламент 2016/1905 от 22 септември 2016 година, с което беше публикуван и официалният превод на стандарта.

II. ОБХВАТ НА СТАНДАРТА

МСФО 15 третира счетоводното отчитане на всички приходи, които произхождат от договорите с клиенти. Стандартът трябва да се прилага от всички предприятия, които предоставят стоки или услуги на своите клиенти, с изключение на случаите, в които договорите попадат в обхвата на друг МСФО/МСС – например застрахователни договори (МСФО 4), договори за лизинг (МСС 17, МСФО 16). Стандартът представя модел за оценяване и признаване на печалби и загуби от продажбата на някои нефинансови активи, като например имоти, машини и съоръжения.

С ефективното приемане на разпоредбите на МСФО 15 се отменят следните стандарти и разяснения³: МСС 11 *Договори за строителство*, МСС 18 *Приходи*, КРМСФО 13 *Програми за лоялност на клиентите*, КРМСФО 15 *Споразумения за строителство на недвижим имот*, КРМСФО 18 *Прехвърляне на активи от клиенти* и ПКР-31 *Приход – бартерни сделки, включващи рекламни услуги*.

Параграф 5 на МСФО 15 въвежда изключения за прилагането на стандарта за някои отчетни обекти, които са включени в обхвата на специфични стандарти. Посочените обекти, които са извън обхвата на МСФО 15, са:

- лизингови договори (МСС 17/МСФО 16 *Лизинг*);
- застрахователни договори (МСФО 4 *Застрахователни договори*);
- финансови инструменти и други договорни права или задължения (МСФО 9 *Финансови инструменти*, МСФО 10 *Консолидирани финансови отчети*, МСФО 11 *Съвместни предприятия*, МСС 27 *Индивидуални финансови отчети* и МСС 28 *Инвестиции в асоциирани и съвместни предприятия*);
- непарични сделки между предприятия в един и същ бизнес за улесняване на продажби на клиенти или потенциални клиенти. Например този стандарт не се прилага към договор между два телекома, които се съгласяват да си предоставят една на друга услуги по роуминг на мрежи, за да отговорят на търсенето от страна на клиентите в различни райони.

3 МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*, пар. В3.

III. ЕДИНЕН МОДЕЛ ЗА ПРИЗНАВАНЕ НА ПРИХОДИ В СЪОТВЕТСТВИЕ С МСФО 15

1. Същност

МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти* се основава на един основен принцип, който изисква предприятието да признае приходите по начин, който най-точно представя прехвърлянето на стоките или услугите на клиента, и по стойност, която отразява очакваните от предприятието изгоди в замяна на тези стоки или услуги.

За сравнение, съгласно действащия МСС 18 *Приходи*, предприятието признава приход от продажбата на стоки, когато са изпълнени следните условия⁴:

- предприятието е прехвърлило на купувача съществените рискове и ползи от собствеността върху стоките;
- предприятието не запазва продължаващо участие в управлението на стоките;
- сумата на прихода може надеждно да бъде оценена;
- вероятно е икономическите ползи, свързани със сделката, да бъдат получени от предприятието;
- извършените разходи или тези, които ще бъдат извършени във връзка със сделката, могат да бъдат надеждно оценени.

Новият модел за признаване на приходи изисква правилното дефиниране и разбиране на понятието „клиент”. Съгласно параграф 6 на МСФО 15 клиентът е определен като страна, която е влязла в договорни отношения с предприятието, за да придобие стоки или услуги, които са резултат от обичайната дейност на предприятието. Възможно е обаче даден контрагент по определен договор да не попада в обхвата на дефиницията за клиент. Това е вероятно, когато контрагентът се е договорил с предприятието, за да участва в дейност или процес, при който страните, по силата на сключения договор, поделят рисковете и ползите, произтичащи от тази дейност или процес, а не за да се получи приход от обичайната дейност на предприятието.

Всички тези промени във философията на признаването на приходите водят до необходимостта предприятията да променят своите счетоводни политики във връзка с приходите, което ще доведе до промяна в момента на признаване и в оценката на прихода в момента на признаването. Въвеждането на новия стандарт е възможно да не доведе до съществени промени в признаването на приходи от обичайни еднократни договори с

⁴ МСС 18 *Приходи*, пар. 14. Първото изискване се удовлетворява обикновено при доставката на стоките на клиента; четвъртото изискване по същество означава, че предприятието очаква да събере дължимата от клиентите сума.

клиенти, но със сигурност ще окаже влияние при отчитането на съставните договори, които включват ангажимент за доставка на множество стоки и услуги.

2. Петстъпков модел за признаване на приходи

МСФО 15 представя модел за признаване на приходи, който включва **пет стъпки**:

- (1) идентифициране на договора/ите с клиента;
- (2) идентифициране на задълженията на предприятието по конкретния договор;
- (3) определяне на цената на сделката;
- (4) разпределяне на цената на сделката към задълженията за изпълнение;
- (5) признаване на приход, когато предприятието изпълни (или докато се изпълнява) дадено задължение по договора.

2.1 Идентифициране на договора с клиента

Първата стъпка за идентифициране на договор, който попада в обхвата на МСФО 15, е да се определи възникването на отношения, от които произтичат изпълними права и задължения. Договорът може да бъде сключен в писмена, устна форма, както и в съответствие с други обичайни бизнес практики.

Съгласно параграф 9 на МСФО 15, за да може да попадне в обхвата на стандарта даден договор, следва да са изпълнени едновременно следните пет критерия:

- **договорът има търговско съдържание.** Един договор има търговско съдържание, ако се очаква той да промени риска, сročността или сумата на бъдещите парични потоци на предприятието;
- **страните по договора са го одобрили и са ангажирани с изпълнението на договорените задължения;**
- **предприятието може да определи правата на всяка от страните по отношение на стоките или услугите, които са предмет на договора;**
- **предприятието може да определи условията на плащане за стоките или услугите, които ще се прехвърлят;**
- **съществува вероятност предприятието да събере възнаграждението, на което има право, в замяна на стоките или услугите, които**

ще бъдат прехвърлени към клиента. При оценката на това дали събирането на сумата е вероятно, предприятието взема предвид способността и намерението на клиента да плати тази сума, когато тя е дължима.

