

ПРИХОДИ ОТ ДОГОВОРИ С КЛИЕНТИ ПО МНОГОКОМПОНЕНТНИ ДОГОВОРИ

Доц. д-р Слави Димитров Генов
Катедра „Счетоводна отчетност“, ИУ – Варна

Въведение

Финансовите отчети предоставят информация за финансовото и имущественото състояние на отчетното предприятие. Тази информация е полезна за потребителите на годишния финансов отчет, защото осигурява възможността за оценка на бъдещото развитие на предприятието и за ефективността от стопанисването на поверените му ресурси. Инвеститорите, кредиторите и другите заинтересовани лица се нуждаят от финансова информация, която да им помогне в техните решения. Решенията им зависят от рентабилността на предприятието, възможността за изплащане на дивиденди, погасяване на задължения или увеличението на неговата стойност.

Приходите са основен елемент на финансовите отчети и са основен критерий за финансовото състояние на предприятието. Възможността на предприятието да генерира приходи, е един от изследваните показатели както от кредиторите и от акционерите, така и от всички останали ползватели на финансовите отчети. Моментът, в който приходите и вземанията следва да бъдат признати и свързаните с това финансови резултати, е от основно значение за това, как ще изглежда годишният финансов отчет на предприятието и какво е неговото финансово състояние.

Най-сигурният критерий за наличието на приход е постъплението (получаването) на сумите от продажбите, но по този начин финансовото състояние ще зависи не само от осъществената за периода работа и сделки, но и от събраните суми за осъществените продажби. В стремежа на счетоводството да покаже вярно и честно финансовото и имущественото състояние на предприятието за периода, се прилага принципът „начисляване“, спрямо който се определя и моментът на признаване на приходите – при тяхното възникване и при наличие на условия или критерии за признаване, а не в момента на получаване на плащанията. Разбира се, вероятността за получаване на плащанията е едно от съществените условия, свързани с признаването на приходите. Този счетоводен подход е прилаган в годините назад в съответствие с принципа на начисляването, но не изолирано, а на базата на оценката на възможността за получаването на насрещната престация по сделката (Buchholz, R., 2001, p. 296).

Приходите възникват в резултат от различни по същество сделки, които влияят на момента на тяхното възникване. С оглед на сравнимост на предприятията и еднаквост при третирането на едни и същи стопански ситуации

счетоводните стандарти дават общите принципи за определянето на момента на възникването и признаването на приходите, както и методите, приложими от предприятието при наличието на различни договорни условия.

С оглед на важността на въпросите, свързани с момента на възникването и признаването на приходите в счетоводството, целта на настоящата разработка е да бъдат разгледани и анализирани прилаганите принципи и правила, методи и методики, относими за отделните стопански ситуации, свързани с признаването на приходите, както и третирането им при многокомпонентни договори и сделки. За постигане на целта се поставят следните задачи: изясняване на връзката и допирните точки и различия на Международните стандарти за финансово отчитане с националните изисквания; анализиране на времето на изпълнение за отделните компоненти – стоки и услуги; изясняване на необходимостта от нов подход при отчитането на многокомпонентните сделки на базата на прегледа на съществуващи и прилагани подходи и методи; преглед на практиката и политиките на компании, прилагащи Международните счетоводни стандарти (МСС) в областта на телекомуникациите в България и на големи и средни предприятия, прилагащи Националните счетоводни стандарти (НСС) за 2019 г., както и на изследвания за ефектите от преминаване към МСФО 15 Приходи от договори с клиенти (МСФО 15); очертаване на целта и обхвата на стандартите по отношение на многокомпонентните сделки; предлагане на методики за различни аранжimenti на многокомпонентен бизнес и изследване на влиянието им върху приходите и финансовото състояние.

Изследването и изясняването на основните моменти, свързани с многокомпонентните договори, е свързано с тезата, че познаването на основните правила за прехвърляне на контрол и познаването на принципите за „развързването“ на отделните компоненти е предпоставка за правилното им текущо счетоводно отчитане и периодичното им представяне във финансовите отчети, в резултат на което се повишава ползността им за техните ползватели. Доказването ѝ налага, в обекта на настоящото изследване да се включат практиката и политиките на компании, прилагащи МСС в областта на телекомуникациите в България, които представят финансовите си отчети, съгласно изискванията им, както и на големи и средни предприятия, прилагащи НСС за 2019 г.

Тълкуването и изясняването на основните моменти при многокомпонентните сделки в МСФО 15 и практиката на прилагане на МСС 18 Приходи (СС 18 Приходи) отразяват авторския подход към изследваните въпроси и могат да се формулират като предмет на настоящото изследване. При тяхното разработване е приложен системният подход. Използвани са методите на емпиричното и теоретичното изследване: описание, сравнение, дедукция и индукция, анализ и синтез и др.

Многокомпонентните договори се характеризират с комбинацията от няколко различни стоки и услуги или няколко отделни договора, които са

тясно икономически свързани. Обект на разглеждане ще бъдат сделки за продажба на активи в комбинация с услуги. Многокомпонентните сделки могат да включват и други комбинации, които няма да бъдат обект на настоящото изследване.

I. Признаване на приходи от продажби

1. Общи положения

Приходите представляват увеличение на икономическите ползи през отчетния период под формата на входящ поток или увеличение на активите, или намаление на пасивите, което води до увеличение на собствения капитал, различно от увеличенията, свързани с вноските на акционерите (МСФО 15, 2018, Приложение А). Според определението на СС 18 „приход е брутният поток от икономически изгоди през периода, създаден в хода на обичайната дейност на предприятието, когато този поток води до увеличаване на собствения капитал отделно от увеличенията, свързани с вноските на собствениците“ (СС 18, 2021, т. 2). Разликата между двете дефиниции се дължи на новите определения за актив, пасив и доход в Концептуалната рамка (IASB, 2018). Доходът включва приходи и печалби и всички други икономически ползи (подобрения на активи или сетълмент на пасиви), различни от вноски на участници в капитала (IASB, 2018, ВС. 46). Приходите са подкатегория на доходите, които възникват от продажбата на стоки или предоставянето на услуги като част от основните дейности на предприятието или неговите обичайни дейности. Сделките, които не възникват в хода на обичайната дейност на предприятието, не водят до приходи, а до финансови резултати. Посоченото не влияе на текущото счетоводно отчитане, а се отнася до представянето на нетния резултат от подобни сделки във финансовия отчет на предприятието. Например това са печалбите от продажба на имоти, машини и съоръжения на предприятието. Определянето дали дадена стопанска операция води до признаване на приходи, ще зависи от конкретните обстоятелства. Разграничението между приходите от продажби на продукция, стоки и услуги от другите приходи невинаги е лесно и ясно.

Пример 1. Определяне на вида на приходите

Автокъща има на разположение автомобили, които могат да бъдат използвани от потенциални клиенти за пробни шофирования – демонстрационни автомобили. Автомобилите се използват една година и след това се продават като употребявани автомобили. Автокъщата се занимава с продажба на нови и употребявани автомобили. Следователно продажбата на демонстрационни автомобили е приход, тъй като продажбата на употребявани автомобили е

част от обичайните дейности на предприятието (PWC, 2017, р. 11083). Следва да се отбележи, че същият подход, както е описан по-горе, беше прилаган и при условията на МСС 18 (PWC, 2013, р. 9004).

Конкретизирането на момента във времето, когато се счита, че предприятието е прехвърлило в значителна степен рисковете и изгодите от собствеността (контрола) върху продаваните вещи на купувача, е особено важно за признаването на приходите от продажби. Следвайки този основен принцип, приходите от продажби от клиентски договори трябва да бъдат признати, ако предприятието е изпълнило задължението си за изпълнение чрез доставка на стоки или услуги. Прехвърлянето на контрол върху стоки или услуги към клиента (контролен подход) е решаващо за момента във времето, в който продажбите се признават (начисляват). Размерът на признатите суми на приходите от продажбите се определя от насрещната престация, която е вероятно да се получи от клиента в замяна на предоставянето на стоки или услуги.

Законът за счетоводството (ЗСч) регламентира, че предприятията съставят годишните си финансови отчети, като прилагат НСС. Определени предприятия изготвят финансовите си отчети на базата на МСС, съгласно изискванията на ЗСч (ЗСч, 2021, чл. 34). Предприятията, които съставят годишните си финансови отчети (ГФО) на базата на МСС, могат да преминат към съставянето им на базата на НСС, с изключение на предприятията, които задължително прилагат МСС. „Прилаганите понастоящем в България Национални счетоводни стандарти са напълно заимствани от МСС в превода им от началото на ХХІ век. Поради някои неточности в превода и липсата на професионална редакция в тях се съдържат не малко слабости, противоречия, а понякога и грешки. Някои от изискванията са трудно приложими, като се има предвид пазарната среда в нашата страна“ (Свраков А. и др., 2019, стр. 92).

„Материята в Общите разпоредби на НСС е заимствана от Концептуалната рамка за финансови отчети на МСФО/МСС. Затова българските счетоводни стандарти не отразяват никаква национална концепция. Ако такава имаше, то тя трябваше да бъде изградена на основата на хармонизираното европейско счетоводно законодателство с отчитане на условията за правене на бизнес в нашата страна (Свраков, А. и др., 2019, стр. 92).

В МСС 18 Приходи (СС 18 Приходи) се определя начинът, по който следва да се признават (начисляват) приходите от определени видове сделки и при конкретни обстоятелства. „В стандарта се използва терминът „признаване“ на приходите. Без да го отричаме, по-правилно е, за приходите и за разходите да се използва разбирането за начисляване“ (Свраков, А. и др., 2021, стр. 245). МСС 11 Договори за строителство (СС 11 Договори за строителство) се прилага от предприятията изпълнители на дългосрочни договори за предоставяне на услуги. В СС 11 са определени подходите и методите за отчитане и представяне на приходите и разходите по договори

с период на изпълнение, обхващащ два и повече отчетни периода. Извън обхвата му остава начисляването на приходите, за които има отделни счетоводни стандарти.

