

ПРАКТИЧЕСКИ АСПЕКТИ НА ИЗМЕНЕНИЯТА НА ДОГОВОРИ С КЛИЕНТИ

Петър Райков

Магистър по счетоводство

Ключови думи:	Резюме
<p>Договори за предоставяне на стоки и/или услуги</p> <p>Договори за лизинг</p> <p>Изменения в договори с клиенти</p> <p>Подход на „актива с право на ползване”</p> <p>Обобщение на позициите на изменение</p> <p>Разумност за прилагане на МСФО</p>	<p><i>Настоящата разработка има за цел да дефинира и проследи измененията на договорите с клиенти в двете им основни разновидности – договори за стоки и/или услуги и лизинговите договори през призмата на новите стандарти – МСФО 15, в сила от началото на 2018 г., и МСФО 16 – в сила от 2019 г. С тези стандарти се въвеждат специфични правила за идентифициране на договорите и признаването им по различен начин в счетоводните системи на контрагентите.</i></p> <p><i>Разгледани са 5 казуса от практиката, илюстрирани с необходимите изчислителни процедури, които в значителна степен засягат най-често срещаните случаи. В този смисъл е отделено внимание на подходящите за прилагане счетоводни модели, които удовлетворяват изискванията на стандартите, като в частност е детайлизирано отчитането на новия подход на МСФО 16 за лизингополучателя – актив с право на ползване.</i></p> <p><i>В края на разработката измененията са систематизирани и групирани по подходящ начин.</i></p> <p><i>Всичко това е с цел да се подпомогнат счетоводните специалисти в практическата интерпретация на стандартите, които ще хвърлят нова светлина и съвременен поглед на стопанските взаимоотношения, претърпяващи множество усложнения с оглед развитието на бизнеса в световен мащаб.</i></p>

Изложение

С Регламент 2016/1905 на Комисията от 22.09.2016 г. на територията на Европейския съюз, в това число и у нас, е приет нов МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*. Той заменя МСС 11 и МСС 18 и е в сила за финансовите отчети, започващи след 01.01.2018 г. Стандартът по своя характер представлява един по-детайлен и дълбок анализ на търговските сделки в различните им аспекти.

С Регламент 2017/1986 на Комисията от 31.10.2017 г. е приет и нов стандарт за лизинговите сделки – МСФО 16, който отменя съществуващия МСС 17 и ще се прилага от 01.01.2019 г. Най-важното тук, е че се въвежда единен, общ подход за отчитане на лизингите при лизингополучателя независимо от класификацията на лизинга при контрагента.

В тази разработка ще се спрем на някои акценти по отношение на изменението в двата вида договори.

Измененията в договорите имат различна финансова и счетоводна логика, породена от самата им дефиниция. Съгласно МСФО 15 (адаптирано от пар. 6) **договорът е определен като споразумение, по силата на което едно лице (предприятие) прехвърля на друго лице (клиент) стоки или услуги в замяна на възнаграждение.** По силата на пар. 9 от МСФО 16 един договор е определен като лизинг, когато прехвърля срещу възнаграждение правото на контрол над използването на даден актив за определен срок. Или, казано по друг начин, при лизинга се прехвърля контрол върху използването, а при другите договори, тези по МСФО 15 – контролът върху обекта на договора (стока или услуга). Или лизингът по своя характер е доста специфичен договор и има различно отчитане и различно представяне във финансовото отчитане (финансовите отчети с общо предназначение).

С оглед казаното по-горе измененията в договорите по МСФО 15 се отчитат по огледален начин при контрагентите, а измененията на лизингите – по индивидуален начин, съобразно разпоредбите на МСФО 16. С други думи, при всяко споразумение трябва да направим внимателен анализ и да преценим кои постановки ще прилагаме.

В потвърждение на казаното до тук ще разгледаме 5 отделни казуса от практиката.

Казус 1:

Предприятие сключва договор за наем на сграда за срок от 5 г. Наемната сума е определена на 100 ед.¹ годишно. В края на третата година наемът е намален на 50 ед. за остатъка от срока.