Съгласно МСС 18 *Приходи* и МСС 11 *Договори за строителство* вероятността за събираемост е принцип на признаване, тъй като предприятието не може да признае приходи, докато не стане вероятно получаването на икономическите изгоди. Концепцията на МСФО 15 е сходна с тази на МСС 18 и МСС 11 и новият модел за признаване на приходи се прилага само ако събирането на договореното възнаграждение е вероятно.

Възможно е обаче определени договори с клиенти да не изпълняват критериите на стандарта, тогава приход се признава, когато предприятието е изпълнило своите ангажименти и е събрало възнаграждение, което не може да бъде възстановено, или когато договорот е прекратен, а полученото възнаграждение е невъзстановимо.

Параграф 18 от МСФО 15 въвежда т.нар. *промяна на договор*, която възниква, когато страните одобрят промяна в обхвата и/или стойността на договора. Счетоводното отчитане на тези промени зависи от начина на предоговаряне – като промяна в условията на договора или сключване на допълнителен (нов) договор. Постановките на новия стандарт дават възможност предприятието да комбинира два или повече договора и за счетоводни цели да ги третира като едно цяло.

2.2 Идентифициране на задълженията на предприятието по конкретния договор

След като се извърши идентификация на договора, предприятието установява задълженията за изпълнение, които са договорени в рамките на договора. МСФО 15 определя като задължение за изпълнение всеки ангажимент, поет в договор с клиент, за прехвърляне на стока или услуга, или сбор от стоки или услуги, които са „отделни“; или серия от разграничени стоки или услуги, които са по същество едни и същи и отговарят на определени критерии.

Публикуваният официален превод на стандарта въвежда понятието „отделни“ (distinct). Така използваният еквивалент на този термин обаче не дава достатъчна представа за качествена характеристика, която се очаква да притежават „отделните“ стоки или услуги. Още в същия параграф за въвеждане на критериите за „отделеност“ е използвано понятието „разграничимо“, което и в контекста на постановките на стандарта е много по-семантично издържано. Това поставя въпроса относно конкретността и чистотата на използваната терминология при превода на стандарта.

Задълженията за изпълнение обикновено са посочени в договора. Възможно е обаче те да включват ангажименти, които са част от обичайните търговски практики на предприятието, публикувани политики или конкретни твърдения, които създават валидно очакване у клиента, който ще получи стоки или услуги по силата на договора.

Задълженията за изпълнение не включват задачи от административен тип, които не водят до прехвърлянето на стока или услуга на клиента (например някои определени действия по пуска – разрешения, одобрения и др.).

Параграф 27 на МСФО 15 въвежда два критерия, според които една стока или услуга може да бъде класифицирана като *отделна*:

- клиентът може да извлече полза от стоката/услугата самостоятелно или в комбинация с други ресурси, които са лесно достъпни;
- ангажиментът на предприятието за прехвърляне на стоката/услугата е ясно разграничим от другите ангажименти в договора.

Пример за отделни стоки и услуги⁵:

Предприятие, разработчик на софтуер, сключва договор с клиент за прехвърляне на лицензия за софтуер, извършване на услуга по инсталация, съпътстващия хардуер и техническа поддръжка за период от пет години. Доставчикът предоставя всяка една от стоките и услугите поотделно. Услугата по инсталацията може да се извършва от всяко лице и не променя значително софтуера. Софтуерът може да бъде инсталиран на всякакви устройства и липсата на поддръжка не променя функционалността му.

Предприятието оценява стоките и услугите, обещани на клиента, за да се определи кои стоки и услуги са *отделни* в съответствие с параграф 27 от МСФО 15. Софтуерът се доставя преди останалите стоки и услуги и остава функционален без актуализациите и техническата поддръжка. Следователно рисковете и изгодите са прехвърлени върху клиента и той може да се възползва от всяка от стоките и услугите, както и заедно с други стоки и услуги, които са лесно достъпни.

Факторите, посочени в параграф 29 от МСФО 15, са ключови, за да се определи, че обещанието да се прехвърли всяка стока и услуга на клиента е отделно от всяко от другите обещания. В примера е ясно определено, че дейността по инсталирането не променя значително софтуера и е възможно да бъде доставена от трета страна. Въз основа на тази оценка

⁵ International GAAP 2016, The International Financial Reporting Group of Ernst & Young, Volume 2, Chapter 29 Revenue from contracts with customers, List of Examples, Example 29.10: Determining whether goods or services are distinct.

предприятието определя четири задължения по изпълнение на договора за следните стоки и услуги: лицензия за софтуер; услуга по инсталация, доставка на хардуер и техническа поддръжка.

Предприятието прилага разпоредбите на параграфи от 31 до 38 от МСФО 15, за да определи дали всяко едно от задълженията за изпълнение се предоставя в определен момент от времето, или с течение на времето. Условието за прехвърлянето на лиценза предприятието оценява в съответствие с изискванията на параграф В58 от стандарта.

Концепцията за *задължения за изпълнение* е ключова за прилагането на новия модел за признаване на приходи. Моментът на признаване на приходи се основава по-скоро на изпълнението на конкретното задължение, а не на договора като цяло. Тази област е позната като *споразумения с множество елементи*, за които МСС 18 и МСС 11 не дават конкретни насоки.

Предприятията, които прилагат МСФО, ще трябва да извършат задълбочен анализ на сключените договори, с изключение на най-опростените, за да се определи дали в тях има включени повече от едно задължение за изпълнение, което отговаря на посочените по-горе два критерия.