От 01.01.2018 г. е в сила новият счетоводен стандарт МСФО 15 Приходи от договори с клиенти (МСФО 15). Стандартът е приет за приложение в ЕС с Регламент (ЕС) 2016/1905 от 22.09.2016 г. ОВ, бр. L 295 от 29.10.2016 г. изм. с Регламент (ЕС) 2017/1987 от 31.10. 2017 г. ОВ, бр. L 291 от 09.11.2017 г. МСФО 15 отменя стандартите – МСС 11 Договори за строителство, МСС 18 Приходи и четири свързани с тях разяснения – 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. Стандартът се прилага за договори с клиенти, с изключение на договори за лизинг, застрахователни договори, финансови инструменти и договорни права и задължения, попадащи в обхвата на стандартите за отчитане и представяне на дългосрочните инвестиции, на консолидираните финансови отчети и непарични размени на активи между предприятия със сходна стопанска дейност.

За разлика от МСС 18, МСФО 15 не съдържа изисквания за отчитане на приходи от дивиденди и лихви (прилагат се МСФО 9 Финансови инструменти и МСС 27 Индивидуални финансови отчети), както и за бартерни сделки, които нямат търговски характер.

МСФО 15 е предназначен да запълни празнината между МСФО и US GAAP. МСС 18 Приходи съдържаеше принципи за признаване на приходите, но те са доста общи и в резултат на това много компании използваха преценката си, за да ги прилагат в конкретна ситуация. Някои компании дори разработиха свои собствени политики, базирани на правилата на GAAP на САЩ. Същата възможност се съдържа и в Националните счетоводни стандарти (СС 1, 2021, т.3.2.б).

FASB (органът за разработване на счетоводни стандарти в САЩ) също издаде стандарт за приходите: (Revenue from Contracts with Customers Topic 606). За разлика от МСФО 15, американските насоки за отчитане и признаване на приходите са много подробни – US GAAP съдържа около 100 отделни документа за признаване на приходи в конкретни области (между другото често противоречащи си). И накрая МСФО 15 и американският стандарт се сблизиха и се опитаха да разрешат всички тези различия на 28 май 2014 г. (CPD box, 2021).

МСС 18 (СС 18) съдържа принципи за признаване на приходите, но те са неконкретни и неизчерпателни и не осигуряват еднаквост в третирането на едни и същи стопански ситуации. Това е една от основните причини, МСС 18 да бъде заменен с МСФО 15. МСФО 15 обединява подходите за признаване на всички видове приходи. МСС 18 гласи, че критериите за признаване се прилагат за всеки вид приходи. Условието за признаване ще

бъдат приложени въз основа на договорните клаузи и обещанията и времето за тяхното изпълнение. Те се прилагат в зависимост от това, дали приходите са резултат от прехвърлянето на стоки, услуги, лихви, роялти или дивиденди.

МСФО 15 и МСС 18 се различават основно до преразглеждането на счетоводните критерии, свързани с прехвърлянето на контрола върху стока или услуга и на основата на удовлетворяването от предприятието на задължението за изпълнение. На тази основа се признават приходи в определен момент или с течение на времето, за да се предостави по-подходяща и точна информация на потребителите на финансови отчети. Систематизирането на правилата е обусловено от практиката на предприятията, когато стопанските операции стават все по-сложни и са в зависимост от бизнес модела на предприятието. Докато различните видове приходи се признават по различни начини, съгласно СС 18 или СС 11, МСФО 15 се опитва да намери еднаквост и да формулира критерии за признаването на всички видове приходи, тъй като предприятието не преценява в кой обхват е конкретният договор – СС 18 или СС 11. На тази основа се прилагат и двата подхода по отношение на признаването на приходи – оценъчен и транзакционен подход.

Оценъчният подход е статичният балансов подход, при който се признават както реализираните, така и нереализираните (оценените, приписани) приходи. При транзакционния подход реализираните приходи се признават на основата на концепцията за наличие на контрол (Van Mourik & Katsuo, 2017).

Концепцията за контрол се базира на собствеността като правна възможност на едно лице да владее, ползва и да се разпорежда с определена вещ. Владението, ползването и разпореждането са елементи на правото на собственост. Владението е правото да се упражнява фактическата власт върху вещта. Счита се, че не може, собственикът да ползва вещта, ако не я владее. Правото на ползване е правото на собственика да извлича ползите от експлоатацията на вещта и да придобива и доходите от своята вещ. Следва да се има предвид, че IASB (International Accounting Standards Board) промени определението за актив – „активът е настоящ икономически ресурс, контролиран от предприятието като резултат от минали събития“, а „икономическият ресурс е право, което има потенциал да произвежда икономически ползи.“ Основната промяна е въведеното определение за икономически ресурс и в препратката към бъдещи потоци от икономически ползи, така че те сега да са в дефиницията на икономически ресурс вместо в определението за актив. Актив е икономически ресурс, който „има потенциал да доведе до икономически ползи“ (или „има потенциал да изисква трансфер на икономически ресурс“) (IASB, 2018, BC4.3, BC4.4).

Правото на разпореждане е възможността на собственика да установява всякакви правоотношения по повод на своята вещ. Собственикът решава дали и как ще упражнява отделните права. Той може да е предоставил

някои от правомощията си на други лица, но той остава собственик. Правото на собственост е абсолютно, защото собственикът разполага с възможността да предотврати посегателствата на други лица и има правото да иска да се въздържат от действия по отношение на нея.

За разлика от СС 18, според който признаването на приходите се базира на концепцията за прехвърлянето на рисковете и изгодите от собствеността върху стоките, в МСФО 15 признаването на приходите се основава на концепцията за прехвърлянето на контрола върху стоките или услугите на клиента, която е обвързана с елементите на собствеността и правомощията, свързани с тях, но не ги следва изчерпателно и се базира и на някои от тези елементи. Контролът се дефинира като:

- способността да се ръководи използването на актива (владение и фактическа власт) и
- да се получат по същество всички ползи от него (ползването).

Контролът се основава на способността на предприятието за предотвратяване на възможността на други лица да упражняват фактическата власт и да определят начина на експлоатация на актива, както и да получава ползите от нея.

Основополагащият принцип в МСФО 15 е, че признаването на приходите трябва да отразява прехвърлянето на обещаните на клиентите стоки или услуги на стойност, която отразява възнаграждението (престацията), на което предприятието има право в замяна на прехвърлянето.

За разлика от СС 18, съдържащ различни правила за признаването на приходите в зависимост от това, дали договорът е за продажба на стоки или услуги, МСФО 15 налага единен 5-етапен модел за признаването на приходите, който е приложим за всички договори в обхвата на стандарта, независимо дали се касае за стоки или услуги (Брезоева, 2018).

2. Продажби на стоки (продукция) и услуги

Приходи от продажба на стоки и продукция трябва да бъдат признани, ако са изпълнени условията, упоменати по-долу:

- предприятието е прехвърлило съществените рискове и ползи от собствеността на купувача;
- предприятието не запазва нито продължаващо управленско участие (близко до това обикновено свързано със собственост), нито ефективен контрол върху продадените стоки и продукция;
- стойността на приходите, които следва да бъдат признати, може да бъдат надеждно оценени;
- съществува вероятност, че предприятието ще получи стопански изгоди от сделката;

- направените разходи или разходите, които ще бъдат направени във връзка със сделката, могат да бъдат надеждно оценени.

Тези разбирания за условията за признаване на приходите, отразени в МСС 18, са прилагани в годините назад и е натрупан достатъчен опит по отношение на отделните условия. По прилагането на тези критерии има многогодишна практика и множество публикации и авторови мнения (КРМГ, 2004, р.123; Наун, 1989, р. 144).

Продажбите от клиентски договори трябва да бъдат признати, ако предприятието изпълнява задължението си за изпълнение чрез доставка на стоки или услуги. Прехвърлянето на контрол върху стоки или услуги към клиента (контролен подход) е решаващо за момента във времето, в който продажбите се признават. Размерът на продажбите се определя от сумата на насрещната престация, която може да се очаква от клиента, в замяна на прехвърлянето на стоките или услугите.

Ако при изследването на обстоятелствата, свързани с реализирането на приходите, бъде установено, че предприятието все още запазва рисковете и изгодите от собствеността, сделката не може да бъде третирана като генерираща приходи. Понятието „приходи“ обикновено се свързва с понятието „продажба“ („доставка“). С признаването на приход възниква обикновено и вземане от купувача при спазване на принципа „начисляване“ (с изключение на касовите продажби).

Като определя ясно критериите за признаване на приходи за три категории продажби – продажба на стоки, предоставяне на услуги и използване на активите на предприятието от трети лица – СС 18 указва, че тези критерии следва да бъдат прилагани за всяка сделка. Критериите за признаване трябва да бъдат прилагани и към отделно идентифицируемите компоненти на една сделка при спазване на „принципа на предимство на съдържанието пред формата“. Идеята за разпределянето на приходите към идентифицируемите елементи на една сделка не е нова (Ellrott и др., 1986, s. 292). Аналогично, критериите за признаване следва да се прилагат спрямо две или повече отделни сделки заедно, когато те са свързани по такъв начин, че търговският ефект няма как да бъде определен, без да се разгледа поредицата от сделки като цяло. Например, компания „Х“ продава моторен кораб на компанията „У“ и по-късно сключва отделен договор с компанията „У“ за обратно изкупуване на същия кораб от нея. В този случай двете сделки трябва да бъдат разгледани заедно, за да се потвърди дали следва да се признае приход или не (Ellrott и др., 1986, р. 293).

Приходи следва да се признават, когато предприятието е вероятно да получи бъдещи икономически изгоди и тяхната стойност може да бъде надеждно оценена. На база на тези фундаментални принципи за признаване на приходи СС 18 определя критерии за признаване на приходи от три вида сделки – продажба на стоки, предоставяне на услуги и използване от трети страни на активи на предприятието. При първите две категории сделки

стандартът предписва и някои допълнителни критерии за признаването на приходите. В случай че приходите са вследствие на използване от трети лица на активи на предприятието, стандартът не предписва изрично допълнителни критерии, но предоставя насоки за признаване на приходи от тези източници. „Това може до известна степен да бъде тълкувано като допълнителен критерий за признаване на приходи от тези източници“ (Ellrott и др., 1986, р. 293). В СС 18 някои от критериите противоречат на принципа „начисляване“ (СС 18, 2021, Приложение, т. Г. 4).