Първа стъпка: Идентификация на приложимите МСФО

Тук имаме предоставяне за ползване на актив за определен срок. Договорът се класифицира като лизинг по МСФО 16.

Втора стъпка: Счетоводна интерпретация и счетоводно моделиране на договора

Тъй като договорът е лизинг, с оглед казаното по-горе имаме различно счетоводно отчитане при контрагентите.

Лизингодател:

Анализирайки вида на лизинга, той го класифицира като **оперативен лизинг**, тъй като при него нямаме прехвърляне на всички рискове и изгоди във връзка

¹ В разработката, с цел улесняване на изчисленията, които са само с илюстративна цел, като измерител на стойността се използва „ед.“, което отговаря на понятието „монетарни единици“.

със собствеността върху лизингования (основния) актив. Пар. 81 от МСФО 16 ни казва, че в този случай той признава плащанията по договора като **приход по линейния метод** за определения срок. Съгласно казуса информация за първоначални преки разходи нямаме, тоест няма какво друго да признаваме през срока. Сумите, които се признават на приход, са, както следва:

първа година	100
втора година	100
трета година	100
	300

В края на третата година имаме **промяна във възнаграждението** в посока намаление. Това се третира като нов лизинг (пар. 87 от МСФО 16), съответно с нов срок – 2 г. и ново възнаграждение – 50 ед. Счетоводно не се извършват никакви записвания.

Или ако използваме модела на счетоводните сметки

	сума	Д-т	К-т
първа година	100	Вземане	Приходи
втора година	100	Вземане	Приходи
трета година	100	Вземане	Приходи
четвърта година	50	Вземане	Приходи
пета година	50	Вземане	Приходи

Лизингополучател:

Прилага подхода за отчитане на **актив с право на ползване и пасив по договора** (пар. 22 от МСФО 16). **Първоначалната оценка на актива в случая е пасивът по лизинга**, тъй като, съгласно казуса, няма други суми, които да попадат в регламентацията на пар. 24 от МСФО 16², а пасивът по лизинга в случая е **настоящата стойност на фиксираните лизингови плащания**, защото освен тях друго не е договорено към началната дата. Вноските се определят като фиксирани плащания, тъй като сумите им са неотменими – лизингополучателят ги дължи във всички случаи. С други думи, дисконтираме вноските по метода на ефективния лихвен процент (процентът, при който настоящата стойност на бъдещите плащания е равна на първоначалната оценка). В нашия случай нямаме процент, определен в договора, и трябва да използваме **диференциален лихвен процент**. Съгласно дефинициите на МСФО 16 това е процентът, при който получателят би заел средства да придобие сходен актив при сходни икономически условия. Тук възниква и първият проблем за предприятието – как да го определи. Като едно пояснение ще кажем, че всеки договор е индивидуален по своя характер. Още повече че тук става въпрос за наем на сграда, не за придобиване, и трудно ще намерим сходна позиция, както изисква

² Пар. 24 от МСФО: *Цената на придобиване на актива с право на ползване включва: размера на първоначалната оценка на актива и пасива, както е описано в пар. 16; лизинговите плащания, извършени преди или към началната дата минус стимулите; първоначалните преки разходи, извършени от лизингополучателя, разходите за демонтаж, преместване и възстановяване.*

стандарта. Единственият ни вариант е да използваме процент по заем за 5 г., който е обезпечен със съизмерим актив. Да предположим, че нашият процент е 10 на сто. Така нашата първоначална оценка е дисконтираната сума от 500 ед. за срок от 5 г. или 379,08 ед. Този актив ще се амортизира за срока на договора (5 г.) във връзка с регламентацията на пар. 32, изречение второ от МСФО 16³. Или амортизацията е определена на **75,82 ед.** годишно (379,08 ед. / 5 г.).