МСФО 15 представя и конкретни насоки за някои договорни елементи като гаранции и програми за лоялност на клиентите.

2.3 Определяне на цената на сделката

Съгласно МСФО 15 *цена на сделка* е сумата на възнаграждението, на което предприятието очаква да има право в замяна на прехвърлянето на стоките или извършването на услугите според договора, с изключение на сумите, събрани от името на трети лица (например данък върху добавената стойност). Цената на сделката не се коригира за ефекти на кредитния риск от контрагента, но се коригира, ако предприятието (например въз основа на неговите обичайни бизнес практики) е създадо надеждно очакване, че ще упражни своите права само за част от цената на договора.

Размерът на полученото възнаграждение по договора може да варира в зависимост от отстъпки, рабати, възстановявания, кредити, ценови отстъпки, стимули, бонуси, неустойки и други подобни. Насоките на МСФО 15 по отношение на променливото възнаграждение се отнасят и когато:

- размерът на полученото възнаграждение по договор е условно и зависи от настъпването или ненастъпването на дадено бъдещо събитие (например договор на база фиксирани цени може да се отчита като договор с променливо възнаграждение, ако ясно е уговорено право за връщане);

- фактите и обстоятелствата още в началото на договора показват, че предприятието възнамерява да предложи отстъпка от цената.

При определяне на цената на сделката ръководството на предприятието трябва да оцени последиците от следните фактори:

- променливото възнаграждение;
- ограничения в променливото възнаграждение;
- стойност на парите във времето;
- непарични компенсации.

За да се определи цената на сделката за договор, който включва елемент на променливо възнаграждение, предприятието определя или *очакваната стойност* (сумата от вероятностно претеглените очаквани стойности), или *най-вероятната стойност* на възнаграждението, което предприятието очаква да получи. Важно е да се определи по-точно прогнозираната сума на възнаграждението, като се отчете и максималният размер на променливото възнаграждение, на който предприятието има право.

Очакваната стойност може да бъде подходяща оценка, когато предприятието има голям брой сходни договори. *Най-вероятната стойност* може да е подходяща оценка на приходите в ситуации, в които договорът съдържа само два възможни изхода (например бонус за ранна доставка, който или ще бъде получен в пълен размер, или няма да бъде получен изобщо).

Предприятието трябва да използва един и същ метод, когато определя цена на сделка, в която има клауза за променливо възнаграждение, по време на целия период на договора.

Ако предприятието очаква да възстанови част от възнаграждението на клиента, то признава задължение за сумата на възнаграждението, която основателно очаква да възстанови. Предприятието следва да актуализира задължението за възстановяване през всеки отчетен период въз основа на настоящите факти и обстоятелства.

Ако размерът на възнаграждението от договора с клиент е променлив, от предприятието се изисква да се прецени дали кумулативната сума на признатите приходи трябва да бъде ограничена. Целта на ограничението е във финансовите отчети да се признаят приходи само до степента, до която е много вероятно, че няма да се наложи да се извършва значително възстановяване (например значителна низходяща корекция), когато се анализира несигурността относно променливото възнаграждение.

Съгласно МСФО 15 предприятието трябва да отчете стойността на парите във времето в своята прогноза за цената на сделката, ако договорът включва значителен компонент на финансиране. Целта на регулирането на цената на сделката, като се отчита стойността на парите във времето,

е продажната цена да се отрази в размер, в който все едно клиентът е платил в брой за стоките или услугите в момента на тяхното прехвърляне.

Съществуват условия, при които моментът на плащане се различава от момента на прехвърляне на правата върху стоките или услугите. Въпреки това е възможно договорот да не съдържа значителен компонент на финансиране. Пример за такава ситуация е получено авансово плащане, по което прехвърлянето на договорената стока или услуга се извършва по преценка на клиента. Променливото възнаграждение може да се основава на фактори, извън контрола както на продавача, така и на клиента (например при роялти на база продажби), при разлика между обещаното възнаграждение и платената цена, то се използва като мярка за защита на едната страна по договора от неизпълнение на другата. Предприятието може да игнорира влиянието на стойността на парите във времето, когато е практически трудно приложимо, както и за всеки конкретен договор, за който към началната дата се очаква, че периодът между доставката на стоки или услуги и плащането от страна на клиентите ще бъде не повече от една година.

За да се коригира размерът на възнаграждението с промяната на стойността на парите във времето, предприятието прилага дисконтов процент, който би бил използван в отделна сделка за финансиране между предприятието и клиента към датата на подписване на договора. Този процент отразява кредитния риск на страната, която получава кредита (например на клиента, ако плащането се разсрочва, и на продавача, ако плащането е авансово) и всички обезпечения, предоставени от клиента или на предприятието, включително активи, прехвърлени по силата на договора. В такъв случай предприятието представя ефектите на финансиране отделно от приходите като разход за лихви или приходи от лихви в отчета за печалбите и загубите.

Ако клиент обещава възнаграждение във форма, различна от парични средства, предприятието оценява непаричната компенсация по справедлива стойност при определяне на цената на сделката. Това включва споразумения, при които клиентът прехвърля контрол върху стоки или услуги (например материали, оборудване, труд), за да се спомогне изпълнението на договора от страна на предприятието.

Предприятието признава всяко намаляване на приходите, свързано с регулиране на цената на сделката, със сумите, платими на клиентите към по-късната от следните дати:

- датата, на която предприятието признава приходите за прехвърляне на стоки или услуги към клиента;
- датата, на която предприятието плаща или обещава да плати възнаграждението на клиента. Това задължение може да се подразбира от обичайните бизнес практики на предприятието.