3. Задължения за изпълнение, изпълнени в определен момент от времето

Трябва да се вземе под внимание концепцията за наличие на контрол, за да се определи кога задължението е изпълнено чрез прехвърляне на контрола върху стоката или услугата на клиента. Освен това се използват пет показателя, сочещи, че клиентът разполага с управленски възможности спрямо определен актив и на това основание се възползва от ползите, свързани с него. Това е по-скоро списък с показатели, а не с критерии. Ако задължението за изпълнение не е удовлетворено с течение на времето, предприятието удовлетворява задължението към определена дата. За да се определи моментът, в който даден клиент получава контрол върху обещания актив и предприятието е удовлетворило поетите задължения, се вземат предвид изискванията относно контрола. Следва да се има предвид, че, независимо че не са изчерпателно посочени и изрично структурирани, същите показатели се прилагат и в СС 18 и по тяхното прилагане има натрупан многогодишен опит. От друга страна, считаме, че би било погрешно да се твърди, че това са единствено и само счетоводни критерии. По тази причина те не могат да бъдат откъснати и независими от правните елементи на собствеността. Не всички показатели трябва да бъдат изпълнени, за да може предприятието да заключи, че контролът е прехвърлен и приходите са реализирани. Ръководството на предприятието трябва да използва професионална преценка на основата на производствено-стопанския си опит и възприетия бизнес модел, за да определи дали факторите в цялост (но не и в съвкупност) доказват, че клиентът е получил контрол. Преценката трябва да бъде фокусирана преимуществено върху перспективата на конкретен клиент. Предприятието взема предвид показателите за прехвърлянето на контрола, които включват, но не се ограничават до следното:

- **Предприятието има съществуващо право на плащане за актива** – ако клиентът е задължен да извърши плащане за актива, логично е да се предположи, че му е предоставена в замяна фактическата власт и правото да определя начина на експлоатация и да получава всички доходи и други ползи. Основен критерий за признаването на приходи от продажби е

вероятността да се получат сумите от продажбите. Това условие съществува и в СС 18 и в МСФО 15 и е изискуемо и независимо от прилагането на принципа на начисляването. Преди дадено предприятие да приложи стандарта за приходите, едно от условията, на които трябва да отговорят договорите, е вероятността за събиране на възнагражденията, свързани с тях.

Пример 2. Признаване на приходи в зависимост от събираемостта

Клиент, с когото предприятието има дългосрочни стопански, контакти закупува стока на разсрочено плащане (изплащане). Приходът от сделката следва да се признае, тъй като предприятието разполага с информация за този клиент, че е в добро финансово състояние и плащането вероятно ще бъде получено от него. МСФО определя вероятното като „по-вероятно, отколкото не“, което е по-вече от 50 на сто. Вероятността се определя в US GAAP като „вероятно да се случи“, което обикновено се счита за праг от 75 – 80 на сто. Следователно очакваме прилагането на оценката за събираемост да бъде подобна, съгласно МСФО 15 и ASC 606, с изключение на ограничените ситуации, повлияни от разликите в определението за „вероятно“, както е обсъдено по-горе (PWC, 2017, стр. 11086). Accounting Standards Codification 606 Revenue from Contracts with Customers (ASC 606) съдържа повече насоки за отчитане на невъзстановимо възнаграждение, ако по договора не може да се оцени събираемостта. Въпреки това IASB (International Accounting Standards Board) включи в основата си за заключения насоки, подобни на насоките за прилагане в ASC 606. За съществуващите различия FASB (Financial Accounting Standards Board) издаде специален документ, в който те са описани и разисквани (FASB.3, 2020).

Приход не следва да се признава например дотогава, докогато са налице международни ограничения за капиталов трансфер от купувача и той не може да ги осъществи. Следва да се вземе под внимание съмнителната платежоспособност на купувача при оценка на подлежащите за получаване престации. Ако стане известно влошаване на платежоспособността на клиента след признаването на прихода, следва да се коригира не приходът, а вземането от клиента. Ако обаче предприятието очаква, в началото на договора на базата на оценката на фактите и обстоятелствата и на приблизителна оценка, че няма да е в състояние да събере от клиента пълния размер на възнаграждението, и че очаква да приеме по-малък размер на възнаграждение следва да начисли приходи след като коригира номиналната им стойност според очакванията – това е подходът на МСФО 15 (МСФО 15, 2021, §§15.47 и 52(б)).

- **Клиентът има законното право на собственост върху актива** – правото на собственост е възможността да се определя начинът на експлоатация и извличане на ползите от вещта, както и за придобиване на доходите от нея. Собственикът решава дали и как ще упражнява своите права. Той

може да е предоставил на други лица част от правата си. Правото на собственост е абсолютно, защото собственикът има правото и да изисква от други лица да се въздържат от действия по отношение на вещта и има правото да получи ползите от нея. Прехвърлянето на правото на собственост върху актив обичайно се обвързва с прехвърляне на контрола върху него. Ако предприятието запазва право на собственост само като защита срещу неплащане от клиента, това не е пречка, клиентът да получи контрол върху актива.

Както вече беше споменато понятието „приходи“ обикновено се свързва с понятието „продажба“ („доставка“), като в данъчните закони и литературата това понятие се използва най-вече в смисъл на „предаване“. Търговският смисъл на понятието „доставка“ (продажба) е свързан с разбирането за „съвкупността от процеси“, които са необходими, за да се осъществи доставката. Доставка е осъществена, когато активът се намира в стопанската власт на купувача. Под доставка се разбира загубването на властта на продавача за разпореждане с вещта или предаване (ЗЗД, 2021, чл. 187). С признаването на приход възниква обикновено и вземане от купувача при спазване на принципа на начисляване (с изключение на касовите продажби). Вътрешнофирмените вземания, възникнали между различни структурни звена на предприятието, не са свързани с реализирането на приходи и следва да се представят на нетна основа във финансовия отчет на предприятието (Генов, С., 2009, стр. 5).

Вземанията със срок, по-дълъг от обичайния за даден бранш при липса на уговорен заем, се представят като вземания от продажби и обичайно са свързани с признаване на приходи от продажби. По този начин се третират и продажбите с отложено плащане – те също са вземания от клиенти и приходи. Моментът на реализация (признаване на приходи) е свързан с момента, в който процесът на продажбата е завършен и ефектите от продажбата са налице и с това вземанията от продажби са възникнали според правилата на гражданското и търговското право. Страна, която има юридическо право, обикновено е страната, която може да ръководи използването и да получава ползите от даден актив. Притежаването на юридическо право отразява способността да се продаде актив, да се замени за друга стока или услуга или да се използва за уреждане на дълг и др., което показва, че притежателят има контрол. Предприятието може да запази защитно право, обичайно за да си осигури плащане. Юридическата собственост, запазена единствено за защита от неплащане, не означава, че клиентът не е получил контрол. В тези ситуации трябва да се вземе предвид наличието и на останалите показатели за прехвърляне на контрол.

Така например наличието на талон на лек автомобил (свидетелство за регистрация), който служи на продавача за обезпечаване на получаването на цената за продажбата и възпрепятства регистрацията, не е основание за непризнаване на прихода (финансовият резултат). Сделката конкретизира юридическата собственост върху лекия автомобил, при което стопанските

рискове и изгоди, получени вследствие на договора за продажба или по-късно, с предаването на автомобила, са преминали в купувача.

За признаването на приходи от продажби на стоки и услуги е необходимо наличието на договор (идентифициране на сделката) (МСФО 15, 2018, § 9; СС 18, 2021, т. 4). „Ако договорът с клиент не отговаря на всички критерии от МСФО 15.9, но компанията получава възнаграждение от този клиент, следва да отчете полученото възнаграждение като приход от продажби само ако компанията вече е изпълнила изцяло задължението си за изпълнение и е получила цялото (или почти цялото) възнаграждение или когато договорното правоотношение е приключило“ (Knobloch, 2015).

Според Закона за задълженията и договорите (ЗЗД), чл. 183, „С договора за продажба продавачът се задължава да прехвърли на купувача собствеността на една вещь или друго право срещу цена, която купувачът се задължава да му заплати.“ Това задължително изискване не следва да попречи на класифицирането и признаването на приходите до момента на получаването на покупната цена. За реализиране на приходи и печалби от продажбата на стоки (продукция) се изисква наличието на договор за продажба. В зависимост от вида на обекта на продажбата договорът за продажба следва да бъде сключен в съответната форма за действителност. В американските счетоводни стандарти е предвидено съобразяването с изискването за форма на договора съобразно юрисдикцията на прилагане. „Някои договорености могат да изискват писмен договор за спазване на закони или наредби в определена юрисдикция и тези изисквания трябва да се предвидят, за да се определи даден договор. Договарянето трябва да бъде юридически издържано, за да бъде в обхвата на модела в стандарта“ (ЕУ, 2020.1, р. 33).