Изготвя се погасителен план със следните данни:

година	вноска	главница	лихва	остатък
				379.08
1	100.00	62.09	37.91	316.99
2	100.00	68.30	31.70	248.69
3	100.00	75.13	24.87	173.55
4	100.00	82.64	17.36	90.91
5	100.00	90.91	9.09	0.00
	500.00	379.08	120.92	

През периода от *първата до третата година* предприятието отчита **увеличение на пасива с лихвата, намаление на пасива с вноските.**

Чрез модела на счетоводните сметки:

	Д-т	К-т	сума
първа година	Актив с право на ползване	Пасив по лизинга	379.08
	Разходи за лихви	Пасив по лизинга	37.91
	Пасив по лизинга	Доставчици	100.00
	Разходи за амортизация	Амортизация	75.82
втора година	Разходи за лихви	Пасив по лизинга	31.70
	Пасив по лизинга	Доставчици	100.00
	Разходи за амортизация	Амортизация	75.82
трета година	Разходи за лихви	Пасив по лизинга	24.87
	Пасив по лизинга	Доставчици	100.00
	Разходи за амортизация	Амортизация	75.82

³ Пар. 32 от МСФО 16: *Ако собствеността върху актива се прехвърля на лизингополучателя по силата на лизинговия договор до края на срока на този договор или ако в разходите за актива с право на ползване е отразено упражняването на опция за закупуване от лизингополучателя, последният амортизира актива с право на ползване от началната дата до края на полезния живот на основния актив. В противен случай (б.а.: в нашия случай) лизингополучателят амортизира актива с право на ползване от началната дата до края на полезния живот на актива с право на ползване или до изтичане на срока на договора, което от двете настъпи по-рано.*

В края на *третата година* възнаграждението се намалява на 50 ед. годишно. Това налага **преоценка на пасива по лизинга** (пар. 39-43 от МСФО 16). В нашия случай пасивът се обезценява до настоящата стойност на 100 ед. за две години и разликата е **корекция на актива по договора**. Или:

стойност на пасива преди корекцията	173.55
стойност на пасива след корекцията	86.78
Корекция	86.77

	Д-т	К-т	сума
трета година	Амортизация	Актив с право на ползване	227.46
	Пасив по лизинга	Актив с право на ползване	86.77

Корекцията на актива се отразява по модел, сходен с този на преоценката на активи по МСС 16, известен като сторно на амортизация. За следващите две години се изготвя коригиран амортизационен план:

година	вноска	главница	лихва	остатък
				86.78
4	50.00	41.32	8.68	45.45
5	50.00	45.45	4.55	0.00
	500.00	379.08	120.92	

Коригираният актив на стойност **64,85 ед.** се амортизира през оставащия срок от 2 години. Счетоводните записвания за лихвите, главниците и амортизацията са аналогични на тези по-горе с актуализираните суми.

Казус 2:

Предприятие сключва договор за счетоводно обслужване за 5 г. Годишният размер на сумата възлиза на 100 ед. В края на третата година възнаграждението е променено на 50 ед. годишно.

Първа стъпка: Идентификация на приложимите МСФО

На пръв поглед данните са същите като от казус 1, но с една основна разлика. Тук става въпрос за предоставяне на услуга от един контрагент на друг. Или договорът има характер на такъв, свързан с прехвърляне на услуги, и се отчита по реда на **МСФО 15**.

Втора стъпка: Счетоводна интерпретация и счетоводно моделиране на договора

Доставчик/изпълнител:

Отчита приход от продажба на услуга съобразно изпълнението на задължението по договора (пар. 31 от МСФО 15). Счетоводно:

	сума	Д-т	К-т
първа година	100	Вземане	Приходи
втора година	100	Вземане	Приходи
трета година	100	Вземане	Приходи
	300		

В края на третата година обаче възнаграждението е променено. Тъй като оставащите услуги остават непроменени, попадаме в хипотезата за **корекция с обратна сила** (пар. 88 от МСФО 15). Или приходът се намалява с размера на корекцията през периода, в който възнаграждението е променено. Това е **корекция на приблизителната счетоводна оценка**, а не корекция на грешка.