2.4 Разпределяне на цената на сделката към задълженията за изпълнение

В съответствие с МСФО 15 предприятието разпределя цената на сделката по договор към всяко отделно задължение за изпълнение в рамките на този договор, като база за разпределение е относителната единична продажна цена, на чиято основа е изготвен договорът.

Стандартът дефинира единичната продажна цена като „цената, на която предприятието би продало договорената стока или услуга на клиент отделно“. Най-доброто доказателство за величината на единичната продажна цена е наблюдаемата продажна цена, определена от предприятието, за подобни клиенти и при подобни обстоятелства, ако такава информация е налична. Ако такива сделки не са осъществявани, то единичната продажна цена се определя на база на цялата налична достоверна информация (включително пазарни условия, специфични фактори за предприятието, както и информация за клиента или класа на клиента), като стремежът е към максимално използване на пазарни данни. Ако отстъпка е разпределена изцяло върху едно или повече, но не и върху всички задължения за изпълнение по даден договор, то МСФО 15 изисква от предприятието да разпредели отстъпката, преди да бъде приложен остатъчният подход за оценка на единичната продажна цена на определената стока или услуга.

Променливото възнаграждение може да е относимо към целия договор или само към определена част от него. МСФО 15 изисква променливо възнаграждение да се разпределя изцяло към едно задължение за изпълнение (или към разграничима стока или услуга, част от задължението за изпълнение), ако и само ако **и двете** от следните условия са изпълнени:

- условията на променливото плащане се отнасят конкретно до усилията на предприятието към или резултат от изпълнението на това задължение (или отделна стока или услуга);
- резултат от разпределението е в съответствие с размера на възнаграждение, върху което предприятието очаква да има право, в замяна на обещаните стоки или услуги.

Ако очакваната цена на сделката се промени, предприятието разпределя промяната на задълженията за представяне на същата основа, на която би извършило разпределението в началото на договора. Сумите, разпределени към изпълнено задължение, се признават като приход или като намаление на приходите за периода, в който възниква промяната във възнаграждението.

Промените в цената на сделката се разпределят изцяло върху едно задължение за изпълнение (или само върху някои от общите задължения

за изпълнение), като се използват същите критерии, прилагани към разпределение на променливото възнаграждение към конкретното задължение за изпълнение.

Макар да не изисква тяхното прилагане, то МСФО 15 предполага използването на подхода на коригираната пазарна оценка, подхода на очакваните разходи плюс марж и остатъчния подход за оценяване на единичната продажна цена.

Табл. 1 Възможни методи за определяне на единичната продажна цена

Метод	Описание
Подход на коригираната пазарна оценка	Прилагането на метода изисква оценка на пазара, на който предприятието продава стоките или услугите, и приблизителна оценка на цената, която клиентите на този пазар биха платили за тези стоки или услуги. Предприятието може да използва и ценова информация за своите конкуренти, която да коригира с обичайните си разходи и нагбавки.
Подход на очаквани разходи плюс марж	Предприятието прогнозира очакваните си разходи за предоставяне на стоката или услугата, като добавя подходящ марж, за да определи продажната цена.
Остатъчен подход	Този подход изисква да се извади сумата на наблюдаемите единични продажни цени за останалите стоки и услуги, обещани по договора от общата цена на сделката, за да се определи предполагаемата продажна цена на задължение за изпълнение. Разрешен е за прилагане само ако предприятието: <ul style="list-style-type: none"> - продава същата стока/услуга на други клиенти (в същия или почти същия момент) на различни цени; - все още не е определена цена за стоката/услугата и не е продавана самостоятелно.

Източник: IFRS News. Special Edition on Revenue, GTI

След като предприятието е определило, че прилага модела на МСФО 15, цената на сделката се основава на договорно право, така че очакваните загуби да не се третират като променливо възнаграждение за целите на признаването на приходите (въпреки че е очаквано предприятието да предостави отстъпки от цената на сделката в условия на висок кредитен риск от контрагента). Вместо това МСФО 15 изисква предприятието да измери кредитни загуби в съответствие с приложимите стандарти за отчитане на финансови инструменти.

2.5 Признаване на приход, когато предприятието изпълни или докато изпълнява задължение по договора

Съгласно МСФО 15 предприятието признава приход, когато или докато изпълни задължението за прехвърляне на договорените стоки или услуги на клиента. За разлика от правилата за признаване на приходи в действащите МСС 11 и МСС 18, в които е регламентиран критерият за прехвърляне на рискове и изгоди, в МСФО 15 е залегнала концепцията за контрола. В новата отчетна рамка за приходите стоките или услугите се считат за прехвърлени, когато е прехвърлен контролът върху тях.

Клиентът получава контрол над даден актив (стока или услуга), когато той може да ръководи използването му и да получи всички съществени ползи от него. Контролът включва невъзможността на други предприятия да определят употребата на актива и да извличат ползите от него. Ползите, които предприятието може да извлече от даден актив, се равняват на потенциалните парични потоци, които могат да бъдат получени директно или индиректно от различната употреба на актива.

Ключова част от петстъпковия модел е концепцията, че за някои задължения за изпълнение контролът се прехвърля с течение на времето, докато за други – в определен момент от време. При договарянето на условията в договора предприятието определя дали всяко задължение за изпълнение ще бъде изпълнено (тоест контролът ще бъде прехвърлен) с течение на времето, или в конкретен момент от време.

Контролът се счита за прехвърлен през продължителен период от време, ако е налице едно от следните условия:

- клиентът контролира актива още от момента на неговото създаване или подобрение в резултат на правата на предприятието по силата на договора;
- клиентът получава и извлича ползите от дейността на предприятието. Клиентът получава ползите от дейността на предприятието, ако друго лице не трябва да преповтаря значителна част от работата, извършена до момента, за да завърши оставащите задължения по договора.