Според Узунов „Поначало търговските сделки са уредени като неформални – чл. 293, ал. 1 от ТЗ, а изключенията са установени само в случаите, предвидени в закон. При такива изключения, установени в закон, обикновено се касае за императивни норми, определящи изискване за форма – напр. форма за действителност за застрахователен договор – чл. 184, ал. 1 КЗ“ (Узунов, 2014). Съгласно ЗЗД „Нищожни са договорите, които имат невъзможен предмет, договорите, при които липсва съгласие, предписана от закона форма, основание, както и привидните договори“ (ЗЗД, 2021, чл. 26). В чл. 293, ал. 1 от ТЗ е записано: „За действителността на търговската сделка е необходима писмена или друга форма само в случаите, предвидени в закон (ТЗ, 2021, чл. 293). Обикновената писмена форма е въведена на редица места в действащото законодателство като условие за действителността ѝ, с изключение на разпоредбата на чл. 293, ал. 3 от ТЗ. За да бъде сключен договорът за продажба във всички останали случаи, е достатъчно постигането на съгласие между страните, което може да бъде и устно. Писмената форма е препоръчителна с оглед на евентуален правен спор между страните и за да могат да се докажат определени факти. Гражданският процесуален кодекс

(ГПК) указва кога, като доказателства се допускат само писмените документи, и ограничението на ГПК за договорите на стойност над 5000 лв. да се установяват с писмени доказателства. В законодателството е въведено изискването за спазване на определена квалифицирана писмена форма като условие за действителност – писмена форма с нотариална заверка на подписа, писмена форма с нотариална заверка на датата, форма на нотариален акт и др. Специална форма се изисква, например при продажба на недвижим имот или вещно право върху недвижим имот, продажба на регистрирани автомобили, ремаркета, колесни трактори и мотоциклети с обем над 350 куб. см, продажба на кораб, продажба на въздухоплавателно средство и др. В Търговския закон (ТЗ) са предвидени и някои допълнителни задължения за продавача, които не са присъщи за продавача в гражданскоправния договор за продажба. Преди всичко ТЗ задължава продавача да издаде фактура и други документи за продадената стока. Издаването на фактура се обуславя от искането на купувача, а евентуалното издаване на други документи, съпътстващи стоката, като например гаранционна карта, сертификат за произход или качество, инструкция за експлоатация и т.н., е в зависимост от волята на страните по договора. Допълнително задължение на продавача е да осигури сервиз на стоката според обичайната търговска практика. Това е за вещи, които се нуждаят от техническо поддържане (телевизори, перални, компютри, автомобили, и др.). Разпоредбата на чл. 322 от ТЗ е диспозитивна и страните могат да не включват клауза за гаранция и техническо поддържане в договора и да липсва такова задължение за изпълнение.

Договорът за продажба има за последица преминаването на собствеността върху определена вещь или на съответното право в правната сфера на купувача. От друга страна, самото сключване на договор за продажба все още само по себе си не означава, че е достигнат моментът, в който следва да се признават приходи. Това важи също и в случай, когато продавачът е извършил подготвителните действия за изпълнение на договора за продажба и когато е готов да експедира (изпрати, да предостави стоките за вдигане) получаване или при поискване. Обстоятелството, че продавачът е получил аванси и предварителни плащания не означава, че могат да се признаят приходи от продажби на това основание.

Признаването на приходи следва да се предприеме най-рано тогава, когато продавачът е изпълнил от своя страна изцяло поетите ангажименти, свързани с доставката, и е прехвърлил на купувача собствеността върху активите. Реализирането на приходи и печалби от продавача може да бъде признато на основата на юридическото изпълнение на договора за продажба, дори и тогава, когато стоката не е напуснала стопанската сфера на продавача. За признаването на приходи невинаги е изискуемо, продавачът да е предал стоката. Това не е пречка за признаването на приходи освен ако продавачът запазва правото на собственост. По различен начин следва да се подходи, ако моментът на признаването на приходите е обвързан и с други

условия – този момент, в който продавачът е направил всичко изискуемо за изпълнението на договора. Например при задължение за получаване на вещта продавачът е извършил всичко за изпълнение на задължението, на датата, когато стоката е поставена в готовност за получаване и ако е договорено, купувачът е бил информиран за тази готовност. Признаването на приходите от продажба на една вещь по правило е възможно едва към момента, когато е прехвърлена поне стопанската собственост върху нея от продавача на купувача.

Признаването на приходите не е ограничено, ако вземането не е предварително договорено, но може да бъде оценено (да се заведе на база оценка). Ако липсват сигурните отправни точки за една приблизителна оценка, признаване на приходи е възможно в този период, в който вземането е надеждно определимо като стойност или при получаването на частично плащане дотолкова, доколкото то показва окончателната стойност на прихода, а не представлява аванс.

Пример 2.1. Определяне на момента, към който се признават приходи

„А“ АД е извършило продажби, които следва да се оценят от гл. т. на момента на възникването на приходи:

1. Клиент закупува стоки на 30.12.2020 г., като фактурата му е издадена на същата дата. По желание на клиента стоката ще бъде натоварена от него на 05.01.2021 г. Стоката е отделена и готова за вдигане от клиента на 30.12.2020 г. Приходът от продажби следва да се признае към 30.12.2020 г., тъй като стоката е в склада и липсват индикации за това, че договорът няма да бъде изпълнен.

2. В идентичен на посочения по-горе случай клиентът поръчва стока за закупуване на 30.12.2020 г. и тя ще бъде получена на 05.01.2020 г. Стоката следва да бъде доставена в предприятието от трето лице, като все още нейната доставна цена до 31.12.2020 г. е неизвестна. Доколкото стоката все още не е налична в склада на продавача, а също не са ясни доставните разходи по тази причина не може да се признае приход от продажби към 31.12.2020 г.

Очевидно времето за реализиране на финансов резултат и прехода на риска (ценовия риск) е от съществено значение и за договора за покупка с право на връщане, при условие че купувачът до определена дата не върне стоката или е изтекъл срокът за връщане (PWC, 2017, р. 11049). Ако стоката се развали, счупи или бъде открадната при купувача и в двата случая възниква правото на продавача върху продажната цена.

Продажба с правото на връщане може да бъде всяка от следните комбинации:

1. Пълно или частично възстановяване на всички платени възнаграждения;

2. Кредит, който може да се приложи срещу следващите суми;
3. Друг продукт в замяна (Wiley, 2019, p. 509).

Различни правни последици възникват обаче в зависимост от това, дали споразумението за покупка е обвързано с уговорката за препродажба или е договорено под условие за връщане. Ако в този случай стоките са унищожени или откраднати при купувача без негова вина и в двата случая продажбата попада под това отлагателно условие – условие за по-нататъшна продажба – продавачът няма право на продажната цена. При изпълнено условие продавачът има право на продажната цена. За признаване на приход с отлагателно условие, доколкото стоките все още могат да бъдат върнати, следва да се отложи признаването му. Признаване на приход при съществуващо условие (условни продажби) не следва да бъде признат, доколкото стоките все още могат да бъдат върнати. Според някои автори признаване на приходи е възможно дотолкова, доколкото купувачът упражнява неограничено правото на разпореждане и носи рисковете и изгодите от стоката (Buchholz, 2001, p. 161). Други автори приемат създаването на провизия по отношение на възможното задължение за приемане на върнатата стока (Buchholz, 2001, p. 161). Не се счита за оправдано мнението, че признаването на приходи в този случай може да се базира на една статистически определена квота за връщане, при което да бъде признато вземането, включително като се образува коректив на вземането (или провизия) или пък се създаде неутрализиращо записване в дебит на сметка Стоки и сметка Печалби загуби от текущата година срещу кредит на с/ка Клиенти – за вземането от продажби.

Например универсален магазин има политика да предлага възстановяване на средствата, в случай че клиентът не е доволен. Тъй като предприятието запазва само несъществена част от риска на собствеността, се признават приходи от продажба на стоки. Поради факта, че политиката за възстановяване на средствата на предприятието е публично обявена и по този начин би било обосновано очакване от страна на клиентите, че магазинът ще спазва тази политика, се признава провизия за най-добрата приблизителна счетоводна оценка за разходите по възстановяване на средствата. Подходът по МСС 18 (СС 18) е да се отчете приходът в размер на номиналната стойност на вземането (или на получената при продажбата сума и да се създаде провизия, отразяваща едно бъдещо несигурно събитие – възстановяване на сумата при връщане на стоката) (Генов, С., 2009, стр. 12).

Съгл. МСФО 15 са налице различни подходи. Когато продуктите се продават с право на връщане (или услугите са с право на възстановяване на платените суми), предприятието признава приходите в размер на сумата, която предприятието приема за реализирана. Приходите се признават за продукти или услуги, които предприятието очаква да не бъдат върнати. Предприятието трябва да начисли задължение за възстановяване в размер на продажната стойност – сумата, която предприятието очаква да възстанови

на клиентите, и актив – правото да си получи обратно продуктите от клиентите при уреждане на задължението си за възстановяване на суми. Активът за правото на връщане първоначално се измерва с балансовата стойност на стоките по време на продажбата, намалена с всички очаквани разходи по възстановяване на стоките и всяко очаквано намаляване на тяхната стойност. Активът за връщане се представя отделно от задължението за възстановяване (IASB, 2014, Пример 22; МСФО 15, 2018, Приложение Б 21, Б 23, Б 25).

При продажба на стоки с клауза за одобрение, когато купувачът е договорил право за връщане, докато съществува възможност купувачът да върне стоките или докогато доставката не бъде официално приета от купувача или стоките не бъдат доставени съгласно условията на договора и времето за отхвърлянето им не изтече, приход не следва да се признава.

В случай на „продажби с авансово заплащане на части“, при които стоките се доставят единствено когато купувачът извърши окончателно плащане от поредица вноски, приход обичайно не се признава до получаване от предприятието на последното и окончателно плащане. При получаване на окончателната вноска стоките се доставят на купувача и приходът се признава. В стопанската практика често на база на съществуващия опит се признава приход, когато значителна част от вноските са получени от купувача и стоките са на склад, идентифицирани и готови да му бъдат доставени, ако може разумно да се предположи, че повечето такива продажби се реализират. Ако предприятието запази само несъществена част от риска на собствеността върху стоката, сделката се разглежда като продажба и се признава приход.

Когато се продават стоки по поръчка с право на избор, за признаване на печалба се изисква потвърждение на това, че стоката е избрана. Ако по практични съображения доставката не е осъществена в рамките на годината до датата на финансовия отчет и продавачът е сигурен, че стоката ще бъде приета и заплатена и че рисковете са преминали върху купувача, признаването на приход се счита за допустимо. От друга страна обаче, ако купувачът не е придобил собствеността, не може да се твърди със сигурност, че предприятието е в състояние да признае приходи и няма разумно основание да се твърди, че не следва да се приложат общоприетите принципи.