Логично ще възникне въпросът защо въобще правим корекции. Корекции се правят, защото възнаграждението се разглежда като една цяла сума независимо от периода. Тоест в първия случай ще имаме 500 ед. възнаграждение за 5 г., а във втория – 400 ед. пак за пет години. Или:

	1-ва г.	2-ра г.	3-та г.	4-та г.	5-та г.
възнаграждение преди корекцията	100	100	100	100	100
възнаграждение след корекцията	80	80	80	80	80
признат приход преди корекцията	100	100	100		
Корекция			-60		
приход след корекцията				80	80

Счетоводните записвания за коригиране в края на третата година са:

Д-т	К-т	сума
Клиенти по аванси	Приходи	-60.00

По този начин сумата от 60 ед. се счита за предплащане/задължение по договора. Отгук структурата на приходите и разчетите през останалите две години е следната:

	Д-т	К-т	сума
четвърта година	Клиенти	Приходи	80.00
	Клиенти по аванси	Клиенти	60.00
пета година	Клиенти	Приходи	80.00

Клиент/получател:

Отразява договора по **огледален начин** на посочения при изпълнителя. Или:

	Д-т	К-т	сума
първа година	Разход	Доставчици	100.00
втора година	Разход	Доставчици	100.00
трета година	Разход	Доставчици	100.00
	Разход	Доставчици по аванси	-60.00
четвърта година	Разход	Доставчици	80.00
	Доставчици	Доставчици по аванси	60.00
пета година	Разход	Доставчици	80.00

Тези два примера илюстрират основната разлика между договори за лизинг и договорите с прехвърляне на стоки или услуги, а именно, че при лизинг се прави оценка от лизингополучателя на цялото задължение по договора. То се третира като актив с право на ползване и пасив. В последствие подлежи на актуализация (преоценка). Изключение от правилото на актива с право на ползване е само в случаите на краткосрочни договори без намерение за преотдаване и договори за лизинг на ниска стойност. Те могат да се отчитат, като вноските се признават за разход по линейния метод през срока на договора (пар. 5 от МСФО 16).

Всичко това се обуславя от икономическата същност на лизинга – придобиване и оценка на права, а не прехвърляне на собственост (контрол). В този смисъл МСФО 16 е едно цялостно преразглеждане на концепцията за лизинга за разлика от тази, позната ни по вече отменения МСС 17. Тук трябва да посочим, че предприятията, които прилагат националните стандарти, няма да прилагат посоченото по-горе счетоводно моделиране.

Казус 3:

Предприятие сключва договор за наем на актив със срок 24 месеца и възнаграждение 1 000 ед. месечно. Балансовата стойност на актива е 20 000 ед. Определена е цена на упражняване на опцията за закупуване в края на срока в размер на 2 000 ед. Първоначалният лихвен процент е 10 на сто годишно. През м. 10 цената на упражняване е определена на 2 200 ед., а лихвеният процент е повишен с 2 пункта.

Първа стъпка: Идентификация на приложимите МСФО

Въпреки че в посочения по-горе казус отново говорим за наемно правоотношение, пак става въпрос за прехвърляне на права за ползване. Този случай има и право за придобиване на актив. Във връзка с това **приложим е отново МСФО 16.**

Втора стъпка: Счетоводна интерпретация и счетоводно моделиране на договора*Лизингодател:*

Интерпретацията на казуса показва, че тук става въпрос за **финансов лизинг**. Налице е едно от 8-те условия за класификация на лизинговия договор на пар. 63 и пар. 64 от МСФО 16 – опция за придобиване на актива на цена под пазарната.

Лизингодателят признава вземане по лизинга в размер на **нетната инвестиция в лизинговия договор** (пар. 67 от МСФО 16). **Нетната инвестиция** е настоящата стойност на лизинговите плащания плюс негарантираната остатъчна стойност (вж. дефинициите на МСФО 16) при използване на лихвения процент, заложен в договора. В нашия случай той е определен на 10% годишно. В следствие **лизингодателят отчита приходи от лихва, намаление на инвестицията и преоценка на вземането по лизинг** съгласно МСФО 9.