Като пример за второто изискване може да се посочи сключен едногодишен договор за предоставяне на услуги за обработка на работни заплати⁶. В съответствие с параграф 22, буква б) от МСФО 15 договорените услуги за обработка на работни заплати

⁶ International GAAP 2016, The International Financial Reporting Group of Ernst & Young, Volume 2, Chapter 29 Revenue from contracts with customers, List of Examples, Ex. 29.28: Customer simultaneously receives and consumes the benefits (IFRS 15.IE67-IE68).

се отчитат като отделно задължение за изпълнение по договора. Задължението за обработка на работни заплати се изпълнява в течение на времето, защото клиентът едновременно получава и потребява резултата от всяка обработена работна заплата, както и по време на тяхната обработка. Аргумент за това е и фактът, че няма нужда друго предприятие да повтори обработката на работните заплати, извършена до момента, за да бъде завършено изпълнението на предвиденото в договора задължение за обработка. За да се признае приход в течение на времето, следва да се измери степента на изпълнение на договореното задължение;

- дейността на предприятието създава или увеличава актив, който няма алтернативна употреба за предприятието и предприятието има право да получи плащане за извършената до момента работа.

Пример за това изискване е сключен договор за оказване на консултантска услуга, която се изразява в предоставянето на професионално мнение на даден клиент⁷. Мнението се основава на факти и обстоятелства, които са специфични за клиента. В случай че договорът бъде прекратен от клиента, поради причини, различни от невъзможността на доставчика да изпълни договорената услуга, то договорът изисква предприятието да бъде компенсирано за извършената работа до момента плюс 15% надбавка. Маржът е определен на база обичайно прилагания от предприятието марж за печалба за подобни договори с други клиенти. Предприятието преразглежда критерия в параграф 35, буква а) от МСФО 15, за да определи дали клиентът едновременно получава услугата през периода на нейното извършване и извлича ползите от нея. Ако доставчикът не е в състояние да изпълни предвиденото в договора задължение и клиентът е сключил договор с друго предприятие, то другата страна по договора следва значително да повтори извършената от предприятието работа до момента, защото в противен случай другата консултантска фирма не би извлякла ползи от всяка незавършена от предприятието работа. Поради спецификата на консултантската услуга – клиентът да получава ползите от нейното изпълнение само когато получи готовото професионално мнение, може да се направи изводът, че първият критерий на параграф 35 не е изпълнен. Въпреки това задължението за изпълнение отговаря на параграф 35, буква с) на МСФО 15 заради покриването на следните изисквания:

⁷ Пак там, р. 2044.

- в съответствие с параграф 36 от МСФО 15 предоставянето на професионално мнение не поражда актив с алтернативна употреба, защото мнението е съотносимо единствено с факти и обстоятелства, специфични за клиента. Следователно е налице практическо ограничение предприятието да предостави професионалното мнение на друг клиент.
- съгласно параграф 37 от МСФО 15 предприятието има право да получи сума, която най-малко да го компенсира за извършената работа до момента, плюс разумно определена надбавка за печалба. Следователно предприятието признава приход в течение на времето, като измери напредъка при предоставянето на договорената услуга.

Признаването на приход в процеса на създаването на съответните активи или оказване на услуги на клиента е регламентирано в действащите МСС 11 *Договори за строителство* по отношение на дългосрочни строителни договори и в МСС 18 *Приходи* при отчитането на услуги с по-голяма продължителност на изпълнение.

Съгласно метода на процент на завършеност, описан в МСС 11, предприятието изпълнител признава приходи и разходи по строителни договори в края на всеки отчетен период в хода на извършване на съответните строителни работи, докато бъде приключено изпълнението на договора, при условие че резултатът от договора за строителство може да бъде надеждно оценен⁸.

По подобие на МСС 11 в МСС 18 се съдържа постановката, че когато резултатът от една сделка за предоставяне на услуги може да се оцени надеждно, приходът, свързан със сделката, се признава в зависимост от етапа на завършеност на сделката към края на отчетния период.⁹

Предприятието признава приходи от задължение за изпълнение през продължителен период от време в случаите, в които задължението се изпълнява през продължителен период от време и чрез измерване на степента на изпълнение на договора. Целта на това измерване е да се отрази начинът, по който предприятието прехвърля управлението на стоките или услугите на клиента. Предприятието трябва да актуализира това измерване с течение на времето, както и при промяна в обстоятелствата. Тези промени са от изключителна важност за вярното и честно представяне приходите във финансовите отчети, тъй като попадат в обхвата на промяната в счетоводната приблизителна оценка, съгласно МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*.

8 МСС 11 *Договори за строителство*, пар. 25.

9 МСС 18 *Приходи*, пар. 20

МСФО 15 представя две групи методи, които са подходящи за измерване на напредъка на предприятието спрямо цялостното изпълнение на задължението:

- методи, отчитащи продукцията;
- методи, отчитащи вложените ресурси.

При **методите, отчитащи продукцията (output methods)**, приход се признава чрез директно измерване на стойността на прехвърлените на клиента стоки или услуги. Приход може да бъде признат по фактурирана стойност само ако е относим директно към стойността на стоките или услугите към датата на прехвърлянето им.

Методът на произведените и методът на доставените единици могат да дадат надеждно приближение за изпълненото задължение. Всяко незавършено производство и готова продукция, които са контролирани от клиента, следва да бъдат включени при определянето на степента на завършеност.

При **методите, отчитащи вложените ресурси (input methods)**, приход се признава до степента, до която са извършени работите или са извършени вложенията за удовлетворяване на задължение за изпълнение, сравнени със стойността на всички необходими дейности или ресурси за завършване на ангажимента.

Подходящо е приход да се признава на линейна база, ако ресурсите за доставката се изразходват равномерно през целия период на изпълнение на договора. МСФО 15 изисква, ако едно предприятие избира да прилага относителен метод за признаване на прихода, като например сума на извършените разходи към стойността на общите разходи, то трябва да коригира степента на изпълнение с всяка входяща информация, която не е свързана с изпълнението на проекта, като например разходи, които не допринасят за развитието на изпълнението (брак), аномални разходи (стоки, закупени от друг доставчик с ограничено участие от страна на предприятието).