При продажба с изпитателен срок, докогато купувачът договорно не е одобрил и доколкото срокът на одобрение не е изтекъл, приход от продажбата и печалба не е реализирана. Ако продажбата е с избор признаването на приход, е недопустимо, докато купувачът не е осъществил избора измежду предоставените му стоки. Напр. продадени са стоки с клауза за одобрение, където купувачът е договорил ограничено право за връщане. Тъй като съществува възможност, купувачът да върне стоките, приход не се признава, докато доставката не бъде официално приета от купувача или стоките бъдат

доставени съгласно условията на договора или времето за отхвърлянето им, регламентирано в договора, изтече.

При продажба с клауза за обратно изкупуване (опция за обратно изкупуване) на продавача, признаване на приход е допустимо, но следва да се проследят индивидуалните особености на договора. Признаване на приходи обаче е недопустимо тогава, когато фактически е налице задължение за обратно изкупуване, както и когато упражняването на опцията е общоприето и е много вероятно (PWC, 2017, р. 11056). Според чл. 209 от ЗЗД: „Продажбата с уговорка за изкупуване е недействителна.“ За търговците съгласно чл. 333 от ТЗ: „продажбата с уговорка за изкупуване трябва да бъде в писмена форма и да определя срока, в който правото на изкупуване може да бъде упражнено. След изтичането на срока правото на изкупуване се погасява.“

Още едно важно условие за признаване на приходи от продажба на стоки е надеждността на оценката на разходите, свързани с продажбата на стоките. Следователно, ако разходите, например такива, свързани с гаранции или други разходи след експедицията, не могат да бъдат надеждно измерени (оценени), то приходите от продажба на такива стоки също не трябва да бъдат признати. Това правило се базира на принципа „съпоставимост между приходите и разходите“.

• **Предприятието е прехвърлило физическото владение върху актива** – владението на актива е индикация, че клиентът разполага със способността да определя използването и да получава изгодите от неговата експлоатация. Това предполага и фактическата власт на клиента да ограничи достъпа на други предприятия до тези ползи. Физическо владение може и да не е достатъчно, за да осигури контрола върху даден актив. В договори, съдържащи споразумения за обратно изкупуване и договори за консигнация, клиентът може да владее физически актива, но контролът все още да не е прехвърлен на клиента. И обратно, в някои договорености за фактуриране и задържане предприятието може да запази физическото владение върху актив, който се контролира от клиента или е негова собственост. Физическото притежание на актив обикновено дава на притежателя възможността да ръководи използването и да получава изгодите от притежанието и може да е индикация за това, коя страна контролира актива. Договореностите от всяко споразумение трябва внимателно да се анализират, за да се определи дали физическото притежание се идентифицира с прехвърлянето на контрол. Споразумение за обратно изкупуване е договор, по който предприятието продава актив и обещава или има опцията (в същия договор или в отделен договор) да изкупи обратно актива (МСФО 15, 2018, Приложение Б64).

Обикновено се прилагат следните споразумения за обратно изкупуване:

- задължение на предприятието да изкупи обратно актива (форуърд);
- право на предприятието да изкупи обратно актива (кол опция); както

и

- задължение на предприятието да изкупи обратно актива по искане от страна на клиента (МСФО 15, 2018, Приложение Б65).

Когато предприятието доставя стока (продукция) на друго предприятие, за да бъде продадена на крайни клиенти, следва да се прецени дали другото предприятие е получило контрол към датата на получаването. Предприятията често доставят стоки/продукция на консигнация на други страни. Консигнационната продажба е тази, при която е настъпила физическа доставка на стока до контрагент. От получателя не се изисква да плати, докато продуктът не бъде продаден на краен клиент. При такива договорености продавачът (или изпращачът) запазва правото на собственост върху стоката, а контрагентът (или получателят) действа като агент по продажбите. Подробни разпоредби за третирането на стоките при изпращача и получателя се съдържат в ASC 606 (FASB, 2016, 606-10-55-79).

Получателят реализира приход от комисиона върху продадени продукти и периодично превежда сумите от продажбите на изпращача, намалени с договорената комисиона. Освен това изпратени продукти, които не са продадени на краен клиент, обикновено могат да бъдат върнати на изпращача. Предприятията, които сключват договор за консигнация, трябва да определят естеството на задължението за изпълнение (т.е. дали задължението е да прехвърли стоката на получателя или тя да се прехвърли до крайния клиент). Тази преценка трябва да се основава на преминаването на контрола върху продукта към получателя. Обикновено изпращачът няма да се откаже от контрола върху изпратената стока, докато тя се продаде на крайния клиент или до изтичането на определен период. Получателите обикновено нямат задължение да плащат за продукта освен да заплатят договорената част от продажната цена, след като получателят продаде продукта на трета страна. В резултат на това приходите обикновено не се признават за консигнационни договори при изпращане на получателя, тъй като контролът не е прехвърлен (изпълнението на задължението за доставка на стоки до крайния клиент все още не е факт). Стоката е на консигнация, ако другата страна не е получила контрол върху нея и не следва да се признават приходи при доставката. Признаци, че дадено споразумение е договор за консигнация, включват, но не се ограничават до следните условия:

- стоката се контролира от предприятието до настъпването на определено събитие - продажбата на продукта на клиент на търговеца или изтичане на определен срок;

- предприятието е в състояние да изиска връщането на стоката или да я прехвърли на друг търговец;

- търговецът няма безусловно задължение да плати за стоката (МСФО 15, 2018, Б77, Б78).

Идентифицирането на такива договорености често изисква внимателен анализ на фактите и обстоятелствата по сделката, както и разбирането за правата и задълженията на страните и обичайните бизнес практики на

продавача. Това би било полезно с оглед разбирането на приходите и печалбите и прогнозите за бъдещите приходи и финансови резултати, въпреки че не се изисква от МСФО 15 и МСС 2 Материални запаси (СС 18, СС 2 Отчитане на стоково-материалните запаси), предприятията да оповестяват отделно сумата на изпратените от тях материални запаси за продажба към края на отчетния период. От гледна точка на Закона за данъка върху добавената стойност (ЗДДС) фактическото предаване на стоката, обект на комисионния договор, от доверителя, извършвана от лице, действащо от свое име и за чужда сметка, се счита за доставка на стока (ЗДДС, 2021, чл. 6, ал. 2, т. 4 и чл. 127). В търговско-правната уредба продажбата на консигнация няма своя собствена регламентация. Тя е в Търговския закон при регламентиране на комисионния договор по реда на чл. 348. От началото на 2017 година съгласно ЗДДС при доставка, извършена от лице, действащо от свое име, но за чужда сметка, са налице само две доставки. Възникналите при продажбата на стоки на консигнация доставки са:

- доставка между комисионера/довереника и третото лице, за която датата на възникване на данъчното събитие и данъчната основа на доставката се определят по общите правила на този закон. Данъчното събитие и изискуемостта на данъка възникват на датата, на която правото на собственост върху стоката се прехвърля на третото лице;

- доставка на стоката или услугата, предмет на доставката, описана по горе, между комитента и комисионера, когато комисионерът действа за сметка на комитента във връзка с продажбата, е датата на възникване на данъчното събитие за тази доставка и се определя по общите правила на закона, но не може да бъде по-късна от датата на възникване на данъчното събитие, а данъчната основа на доставката е данъчната основа на доставката, намалена с възнаграждението на комисионера/довереника.

• **Клиентът носи значителните рискове и ползи от собствеността върху актива**

Моментът във времето, когато предприятието е прехвърлило в значителна степен рисковете и изгодите от собствеността върху продаваните вещи към купувача, е особено важен за признаването на приходите от продажби. Ако при изследването на обстоятелствата по прехвърлянето на рисковете и ползите от собствеността бъде установено, че предприятието все още е запазило в значителна степен рисковете и ползите от собствеността, сделката не може да бъде разглеждана като генерираща приходи (Wiley, 2011, стр. 199). В периода от сключването на договора до предаването на вещта рискът от случайното погиване на индивидуално определената вещь се носи от новия собственик – купувачът. Ако вещьта е родово определена, рискът преминава върху купувача от момента, в който тя бъде индивидуализирана или предадена. Съгласно гражданското законодателство собствеността преминава върху купувача с предаване (обикновено с

получаването непосредствено на собствеността) на продадената вещ – опасността от случайно погиване и развала на продадената вещ преминава върху купувача (счупване, развала, кражба и др.). Важи правилото „вещта погива за собственика“. От прехвърлянето произтича както прехвърлянето на ползите, така и на рисковете, свързани с вещта. Под „риск“ следва да се разбира опасността от плащането на цената, която независимо от погиването купувачът има задължението да заплати. По прилагането на МСС 18 има достатъчна практика, развила се в годините на прилагане, и по никакъв начин не може да се твърди, че МСФО 15 е въвел този критерий. Напротив, не съществува единомислие по въпроса за значението на преминаването на риска от погиване и на ценовата опасност. Според Worner преминаването на риска от погиване е с решаващо значението за признаването на приходи от продажби (Adler и др., 1971, р. 494). Според други автори признаване на реализация е неосъществимо дотогава, докогато опасността от погиване не е преминала. Според същите автори едно вземане по правило следва да бъде признато, когато продавачът е изпълнил всичко необходимо за изпълнението на договора и опасността от случайно погиване или повреда е преминала върху купувача (Coenenberg & von Wysocki, 1983, s. 401). Според трета група автори преминаването на риска е само един помощен критерий и той е решаващ само в случаите, когато рискът от погиването е съществено голям (Nachenberg, Ulmer, 1989, р. 42).