На база данните от примера определяме:

	сума
1. Нетна инвестиция в лизинговия договор	24 000.00
2. Брутна стойност на цената на упражняване на опцията	2 000.00
3. Лихвен процент, заложен в договора – месечен	0.00833
4. Настояща стойност на опцията (т. 2 дискантирана с процента по т. 3)	1 638.82
5. База за анюитетите (т. 1 – т. 4)	22 361.18
6. Размер на анюитета (т. 5 делено на АF при процента по т. 3)	1 031.86

Определяме и погасителен план по месеци, както следва:

период	вноска	главница	лихва	остатък
				24 000.00
1	1 031.86	831.86	200.00	23 168.14
2	1 031.86	838.79	193.07	22 329.36
3	1 031.86	845.78	186.08	21 483.58
4	1 031.86	852.83	179.03	20 630.76
5	1 031.86	859.93	171.92	19 770.82
6	1 031.86	867.10	164.76	18 903.73
7	1 031.86	874.32	157.53	18 029.40
8	1 031.86	881.61	150.25	17 147.79
9	1 031.86	888.96	142.90	16 258.83
10	1 031.86	896.36	135.49	15 362.47
11	1 031.86	903.83	128.02	14 458.64
12	1 031.86	911.37	120.49	13 547.27
13	1 031.86	918.96	112.89	12 628.31
14	1 031.86	926.62	105.24	11 701.69
15	1 031.86	934.34	97.51	10 767.35
16	1 031.86	942.13	89.73	9 825.22
17	1 031.86	949.98	81.88	8 875.24
18	1 031.86	957.89	73.96	7 917.35
19	1 031.86	965.88	65.98	6 951.47
20	1 031.86	973.93	57.93	5 977.54
21	1 031.86	982.04	49.81	4 995.50
22	1 031.86	990.23	41.63	4 005.28
23	1 031.86	998.48	33.38	3 006.80
24	1 031.86	1 006.80	25.06	2 000.00
	24 764.52	22 000.00	2 764.52	

От данните на примера се вижда, че активът е дълготраен и наличен в патримониума на собствените активи на лизингодателя. Така че последният се определя като **производител или търговец и признава приход от продажба на актива в размер на нетната инвестиция** (24 000 ед.) към началната дата на договора (пар. 71 от МСФО 16). От тук:

За прихода от продажбата и признаване на вземане по лизинга:

	Д-т	К-т	сума
Начало на срока на лизинга	Вземане по лизинг	Приходи	24 000.00
	Приходи	Активи	20 000.00

През периода от първи до десети месец на първата година предприятието отчита приходи от лихви и намаление на вземането. Кумулативните суми през призмата на счетоводното моделиране са:

	Д-т	К-т	сума
месеци от 01 до 10	Вземане по лизинг	Приходи от лихви	1 681.02
	Клиенти	Вземане по лизинг	10 318.55

За десетия месец обаче е налице индексация на лихвения процент – той вече е 12 на сто и следва преразглеждане на цената на упражняване на опцията – новата ѝ сума е 2 200 ед. В този смисъл **лизингодателят преоценява вземането си по лизинг**. Сумите се отчитат в печалбата/загубата. Преоценката се извършва по следния начин:

месеци	лизингови плащания по първоначален план	дисконтирани плащания по първоначален план с променен лихвен процент	корекция	лизингови плащания по коригиран план	дисконтирани плащания по коригиран план с променен лихвен процент	разлика за преоценка на вземането по лизинг
		0.0100				
11	1 031.86	1 021.64		1 031.86	1 021.64	
12	1 031.86	1 011.52		1 031.86	1 011.52	
13	1 031.86	1 001.51		1 031.86	1 001.51	
14	1 031.86	991.59		1 031.86	991.59	
15	1 031.86	981.77		1 031.86	981.77	
16	1 031.86	972.05		1 031.86	972.05	
17	1 031.86	962.43		1 031.86	962.43	
18	1 031.86	952.90		1 031.86	952.90	
19	1 031.86	943.47		1 031.86	943.47	
20	1 031.86	934.12		1 031.86	934.12	
21	1 031.86	1 021.64		1 031.86	1 021.64	
22	1 031.86	915.72		1 031.86	915.72	
23	1 031.86	906.65		1 031.86	906.65	
24	1 031.86	897.68		1 031.86	897.68	
24	2 000.00	1 739.93	200.00	2 200.00	1 913.92	173.99
	16 445.97	15 254.63	200.00	16 645.97	15 428.62	173.99