Предприятието признава приходи от задължение за изпълнение, предоставяно през период от време, само ако може разумно да се измери напредъкът към завършване на този ангажимент. Предприятието не е в състояние да измери разумно напредъка към завършване изпълнението на договорения ангажимент, ако не разполага с надеждна информация, която се изисква за прилагането на подходящ метод за измерване на етапа на завършеност.

**Пример за измерване на напредъка
при изпълнение на задължение¹⁰**

През м. ноември 2016 г. предприятие „X“ сключва договор с даден клиент за реновиране на триетажна сграда и монтиране на нови асансьори. Договорено е възнаграждение в размер на 5 млн. лева. Извършването на ремонта и монтирането на асансьорите се разглеждат като отделно задължение за изпълнение в течение на времето. Общият размер на очакваните разходи е 4 млн. лв., в това число 1,5 млн. лв. за монтажа на асансьорите. Предприятието ще извършва договорените услуги като принципал, тъй като то получава контрола върху асансьорите преди тяхното прехвърляне на клиента. Обобщено информацията за цената на сделката и очакваните разходи е представена, както следва:

**Таблица № 2 Пример за измерване на напредъка при
изпълнение на задължението – информация за цената
на сделката и сумата на очакваните разходи**

	лева
Цена на сделката	5 000 000
Очаквани разходи:	
- асансьори	1 500 000
- други разходи	2 500 000
Общо очаквани разходи:	4 000 000

Източник: International GAAP®2016, Ernst & Young LLP

За измерване на напредъка по отношение на цялостното изпълнение на договореното задължение предприятието е избрало да използва относителен метод, базиран на извършените разходи. Предприятието оценява дали извършените разходи за доставката на асансьорите са пропорционални на напредъка при цялостното изпълнение на задължението. Контролът върху асансьорите ще бъде прехвърлен на клиента през м. декември 2016 г., когато те бъдат доставени в сградата, въпреки че, съгласно договора, асансьорите ще бъдат монтирани през м. юни 2017 г. Сумата на разходите за доставка на асансьорите (1,5 млн. лв.) е значителна в сравнение с общата сума на очакваните разходи (4 млн. лв.) за изпълнение на договореното задължение. Предприятието не участва в проектирането и производството на асансьорите.

¹⁰ International GAAP 2016, The International Financial Reporting Group of Ernst & Young, Volume 2, Chapter 29 Revenue from contracts with customers, List of Examples, Ex. 29.31: Uninstalled materials (IFRS 15.IE95-IE100).

Предприятието определя, че включването на разходите за доставка на асансьорите при измерване на напредъка би завишило степента на изпълнение на задължението. Следователно мярката за определяне на напредъка следва да се коригира, като се изключат разходите за доставка на асансьорите от сумата на направените разходи и от цената на сделката.

Предприятието признава приход при прехвърлянето на асансьорите на клиента в размер, равен на разходите за тяхната доставка (при нулев марж).

Към 31.12.2016 г. предприятието отчита, че:

1. сумата на извършените разходи (изключвайки разходите за доставка на асансьорите) е 500 хил. лв. и
2. степента на изпълнение е 20% (500 000 лв./2 500 000 лв.).

Следователно към 31.12.2016 г. доставчикът признава приход от сделката, както следва:

Таблица № 3 Пример за измерване на напредъка при изпълнение на задължението – информация за сумата на признатия приход от сделката

	лева
Приходи	2 200 000
Себестойност на продажбите	2 000 000 ¹¹
Печалба	200 000 ¹²

Източник: International GAAP®2016, Ernst & Young LLP

В случаите, в които контрол върху даден актив (стоки или услуги) се прехвърля в конкретен момент от времето, а не през продължителен период, предприятието признава приход от дадена сделка, когато е в състояние да прецени, че клиентът получава контрол върху актива. При извършване на тази преценка предприятието следва да провери дали са налице следните показатели за определяне степента на прехвърляне на контрола:

- предприятието има настоящо право да получи плащане за актива;

11 Приходите са изчислени, като: $(20\% * 3,5 \text{ млн. лв.}) + 1,5 \text{ млн. лв.}$ 3,5 млн. лв. е разликата между цената на сделката (5 млн. лв.) и сумата на разходите за доставка на асансьорите (3,5 млн. лв.).

12 Себестойността на продажбите е изчислена, като са сумирани разходите за доставка на асансьорите (1,5 млн. лв.) и другите разходи (0,5 млн. лв.).

- клиентът има право на собственост върху актива;
- клиентът физически управлява актива;
- клиентът е поел значителните рискове и ползи от собствеността върху актива;
- клиентът е приел актива.

IV. РАЗХОДИ ПО ДОГОВОРИ С КЛИЕНТИ

МСФО 15 съдържа общи изисквания, свързани с разходите по договори с клиенти, които се прилагат за всички договори в обхвата на стандарта. Стандартът представя насоки за: (а) разходи за сключване на договори с клиенти и (б) разходи по изпълнение на договори.

Съгласно параграф 92 от МСФО 15 разходите за сключване на договор с клиент са допълнителните разходи, които предприятието извършва във връзка със сключването на договора и които не биха възникнали в противен случай. Когато предприятието очаква тези разходи да бъдат възстановени, то следва да ги капитализира и признае като актив. Активите, признати от капитализиране на разходи за сключване на договори с клиенти, се амортизират на систематична база в съответствие с прехвърлянето на контрола върху стоките/услугите, за които се отнася активът¹³. Изискването за капитализиране и амортизиране на разходите за сключване на договори налага промяна в счетоводните политики на предприятията, които понастоящем отчитат такива разходи като текущи.