Със сключването на договора за продажба за продавача възниква задължението да предаде вещта на купувача в състоянието, в което се е намирала по време на продажбата. Купувачът е длъжен да получи вещта и да плати цената едновременно с предаването на вещта или в срока, уговорен от страните. След като приеме вещта, купувачът трябва да я прегледа и да уведоми продавача за недостатъците. Ако те съществено намаляват нейната стойност или способността за обикновената или предвидената в договора употреба, купувачът има право на намаление на цената. Купувачът може да поиска отстраняване на недостатъците за сметка на продавача или да върне вещта и да поиска обратно платената цена и направените във връзка с покупката разноси. Ако вещта е родово определена, купувачът може да иска да му бъде предадена такава без недостатъци, както и да получи обезщетение за понесени вреди. Прехвърлянето към клиента на значителните рискове и ползи от собствеността върху актива може да показва, че той е получил възможността да ръководи използването и да получава всички останали ползи от актива. При оценката на рисковете и ползите от собствеността върху актива предприятието изключва тези рискове, които пораждат допълнително задължение за изпълнение, свързано с прехвърлянето на актива. Например предприятието може да е прехвърлило контрола върху актива на клиента, но все още да не е удовлетворило допълнителното задължение за изпълнение, свързано с предоставянето на услуги по поддръжката на пре-

хвърления актив. Задържаните рискове могат да доведат до отделни задължения за изпълнение и да налагат разпределянето на част от цената на сделката към това допълнително задължение.

При задължение на продавача да превози стоките със собствен транспорт до купувача, се приема, че реализацията е осъществена в момента на започването на транспорта дотолкова, доколкото съществува застраховка на транспортираните стоки. Към този момент се счита, че продавачът е изпълнил всичко, което е поел договорно като задължения. Но в този случай остава още завършването на транспорта и предаването на стоката, рисковете и ползите (стопанската собственост) и поради това някои автори приемат, че начисляването на приходи е възможно едва след предаването/приемането.

При задължение на продавача да превози стоките чрез нает превозвач до купувача, с предаването на стоките на превозвача, както и с издаването на фактура, се счита, че е реализиран приход, независимо от това, че продавачът е изпълнил всичко договорено само след предаването на стоката.

При продажба чрез изпращане реализация следва да бъде призната след като стоката бъде предадена от продавача на спедитора, превозвача. Към този момент продавачът наистина е изпълнил всичко, което по договора за продажба е задължен, дори и да не е получил продажната цена. Към този момент рисковете, ползите и собствеността са преминали върху купувача. Ако продавачът закупува и едновременно продава стоките и те директно отиват при купувача, реализация се признава в същия този момент.

Приходи от продажби все още не следва да се признаят в момента на изпращането на непоръчани стоки.

В случаите на недостатъци продавачът при разумно третиране на доставката трябва да приеме намаление на приходите от продажби на основата на намалението в цената. Но ако приход вече е бил признат върху вземането, следва да се начисли обезценка.

Когато две предприятия сключват договор за покупко-продажба на стоки, те свободно могат да договарят специфичните условия на договора. Тези условия включват цена, количество и характеристика на стоките и др. Договорът може да съдържа също и термин, познат като „Incoterms“. Международният търговски термин избран от страните по сделката, определя коя от страните заплаща разходите за всяка една част от транспорта, който е отговорен за товарене и разтоварване на стоките и който носи риска от случайно погиване във всеки един момент по време на международната доставка, като дават и възможното третиране на момента, в който може да се признае приход от продажби – моментът на преминаване на риска от случайно погиване. Прилагат се следните правила:

- правила за всеки вид транспорт – EXW (Франко завода), FCA (Франко превозвач), CPT (Превоз, платен до), CIP (Превоз и застраховка, платени

до), DAP (Доставено на уговорено място), DPU (Доставено на уговорено място, разтоварено), DDP (Доставено, мито платено);

- правила за превоз по море и вътрешните водни пътища – FAS (Франко протежение на кораба), FOB (Свободно на борда), CFR (Стойност и навло), CIF (Стойност, застраховка и навло) (Incoterms, 2020).

Не е пречка да се признае приход от продажби, ако до датата на финансовия отчет все още не е издадена фактура за доставката. Същото важи и ако е издадена фактура преди 31.12. на съответната година, но вземането е с падеж след 31.12.

Обстоятелството, че продавачът следва да изпълни и други услуги в рамките на договора за продажба, още не се противопоставя на реализирането на приходи тогава, когато се касае за несъществени услуги, като например дребни като стойност монтажни разходи. Признаване на приходи и печалба не може да се приеме, ако доставените съоръжения следва да се инсталират и все още съществуват рискове по отношение на тяхната експлоатационна годност.

- **Клиентът е приел актива** – приемането на актива от клиента може да показва, че той притежава способността да определя начина на експлоатация и да получава ползите от нея. Приемането на вещта от клиента, което е една формалност, не влияе на извода дали контролът е прехвърлен. Предаването на вещта не е условие за сключването на договора, а е последица от продажбата. Клауза за приемане, която се прилага за стоките, отговарящи на определени условия и спецификации, може да направи допустимо реализирането на приходи, след като предприятието докаже, че тези условия са налице преди изпращането на стоката. Клауза за приемане, която се отнася до субективни спецификации, е малко вероятно да се третира като формалност, тъй като предприятието не може да гарантира, че спецификациите са били налице преди изпращането. Клаузата за приемане не следва да се приеме за формалност и ако изпращаният продукт е уникален, тъй като няма аналог, с който да бъде сравняван.

Клиентът няма контрол върху продукти, получени за пробен период, докато не извърши приемане и ако той няма задължение да ги заплати. Счетоводните записвания в този случай ще се различават от тези при отразяване на продадени стоки с право на връщане. Различно третиране ще бъде изискуемо, в случай че продавачът напълно или в голяма част е изпълнил уговореното по договора за продажба и купувачът е трябвало да вземе продадената стока. В този случай, ако рискът от неприемане се прецени, че е несъществен, ще се признае приход. Понятието „приемане“ се употребява в гражданското право и се третира като задължението на продавача да предаде, а купувачът да приеме закупената вещ. Понятието приемане се свързва с акта на действителното поемане (предаване) и съответните правни действия, свързани с това. Ако купувачът е задължен да встъпи в действително владение на стоката, приемането се покрива с придобиване на правото на

собственост. В случай че е осъществено предаването на закупената вещь и ако купувачът я е вече приел, не може рискът от погиване повече да възникне за продавача. В случай на забавяне на приемането/предаването на купувача по негова вина, признаване на приходи и печалба зависи от това, дали продавачът защитава своите права от забавата или не. Третирането на случаите на неполучаване върху основата на представената концепция – признаването на приходи в специализираната литература се приема като за възможно.

Клауза за приемане осигурява защита на клиента, който може чрез изменение или анулиране на договора да принуди продавача да предприеме коригиращи действия, ако стоките или услугите не отговарят на изискванията в договора.

Като последен критерий се изисква да бъдат надеждно определими доставните (производствените) разходи на продадената вещь/услуга. По правило изследването на този критерий е на дневен ред след като всички останали критерии са изпълнени. Приходите и разходите, свързани с една и съща сделка или друго събитие, се признават едновременно – принцип на съпоставимостта на приходите и разходите.

Това едновременно признаване е в съответствие с принципа за „съпоставимост на приходите и разходите“ (не е изрично упомената от ЗСч, чл. 26). Приходът не може да се третира за реализиран, в случай че съответстващите разходи не могат да бъдат надеждно оценени към датата на сделката. При такива обстоятелства всяко получено постъпление за продажбата на стоките се отчита като задължение.

4. Договорни задължения, удовлетворявани с течение на времето

Споразумения, които съдържат задължения за изпълнение, удовлетворявани с течение на времето, не се ограничават само до доставка на услуги. Комплекс от активи или някои персонализирани и уникални услуги и активи, като например сграда, специализирана техника, може да водят до трансфер с течение на времето в зависимост от условията на структуриране и поддръждане на обещанията за изпълнение. Теорията за статичния баланс налага линейно признаване на приходите през следващите години на изпълнение, като се изхожда от стойностната характеристика на задължението във времето – прогресивно признаване на приходите. То се основава на очакваните съответстващи увеличения на разходите на основание принципа на съпоставимостта на приходите и разходите и принципа на независимост на отделните отчетни периоди. Принципът на съпоставимостта обаче не е изрично упоменат в Закона за счетоводството. Концепцията за признаване на приходи в МСФО 15 с течение на времето е построена до голяма степен на статичния балансов подход.

Приходите се признават с течение на времето, ако е изпълнен някой от следните критерии:

- клиентът едновременно получава и потребява ползите, получени в хода на изпълнение;

Използва се хипотетична оценка за това, дали друг изпълнител ще трябва да извърши повторно изпълненото до момента.

- в резултат от дейността на предприятието се създава или подобрява актив, който клиентът контролира в процеса на създаването или подобряването. Това са ситуации, в които клиентът контролира процесите на производство на продукцията или предоставяне на услуги. В някои договорености може да се изисква анализ на конкретната ситуация, за да се прецени дали клиентът контролира текущата работа или получава готов продукт. Приходите от продажба на стоки обикновено се признават при доставката. Приходите от продажба на услуги обикновено се признават до степента на завършеност и в зависимост от напредъка на тяхното изпълнение. Старанието на IASB е да бъдат обхванати отделните стопански ситуации, за да се получи еднакво и предвидимо третиране на едни и същи по вид приходи от различните предприятия. Разбира се, правилата и принципите се развиват с оглед по-точното третиране на конкретните стопански факти и операции. Отчитането на операциите с услуги и прилагането на метода „процент на завършеност“ е уредено както в МСС 18 и СС 18, така и в МСС 11 и СС 11 (СС 18, т.7.1 и т. 7.3; МСС 18, § 21-28; СС 11 т. 6.1 - 6.11; МСС 11, §22-35). Такъв е случаят с разисквания в изложението КРМСФО 15 (отменен), свързан с подхода за отчитането и третирането на приходите по договори за недвижими имоти, в случаите, в които строителството може да е свързано с предоставянето на строителни услуги или на готов строителен продукт. Според разяснението един договор за строителството на недвижими имоти попада в обхвата на МСС 11 само тогава, когато в рамките на договора купувачът е в състояние да определя основните структурни елементи и дизайна на недвижимия имот и приходите се признават на базата на степента на завършеност на проекта. Споразумението за изграждане на недвижим имот е договор за строителство, попадащ в обхвата на МСС 11, само ако приобретателят е в състояние да определи основните структурни елементи на строителния план преди започване на строителството и/или да направи промени в основните структурни елементи, когато строителството е започнало (независимо дали използва тази опция). Ако приобретателят има тази опция, се прилага МСС 11. Ако приобретателят няма тази опция, трябва да се приложи МСС 18. Ако трябва да се приложи МСС 11, доходът се признава според степента на завършеност. Това обаче важи само ако могат да се направят надеждни оценки на напредъка на строителството и бъдещите разходи. Ако купувачът не разполага с такива възможности, се прилага МСС 18 – приходите обикновено се признават при осъществяване на доставката.