	Д-т	К-т	сума
месец 10	Вземане по лизинг	Приходи от преоценки	173.99

След преоценката имаме следните **коригирани данни**:

	сума
1. Нетна инвестиция в лизинговия договор към края на м. 10	15 536.46
2. Брутна стойност на цената на упражняване на опцията към м. 10	2 200.00
3. Лихвен процент, заложен в договора – месечен към м. 10	0.01000
4. Настояща стойност на опцията (т. 2 дисконтирана с процента по т. 3)	1 913.92
5. База за анюитетите (т. 1 – т. 4)	13 622.54
6. Размер на анюитета (т. 5 делено на АF при процента по т. 3) към м. 10	1 047.59

Коригиран погасителен план:

период	вноска	главница	лихва	остатък
				15 536.46
11	1 047.59	892.22	155.36	14 644.24
12	1 047.59	901.15	146.44	13 743.09
13	1 047.59	910.16	137.43	12 832.93
14	1 047.59	919.26	128.33	11 913.67
15	1 047.59	928.45	119.14	10 985.22
16	1 047.59	937.74	109.85	10 047.48
17	1 047.59	947.11	100.47	9 100.36
18	1 047.59	956.59	91.00	8 143.78
19	1 047.59	966.15	81.44	7 177.63
20	1 047.59	975.81	71.78	6 201.81
21	1 047.59	985.57	62.02	5 216.24
22	1 047.59	995.43	52.16	4 220.82
23	1 047.59	1 005.38	42.21	3 215.44
24	1 047.59	1 015.44	32.15	2 200.00
	14 666.25	13 336.46	1 329.79	

Кумулативното отчитане на прихода от лихви и намалението на вземането е аналогично с това за предходните месеци, но с променени суми.

В края на срока на договора счетоводното отчитане на опцията за придобиване на актива зависи от това дали лизингополучателят ще я упражни, или не.

Лизингополучател:

Отразява договора по **огледален на лизингодателя начин**. Преоценката на пасива през м. 10 при него се явява корекция (увеличение) на актива с право на ползване. Във връзка с параграф 32 от МСФО 16, с цел опростяване на изчисленията, приемаме, че полезният живот на актива и срокът на лизинговия договор са равни.

Казаното може да се сведе до следните счетоводни статии:

	Д-т	К-т	сума
месеци от			
01 до 10	Разходи за лихви	Пасив по лизинг	1 681.02
	Пасив по лизинг	Доставчици	10 318.55
	Разходи за амортизация	Амортизация на актив с право на ползване	10 000.00
м. 10	Амортизация на актив с право на ползване	Актив с право на ползване	10 000.00
	Актив с право на ползване	Пасив по лизинг	173.99
месеци от			
11 до 24	Разходи за лихви	Пасив по лизинг	1 329.79
	Пасив по лизинг	Доставчици	14 666.25
	Разходи за амортизация	Амортизация на актив с право на ползване	14 173.99

Така страните по договора в разглеждания казус признават през отделните периоди през срока на договора:

- идентичен приход (продажната цена плюс преоценката на вземането) и разход (амортизацията и преоценката на пасива) по отношение на предоставения актив при уговорката по-горе, че полезният живот на основния актив и срока на договора съвпадат. В противен случай активът ще се амортизира за по-краткия от двата срока;
- идентичен приход и разход за лихви;

- идентични салда по вземането и дълга в края на отделните периоди.

В този смисъл в значителна степен се запазва познатият ни модел за отчитане на финансов лизинг по реда на отменения вече МСС 17.

Казус 4:

Предприятие сключва договор за наем на транспортно средство за 11 месеца. Възнаграждението е определено на 10 ед. месечно. За последните две години то е увеличено на 11 ед. месечно.