За третирането на разходи по изпълнение на договори стандартът изисква предприятието да направи преценка – дали тези разходи попадат в обхвата на друг счетоводен стандарт и дали отговарят на критериите за капитализиране. Когато разходи по изпълнение на договор с клиент попадат в обхвата на друг стандарт (например МСС 2 *Материални запаси*, МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения* или МСС 38 *Нематериални активи*), за тях следва да бъдат приложени указанията на съответния стандарт. Разходите, които са извън обхвата на другите счетоводни стандарти, следва да бъдат капитализирани и признати като актив само когато отговарят на следните три критерия:

- разходите се отнасят пряко до съществуващ или очакван договор, който предприятието може да идентифицира конкретно (например разходи, свързани с услуги, които се предоставят при подновяване на съществуващ договор);
- разходите създават или подобряват ресурсите на предприятието,

¹³ МСФО 15 допуска разходите за сключване на договор с клиент да не бъдат капитализирани, когато срокът за амортизация на актива, който предприятието в противен случай щеше да признае, е до една година. В този случай стандартът разрешава тези разходи да бъдат признати за текущи в периода, в който са извършени.

които ще бъдат използвани от предприятието за изпълнение на договорни задължения в бъдеще;

■ очаква се разходите да бъдат възстановени.

Разходите, които се отнасят пряко към съществуващ или очакван договор, включват: (а) преки разходи за материали; (б) преки разходи за труд; (в) разпределени разходи, които се отнасят пряко към договора (например разходи за управление и контрол на договора, застраховки, амортизация и др.); (г) разходи, които са изрично начислени на клиента съгласно договора и (д) други разходи, пряко свързани с договора (например плащания на подизпълнители).

Съгласно параграф 98 на МСФО 15 разходите, които се признават като текущи в периода, в който са възникнали, включват: (а) общи и административни разходи, освен ако не са изрично начислени на клиента; (б) разходи за брак, които не са били отразени в цената на договора; (в) разходи, които се отнасят до изпълнени задължения по договора и (г) разходи, които предприятието не може да определи дали се отнасят до неизпълнени, или изпълнени задължения.

V. ПРЕДСТАВЯНЕ И ОПОВЕСТЯВАНЕ НА ПРИХОДИ ОТ ДОГОВОРИ С КЛИЕНТИ

МСФО 15 изисква в отчета за финансовото състояние предприятието да представи активи по договори с клиенти или пасиви по договори с клиенти в зависимост от връзката между дейността на предприятието и плащането от клиента¹⁴. Всички безусловни права върху възнаграждения се представят отделно като вземания. Правата на предприятието върху възнаграждения, дължими от клиента, се третират като безусловни, когато зависят единствено от изтичането на определен период от време. Когато предприятието има право на плащане, дори ако това плащане в бъдеще да трябва да бъде възстановено на клиента, то предприятието признава вземане. При първоначалното признаване и последващо оценяване на вземанията от клиенти се прилагат постановките на МСФО 9 *Финансови инструменти*¹⁵. Активите по договори с клиенти са права на предприятието върху възнаграждение в замяна на прехвърлянето на стоки или услуги на клиента, които зависят от изпълнението на някакво друго условие, различно от фактора време. Ако предприятието изпълни задължението си, като прехвърли стоките или услугите на клиента (издаде фактура на клиента) преди датата, на която има право да получи възнаграждение,

¹⁴ МСФО 15 допуска използването на алтернативни описания за понятията „активи по договори с клиенти“ и „пасиви по договори с клиенти“.

¹⁵ Приет за приложение в ЕС с Регламент № 2067/2016 на Комисията от 22 ноември 2016 година.

предприятието следва да представи договора като актив по договори с клиенти вместо като вземане.

Пасивите по договори с клиенти представляват задължения на предприятието за предоставяне на стоки или услуги на клиента, за които предприятието е получило възнаграждение (или възнаграждението е дължимо) от клиента. Когато предприятието е получило възнаграждение или то е дължимо преди датата на прехвърлянето на стоките или услугите на клиента, предприятието представя договора като пасив по договори с клиенти.

В отчета за печалбите и загубите предприятието следва да представя отделно¹⁶:

- приходите от договори с клиенти от другите източници на приход;
и
- признатите загуби от обезценка на активите по договори с клиенти и на вземанията от клиенти от загубите от обезценка на останалите активи.

В случай че тези позиции не са представени в отчета за печалбите и загубите, предприятието оповестява информация за тях в приложенията към финансовия отчет.

МСФО 15 изисква от предприятието да оповести качествена и количествена информация за следното:

- приходи, признати от договори с клиенти, включително и аналитичен разрез по отделни видове приходи;
- салда по договори, включително начални и крайни салда;
- задължения за изпълнение по договори, включително когато предприятието ги изпълнява и цената на сделката се разпределя към оставащите задължения по договора;
- значими преценки, както и промени в тях, използвани при определяне на сроковете за удовлетворяване на задълженията за изпълнение и за определяне на цената на сделката и съответните суми, разпределени към задълженията за изпълнение;
- активите, признати от разходи по договори с клиенти, включително и за преценките при определяне на сумата на разходите за сключване или изпълнение на договор с клиенти и за използвания метод при определяне на амортизацията на тези активи;
- прилагането на практически мерки относно съществуването на значителен компонент на финансиране и за некапитализирането на разходите за сключване на договори с клиенти в случаите, посочени в стандарта.

¹⁶ МСФО 15, пар. 113.

***Пример за модифицирано
ретроспективно прилагане¹⁷***

Търговец на франчайз лицензи включва МСФО 15 в счетоводната си политика, считано от 1 януари 2017 г. При прилагането на стандарта предприятието ще използва модифициран ретроспективен подход.