Дори ако се прилага МСС 18, споразумението може да се отнася за доставка на строителни услуги, а не на стоки. Това вероятно би било така например, ако строителната компания не трябва да купува и предоставя строителните материали. Ако строителната компания трябва да предостави строителната услуга заедно със строителните материали, за да изпълни задълженията си по споразумението за доставка на недвижими имоти на купувача, споразумението е споразумение за продажба на стоки в съответствие с МСС 11. В резултат от дейността на предприятието не се създава актив с алтернативна употреба и то разполага с обвързващо право да получи плащане за извършената към съответната дата дейност (IFRIC 15, 2008).

Ако към 31.12. продавачът е осъществил доставката частично, следва да се прецени дали оставащата част има несъществено значение спрямо цялата (комплексната) доставка и ако е така, в този случай е допустимо признаването на приход. Например мебелно предприятие доставя 100 броя кухни и за един от шкафове не са доставени и монтирани няколко дръжки, които купувачът може и сам да си набави и монтира. В случай че оставащата недоставена част е от несъществено значение, частично или пълно признаване на приходи се явява допустимо. Ако обаче е предвидено, че всяка частична доставка ще бъде заплащана, тогава признаване на приходи по наше мнение е допустимо за изпълнената част. При положение че не са налице подобни договорености, частично признаване на приходи се явява допустимо само тогава, когато оставащите части от доставката за купувача нямат значение и се касае според някои автори за една „квалифицирана“ комплектност на доставката (Ellrott et al., 2006, p. 158). Условието за „квалифицирана доставка“ означава, че купувачът не може да заведе иск за неизпълнение или пък че той акцептира тази частична доставка. Първото обстоятелство (незавеждане на съдебен иск) не може да бъде преценено със сигурност от продавача. Също така и вторият критерий поражда въпроса как и кога ще му бъде известно и какви са критериите, че купувачът акцептира частично осъществената доставка. Такава преценка при продавача ще бъде възможна само тогава, когато са му известни всички съществуващи обстоятелства и при купувача. Признаването на приходи при частично изпълнени услуги е най-малкото непрактично. Някои автори приемат, че следва да се прави разграничение между „несамостоятелни частични услуги“ като част от голямото цяло (за получателя е от значение само доставката на цялото) и „самостоятелните услуги“ (с доставката на отделните части по договора те са осъществени напълно и предоставят стойност за получателя, или че получателят на частичната доставка може напълно да я експлоатира и използва).

Договор с постепенно изпълнение (договор, в рамките на който общото доставено количество се получава от обвързката на отделни частични доставки) е налице тогава, когато е договорено всяка отделна доставка да се приема и заплаща като частично изпълнение. Тогава за всяка част, която е доставена, се предприема признаване на приходите.

При продажбата на услуги важи общото правило за осъществяването на услугите като момент на признаването на приходи. Вземане и приход от предоставянето на услуги възниква тогава, когато са предоставени договорените услуги. Приема се, че при реализацията за определено време на договорени услуги, на базата на осъществяване или транспортиране на количествено измерими услуги, се признава приход за всяко отделно изпълнение (количество).

При продажба на продукцията, както и при продажба на услуги признаването на приходи е свързано с приемането. Приемането на услугата от поръчалия се счита за най-важното условие от гледна точка на съответствието на услугата с договора и премахва съмненията за лошо и некачествено изпълнение. Това има за следствие преминаване на риска от случайно погиване върху купувача. За признаването на приходи от изпълнението на услуги е релевантно преминаването на риска и на правните последици от неприемане заради действителни и съществени недостатъци. Преминаването на рисковете често няма реален израз. При неприемане възникват задължения за изпълнителя за отстраняване на недостатъци, които обикновено само частично влияят на признаването на приходи.

По въпроса за признаване на приходи от осъществени частични услуги, които имат самостоятелен и ограничен характер, частичното признаване на приходи за тях не е само по себе си осъществимо. По-важно в случая е наличието на договорна претенция за осъществената услуга, дори и да не се касае за претенция за плащане.

Когато окончателният изход от сделката, включваща предоставянето на услуги, може да бъде оценен надеждно, приходите, свързани с тази сделка, трябва да бъдат признати. Признаването на приходи следва да се извърши, като се реферира към етапа на завършеност на сделката, към датата на финансовия отчет.

Приходи се признават единствено когато е вероятно, че в предприятието ще се вляят стопански ползи, свързани със сделката и не съществува несигурност относно събираемостта на сумата, която вече е включена в приходите. Несъбираемата сума трябва да бъде призната като разход, вместо тя да бъде отразена като корекция на сумата на първоначално признатите приходи. За да бъде в състояние да направи надеждна приблизителна счетоводна оценка, предприятието трябва да договори с другата страна следното:

- правата на страните по отношение на предоставяните услуги;
- цената, която ще бъде платена за услугите;
- начина и условията за уреждане на възникналите разчети.

Предприятието следва да има действаща и ефективна вътрешна финансова система, планиране, контрол и отчетност. Това гарантира, че то ще бъде в състояние, своевременно да извършва преглед и да ревизира приблизителните счетоводни оценки за приходите в процеса на извършване на услугата. Следва да се отбележи, че необходимостта от преглед и корекция

в хода на изпълнението на услугите не прави ненадеждна приблизителната счетоводна оценка за окончателния изход от сделката.

Плащанията за напредъка и получените аванси от клиенти не представляват мярка за етапа на завършеност.

II. Приходи по многокомпонентни договори

1. Основни положения

В последните десетилетия се наблюдава силна тенденция към многокомпонентен бизнес в много индустриални, софтуерни и обслужващи компании. Поради голямата конкуренция и съвременните бизнес модели много компании предоставят множество продукти или услуги на своите клиенти като част от единно споразумение. Тези договорености варират от относително прости договорености на множество продукти на една дата до персонализирани, сложни комбинации от стоки и услуги, предназначени да предоставят интегрирано решение за удовлетворяване на нуждите на клиента. Предложенията на предприятията се развиват непрекъснато и стават все по-сложни в отговор на тези нужди. Често се предлагат пакетни продукти в съчетание с различни услуги и с различни условия на плащане. Тези условия невинаги изискват плащане на датата на доставка на продукта или услугата, но могат вместо това да се заплащат предварително или след осъществяване на доставката. Вследствие на това се увеличава сложността при счетоводното отчитане на различните операции. Много често не е ясно, кое плащане или част от плащането се отнася до конкретен елемент от пакетната доставка.

При многокомпонентните договори няколко тясно свързани стоки и услуги към един и същ клиент се обединяват в един договор с обща цена – така нареченото пакетно решение за клиента, което се състои от различни сервизни компоненти. Те се характеризират с комбинацията от няколко различни (частични) услуги или няколко отделни договора, които са тясно икономически свързани. На практика възниква въпросът, дали следва да се разпредели общото възнаграждение по отделните договорени доставки (обещания за изпълнение) и ако отговорът е утвърдителен, как да се разпредели то на базата на споразумението за отделните обещани задължения за изпълнение.

Това все повече поставя пред предприятията предизвикателството, как те да бъдат представени във финансовия отчет, съгласно СС 18 и МСФО 15.

Многокомпонентните бизнеси включват например:

- Транзакции за продажба на активи в комбинация с услуги;
- Транзакции за продажба на активи и услуги в комбинация с финансиране;

- Транзакции за продажба на активи и услуги със система от бонус точки (Bertram et al., 2020, RZ 120).

Отделните компоненти следва да се оценяват по различен начин по отношение на тяхното изпълнение. В това отношение е необходимо да се разграничат отделните компоненти или по-специално времената за тяхното изпълнение. Общият приход от многокомпонентния договор трябва да бъде разделен между отделните компоненти. Определящи за разделянето са справедливите стойности или връзката между тях на отделните компоненти. Това предполага, че справедливите стойности могат да бъдат определени. Обратното означава, че се изключва разбивката на общите приходи или свързаната с отделни компоненти (частична) реализация, ако е невъзможно да се определят справедливите стойности. Тогава реализацията е осъществена едва след приключване на целия многокомпонентен договор. Фактичното разделяне, което понякога се изисква изрично, се получава автоматично според нас – в противен случай не следва да се разпределят приходите към отделните компоненти. Предприятието комбинира два или повече договора, сключени по или приблизително по едно и също време със същия клиент и отчита договорите като един единствен договор, ако са изпълнени един или повече от следните критерии:

- а) договорите са договорени в пакет с единна търговска цел;
- б) размерът на възнаграждението, което следва да бъде платено по един договор, зависи от цената или изпълнението по другия договор;
- в) стоките или услугите, които са обещани в договорите (или някои от стоките или услугите, обещани във всеки един от договорите), представляват едно единствено задължение за изпълнение (МСФО 15, 2018, & 29).