Първа стъпка: Идентификация на приложимите МСФО

Става въпрос за право на ползване на актива за определен срок или за лизингов договор. **Прилага се МСФО 16.**

Втора стъпка: Счетоводна интерпретация и счетоводно моделиране на договора

И двете страни отчитат вноските като приход/разход по линейния метод за срока на договора. Тук се прилага изключението, от което може да се възползва лизингополучателят – да не прилага подхода на актива с право на ползване при краткосрочни договори. Първите три периода страните признават по 10 ед. месечно, а вторите два периода – намалената сума от 5 ед. на година.

Казус 5:

Предприятие сключва договор за консултантска услуга за срок от 4 г. Възнаграждението е определено на 100 ед. годишно. В края на третата година договорът е продължен с още две години и е определено годишно възнаграждение от 80 ед., което е по-ниско от стандартното към датата на промяната.

Първа стъпка: Идентификация на приложимите МСФО

В казуса по-горе става въпрос за прехвърляне на услуга и се прилага **МСФО 15.**

Втора стъпка: Счетоводна интерпретация и счетоводно моделиране на договора

Доставчик/изпълнител:

На пръв поглед става въпрос за промяна в срок и възнаграждение и може да се заключи, че след изтичане на договора трябва да възникне нов договор. Но това

не е така, поради факта, че по време на действието на договора са добавени допълнителни услуги, но на цени под продажните. Съобразявайки се с постановките на МСФО 15 (пар. 21), изпълнителят трябва да отчете **прекратяване на договора**. В този смисъл към новия договор включва остатъка от възнаграждението, остатъка от задължението за изпълнение и остатъка от срока на прекратения договор.

Или:

	Д-т	К-т	сума
първа година	Клиенти	Приходи	100.00
втора година	Клиенти	Приходи	100.00
трета година	Клиенти	Приходи	100.00

В края на третата година се определя **нов договор с нов срок от 3 г.** (2 г. плюс 1 г. остатък от прекратения договор) и **ново възнаграждение от 260 ед.** (100 ед. от прекратения плюс 2 x 80 ед.), тоест **86,67 годишно**.

Счетоводно:

	Д-т	К-т	сума
четвърта година	Клиенти	Приходи	86.67
пета година	Клиенти	Приходи	86.67
шеста година	Клиенти	Приходи	86.67

Клиент/възложител:

Извършва огледални счетоводни записвания.

	Д-т	К-т	сума
първа година	Разходи	Доставчици	100.00
втора година	Разходи	Доставчици	100.00
трета година	Разходи	Доставчици	100.00
четвърта година	Разходи	Доставчици	86.67
пета година	Разходи	Доставчици	86.67
шеста година	Разходи	Доставчици	86.67

Заклучение

Тези казуси в голяма степен илюстрират възможните изменения в договорите за лизинг и договорите за предоставяне на стоки и услуги. Най-общо могат да се обобщят в следните позиции:

Договори за лизинг – лизингополучател:

- **увеличение в обхвата на договора и отговарящо на промяната възнаграждение** – нов лизингов договор (пар. 44 от МСФО 16);
- **всички други** – корекция на актива и пасива по лизинга и при възникване на ефект от промяната – отчитане в печалбата или загубата (пар. 46 от МСФО 16).

Договори за лизинг – лизингодател:

- **при оперативен лизинг** – нов лизингов договор (пар. 87 от МСФО 16);
- **при финансов лизинг** – нов лизингов договор при увеличение в обхвата на договора и пропорционално увеличение на възнаграждението или преизчисление на вземането по лизинга (пар. 79 и пар. 80 от МСФО 16).

Договори за предоставяне на стоки/услуги:

- **добавяне на отделни стоки/услуги по продажни цени** – нов договор съобразно постановките на пар. 20 от МСФО 15;
- **добавяне на отделни стоки/услуги по цени, различни от продажните, или промяна във възнаграждението, вследствие добавяне на отделни стоки/услуги** – прекратяване на договора и сключване на нов договор (пар. 21 и пар. 90 от МСФО 15);
- **добавяне на стоки/услуги, които не са отделни, или промяна само във възнаграждението** – корекция на признатите приходи (пар. 21 и пар. 90 от МСФО 15).