Дружеството като продавач често влиза в споразумения за предоставяне на лиценз за използване на търговска марка за ресторанти (франчайз) и предоставя допълнителни услуги за дейността на франчайзите. До момента на влизане в сила на МСФО 15 доставчикът отчита приходите си в съответствие с МСС 18. В резултат на това се признават приходи от такси от използването на търговската марка в зависимост от напредъка на процеса по лицензирането. Този процес включва и предоставянето на съпътстващи услуги по привеждането на обектите в съответствие с изискванията на марката, включително извършване на услуги по сервизиране след доставка. Доставчикът извършва контрол на дейностите, предоставя рецептури, сертифицира доставчици на суровините.

Съгласно МСФО 15 продавачът може да достигне до различен извод относно броя на задължения, които има към клиента, отколкото е идентифицирал при прилагането на МСС 18. МСФО 15 предоставя по-подробни изисквания за определяне на това дали обещаните стоки и услуги са различни задължения за изпълнение.

В резултат на анализ на действащите договори към 1 януари 2017 е възможно да се идентифицират различни самостоятелни задължения за изпълнение от тези, които биха били определени при прилагането на МСС 18. Като част от тази оценка предприятието ще трябва да разпредели цена на сделката, въз основа на относителната самостоятелна продажна цена, за да е в състояние да оцени самостоятелно идентифицираните задължения за изпълнение.

Продавачът преизчислява признатия приход за всяка договореност, включена в споразуменията до 31 декември 2016 г., до размера, до който би бил признат приходът, ако предприятието е приложило МСФО 15. Разликата между тези две суми ще бъде отчетена като кумулативна компенсираща корекция и призната към 1 януари 2017 г. чрез коригиране на неразпределената печалба. От 1 януари 2017 г. приходите, които дружеството признава, ще са в съответствие с МСФО 15.

17 International GAAP 2016, The International Financial Reporting Group of Ernst & Young, Volume 2, Chapter 29 Revenue from contracts with customers, List of Examples, Ex. 29.1.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Особено при въвеждането на МСФО 15 е, че ефектите, които ще се породят от влизането му в сила, не могат да бъдат обобщени. Те трябва да бъдат разглеждани в различни разрези – основно на ниво индустрия. Това се налага поради спецификите на договорите в различните отрасли на икономиката.

При анализа на постановките на МСФО 15 в условията на съвременната бизнес среда могат да бъдат направени следните изводи¹⁸:

- За предприятията от финансовия сектор не се очаква съществена промяна, доколкото договорите, на база на които възникват приходите им, основно са в обхвата на други стандарти. Ефект би се породил за някои застрахователни предприятия – във връзка с промените в МСФО 4 *Застрахователни договори* се очаква част от някои договори, например тези за застраховки асистънс, да останат извън обхвата на специфичния стандарт, което води до включването им в обхвата на МСФО 4.
- Предизвикателствата при признаването на приходи в строителната индустрия са честите поръчки, идентифицирането на направените разходи, които не винаги са представителни за напредъка, както и определянето дали една обещана стока или услуга е част от по-голямо задължение за изпълнение. МСС 11 дава някои подробности за това как да се отчетат тези видове споразумения, но има и множество по-сложни въпроси, които не са разгледани. Това е и причината някои дружества да търсят подробните насоки на ОПСП 605-35, издадена от СФСС на САЩ. Предприятията трябва да се съсредоточат върху анализа на техните договори в контекста на новата рамка на МСФО 15.
- Тъй като в МСФО липсват конкретни насоки за признаване на приходите от предоставяне на софтуерни и облачни услуги, предприятията срещат затруднения при определянето на размера на приходите, които следва да бъдат признати за съответния период. Същественото за този вид бизнес е наличието на авансови плащания от страна на клиентите. Необходимо е да се извърши детайлен анализ на сключените договори, за да се определи съществува или не значителен компонент на финансиране от страна на клиентите към доставчика;
- Доста често е необходимо производствените предприятия да разрешават различни счетоводни казуси – от натрупване на разходи

¹⁸ Сравненията се базират на изданието „IFRS 15 Revenue – industry insights“ на Grant Thornton International.

по договора, измерване на напредъка към удовлетворяване на задължението за изпълнение, както и оценката дали приход трябва да се признае с течение на времето, или в момент от време, и да се определи дали или не обещаните стоки или услуги представляват отделни задължения за изпълнение. Затруднения съществуват още и при определяне на въпроса за приемане на клиенти, бонусни схеми и въздействието върху търговските практики, които може да имат ефект върху прехвърлянето на контрола. МСФО 15 осигурява допълнителни насоки в много от тези области и в резултат на това дружествата ще трябва внимателно да изследват търговските си практики за възможни промени в момента на признаване на приходи. МСФО 15 осигурява и допълнителни насоки в редица области, които не са разгледани в момента от съществуващите МСФО/МСС. Степента на различия между действащите и новите насоки ще зависи (до известна степен) от счетоводните политики, приети от производителите в рамките на съществуващите МСС/МСФО, където в момента са налице определени пропуски. В много случаи отчитащите се предприятия ще установят, че новата рамка на признаване на приходи води до резултат, еднакъв с този на старата. Необходимо е обаче дружествата да съсредоточат вниманието си върху новия модел за прехвърляне на стоките и услугите на база контрол, което би променило момента на признаване на приходи в съответствие с постановките на МСФО 15.

Библиографска справка:

МСС 11 *Договори за строителство.*

МСС 18 *Приходи.*

Регламент (ЕС) 2016/1905 на Комисията от 22 септември 2016 година за приемане на МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти.*

IFRS News. Special Edition on Revenue, Grant Thornton International, 2014.

IFRS 15 Revenue – industry insights, Grant Thornton International, 2015.

International GAAP 2016, The International Financial Reporting Group of Ernst & Young, Volume 2, Chapter 29 Revenue from contracts with customers.