Всичко казано по-горе е валидно и трябва да се **прилага от предприятията, прилагащи МСФО**. В този смисъл те нямат право на избор. Съществуващите „заобикаляния” на постановките ще нарушат вярното и честно представяне на финансовото състояние.

Предприятията, прилагащи Националните счетоводни стандарти (СС), продължават да се съобразяват с моделирането, заложено в СС 11, СС 17 и СС 18, което е доста различно след влезлите в сила промени в МСФО.

Тук е мястото да отбележа, че ръководството на всяко предприятие трябва внимателно да прецени коя нормативна база ще прилага и да има предвид заложеното изискване в пар. КХ 35 до 39 от Концептуалната рамка за финансово

отчитане (последна версия 2010 г.) за **ограничаване на полезното финансово отчитане от гледна точка на разходите**, което в най-общ смисъл означава съпоставка на разходите и ползите от МСФО. Защото прилагането на последните е не само сложно, но и скъпо. В този смисъл **правото на избор по чл. 34 от ЗСч трябва да се упражнява разумно**, а не екстравагантно.

Относно **материалното данъчно облагане** на предприятията по действащия **ЗКПО** измененията ще се признават, доколкото базата за изчисляване на корпоративния данък е счетоводният финансов резултат, коригиран с постоянни, временни разлики и суми, участващи при определяне на данъчния финансов резултат. Тоест евентуалните преоценки ще имат специфично третиране по реда на чл. 34 и 35 от закона или чл. 96 и 97 от закона, когато лизингодателят и/или лизингополучателят са финансови институции.

Библиографска справка:

1. *Закон за корпоративното подоходно облагане – в сила от 01.01.2007 г., посл. изм., ДВ, бр. 15 от 16 февруари 2018 г.*
2. *Концептуална рамка за финансово отчитане – версия 2010 г.*
3. *РЕГЛАМЕНТ (ЕС) 2016/1905 НА КОМИСИЯТА от 22 септември 2016 година за изменение на Регламент (ЕО) № 1126/2008 за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета във връзка с Международен стандарт за финансово отчитане 15;*
4. *РЕГЛАМЕНТ (ЕС) 2017/1986 НА КОМИСИЯТА от 31 октомври 2017 година за изменение на Регламент (ЕО) № 1126/2008 за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета във връзка с Международен стандарт за финансово отчитане 16;*

PRACTICAL ASPECTS OF THE MODIFICATIONS OF CONTRACTS WITH CUSTOMERS

Petar Raykov

Master of Accountancy

<i>Key words:</i>	<i>Summary</i>
<p><i>Contracts for the supply of goods and/or provision of services</i></p> <p><i>Leases</i></p> <p><i>Modifications of contracts with customers</i></p> <p><i>Right-of-use asset approach</i></p> <p><i>Summary of modified items</i></p> <p><i>Appropriateness of the application of IFRSs</i></p>	<p><i>This paper aims at defining and discussing modifications of contracts with customers in their two main versions – contracts for goods and/or services and leases in terms of the new standards, i.e. IFRS15, effective as of the beginning of 2018, and IFRS 16, effective from 2019. Those standards introduce specific rules for the identification of contracts and their different recognition in the accounting systems of the counterparties.</i></p> <p><i>The paper discusses five case studies, illustrated by the required calculations, which cover to a significant extent the most common circumstances. In this respect, the paper pays special attention to the appropriate accounting models which satisfy the requirements of the standards, detailing in particular lessee’s accounting for the new approach in IFRS 16, i.e. the right-of-use asset.</i></p> <p><i>At the end of the paper, the modifications are appropriately summarized and grouped.</i></p> <p><i>All this aims at assisting accounting experts in the practical interpretation of the standards which will provide a new up-to-date look at business relationships being the subject of multiple complexities in view of current developments in business worldwide.</i></p>