МСФО 15 предоставя петстепенен модел за отчитане и оценка на приходите от продажби от договори с клиенти. На първо място е необходимо да се определи дали съществува договор по смисъла на МСФО 15. Два или повече договора с клиент се комбинират и се разглеждат като един договор, при условие че договорите са сключени като пакет с една икономическа цел, договореното възнаграждение в един договор зависи от цената или изпълнението на другия договор. Услугите се разглеждат като отделно задължение за изпълнение по смисъла на стандарта. Втората стъпка е да се определят отделните задължения за изпълнение на базовия многокомпонентен договор. Договорните ангажименти трябва да бъдат идентифицирани и проверени дали представляват независими различни стоки или услуги. Третата стъпка е да се определи цената на транзакцията и очакваното възнаграждение от многокомпонентния договор. В четвъртата стъпка цената трябва да бъде разпределена между отделно идентифицираните задължения за изпълнение въз основа на индивидуалните продажни цени. В зависимост от прехвърлянето на контрола петата стъпка е да се определи дали приходите се признават в определен момент от времето (свързани с предоставяне на контрол върху стоки и услуги към определен момент) или

за определен период от време (свързани с период за предоставяне на услуги). В случай на задължение, изпълнявано към определен момент във времето, приходите се признават, когато властта на разпореждане със стоките или услугите се прехвърли на клиента. Услугите, свързани с изпълнение в определен период във времето, трябва да се признават в зависимост от техния напредък в изпълнението (метод, ориентиран към изхода) или съотношението на фактическите разходи спрямо съвкупните разходи (метод, ориентиран към входа). Стока или услуга могат да бъдат индивидуално разграничени, ако клиентът може да използва стоката или услугата директно и да я отдели от други стоки и услуги от същия договор (МСФО 15, 2018, § 27). В допълнение към изложените по-горе принципи, МСФО 15 съдържа голям брой подробни разпоредби. По този начин той ограничава предишната свобода за преценка и затваря съществуващите „вратички“. С оглед увеличаването на подробните разпоредби, увеличаването на необходимите оповестявания в бележките и концептуалното реструктуриране по-голямата част от компаниите, докладващи в съответствие с МСФО, са засегнати от промени в счетоводните правила. Компаниите с многокомпонентен бизнес (например разработване на софтуер, телекомуникации и др.) и бизнеси, при които бъдещите задължения за изпълнение произтичат от продажбата на услуга (напр. бонус програми, клиентски карти, гаранционни обещания), са особено засегнати от концептуалните нововъведения в МСФО 15. СС 18 не регулира многокомпонентни договори в подробности и предоставя на потребителя определена свобода на преценка, която по-голямата част от предприятията попълваха с условия метод за ограничаване на прихода на основата на получените възнаграждения (Differencebetween, 2021; CPD box, 2021). Съгласно МСФО 15 чрез съотношението на самостоятелните продажни цени и в сравнение с други ограничаващи методи, се постига по-ранно признаване на приходите от продажби. Правилното определяне на задълженията за оценка на резултатността на конкретен договор е от решаващо значение за постигането на основния принцип в МСФО 15. Липсата на информация в предприятието, за да идентифицира и отчете отделните задължения за изпълнение в договора, може да доведе до неправилен график за признаване на приходите.

2. Разграничаване на задълженията за изпълнение

Процесът на идентифициране на задълженията за изпълнение в договора, понякога наричан „развързване“, не е доброволен. Въпреки това, от практическа гледна точка, може да не бъде необходимо да се прилагат подробните изисквания за разделяне, ако сумите, признати и оповестени във финансовите отчети, ще бъдат едни и същи, независимо дали се прилага разделяне. Това може да е случаят, когато контролът върху две или повече

стоки или две или повече услуги се прехвърля по едно и също време, или на една и съща основа за същия период и ако не трябва да бъдат отделно оповестени. Количеството и времето на признатите приходи не биха се различавали, ако приходите за отделните компоненти са отделено отчетени.

Обичайно моментът, в който се предоставя услугата, се използва като момент, в който се признават приходите. Определянето на времето за реализация на така наречените многокомпонентни сделки може да се окаже проблемно от гл.т. на гражданското и търговското търговското право. Ако в контекста на многокомпонентния бизнес има няколко различни услуги или индивидуални договори, които трябва да се разглеждат като един бизнес поради тясната им икономическа връзка, все пак е необходим диференциран подход по отношение на момента или времето на реализирането на приходи. Отделното признаване на приходите изисква, услугите да бъдат разделени по отношение на причина и размер. Налице е фактическо разделяне на идентифицираната частична услуга, ако тя генерира независим принос на стойност за клиента и клиентът може да я получи от различни доставчици. Договорената сума може да бъде разделена, ако общата (пакетна) цена може да бъде разпределена към частичните услуги на базата на съотношението на индивидуалните им стойности. „МСФО 15 не съдържа йерархия или претегляне на показателите, дали стока или услуга могат да бъдат идентифицирани отделно от други обещани стоки или услуги в контекста на договора. Предприятието оценява конкретните факти и обстоятелства по договора, за да определи какъв акцент да постави върху всеки индикатор. Например фактори като степента на персонализиране, сложността, мотивацията на клиента за закупуване на стоки или услуги, договорните ограничения и функционалността на отделните стоки или услуги могат да имат различни ефекти върху отделния анализ за различните видове договори“ (KPMG, 2019, р. 23). Важно е да се гарантира, че всички ползи и рискове на отделните компоненти на услугата са прехвърлени на купувача. Ако издаването на фактура е свързано с предоставянето на услугата, обратното не е валидно – реализирането на приход не следва от издаването на документа.

Дадена стока или услуга създават стойност за клиента, ако те могат да бъдат вложени в дейността или продавани на стойност, по-висока от стойността им като вторична суровина (скрап). При едни стоки или услуги клиентът може да ги използва самостоятелно. При други е възможно, клиентът да може да ги използва съвместно заедно с други лесно достъпни ресурси. Лесно достъпен ресурс е стока или услуга, която се продава отделно, или е ресурс, който клиентът вече е получил от предприятието.

Предприятието следва да анализира дали обещанията да прехвърли стоки или услуги на клиент, са разграничими и се предоставят на самостоятелна основа, или естеството на обещанието в контекста на договора е да се предостави продукт, обединяващ всички обещани стоки или услуги. Може да се използват факторите, които помагат да се прецени дали две или повече

обещания за прехвърляне на стоки или извършване на услуги не са отделно разграничими, както следва:

- естеството на обещаната услуга от предприятието обединява стоки или услуги в пакет, които съставляват общия продукт или продукти, които клиентът очаква да получи на базата на договора;

- една или повече от стоките или услугите съществено изменя, или е съществено изменена или адаптирана от останалите стоки или услуги, обещани в договора;

- стоките или услугите са силно взаимозависими или силно взаимосвързани – предприятието няма как да изпълни обещанията си, поети в договора, ако прехвърли стоките и изпълни услугите на самостоятелна основа (МСФО 15, 2018, & 29).

В случаите, когато една стока или услуга не е обект на отделно прехвърляне, предприятието ги обединява с други договорени стоки или услуги, докато получи съвкупност, която съгласно обещанията в договора може да се третира за отделна. В някои случаи е възможно, предприятието да комбинира всички стоки или услуги, обещани в договора, като единствено задължение за изпълнение.

Пояснителни сведения към ГФО за 2019 г. – извлечение:

Сделки, включващи съвкупност от елементи и изискващи доставка или предоставяне на множество продукти или услуги, се разделят на отделни задължения за изпълнение, всяко формиращо свой собствен дял в общата цена на сделката, който се признава като приход при изпълнение на задължението към клиента. Това е особено приложимо за продажба или отдаване под наем на мобилен телефон или друго телекомуникационно оборудване, в комбинация със сключването на договор за мобилна или фиксирана съобщителна услуга. Общата цена на сделката по договора се разпределя между отделните задължения за изпълнение въз основа на индивидуалните им продажни цени.

(ГФО, 2019.2).

Пример 3. Разграничаване на отделните услуги

Предприятие, разработчик на софтуер, сключва договор с клиент за прехвърляне на софтуерен лиценз, извършване на инсталационна услуга и предоставяне на неопределени актуализации на софтуера и техническа поддръжка (онлайн и на място) за период от две години. Предприятието продава лиценза, инсталационната услуга и техническата поддръжка отделно. Инсталационната услуга включва промяна на уебскрина за всеки тип потребител (например маркетинг, логистика и управление на запасите и др.). Услугата по инсталиране е рутинна и се извършва и от други предприятия и не променя софтуера. Софтуерът остава функционален без актуализациите и техническата поддръжка. Предприятието оценява стоките и услугите, обещани на клиента, за да определи кои продукти и услуги са различни.

Вариант I – Отделно разграничени стоки и услуги

Предприятието доставя софтуера преди другите стоки и услуги и той остава функционален без актуализациите и техническата поддръжка. Клиентът може да се възползва от актуализациите заедно със софтуерния лиценз, прехвърлен в началото на договора. По този начин предприятието счита, че критерият, дали клиентът може да се възползва от всяка от стоките и услугите или самостоятелно или заедно с други стоки и услуги, които са достъпни, е изпълнен.

Предприятието разглежда факторите и определя, че обещанието за прехвърляне на всяка стока и услуга на клиента може да бъде идентифицирано отделно от всяко друго обещание. Предприятието счита, че въпреки че интегрира софтуера в системата на клиента, инсталационните услуги не оказват значително влияние върху способността на клиента да използва и да се възползва от лиценза на софтуера, тъй като инсталационните услуги са рутинни и могат да бъдат получени от алтернативни доставчици. Актуализациите на софтуера не оказват значително влияние върху способността на клиента да използва софтуера. Нито една от обещаните стоки или услуги не се модифицира или персонализира значително, нито предприятието предоставя значителна услуга за интегриране на софтуера и услугите в комбинирана услуга. Предприятието стига до заключението, че софтуерът и услугите не си влияят съществено и следователно не са силно взаимозависими или силно взаимосвързани, тъй като предприятието би могло да изпълни обещанието си за прехвърляне на първоначалния лиценз за софтуер, независимо от обещанието си, че впоследствие ще осигури изпълнението на услугите по инсталация, актуализация и поддръжка.

Въз основа на тази оценка предприятието идентифицира четири задължения за изпълнение в договора за следните стоки или услуги:

- лиценз за софтуер;
- инсталационна услуга;
- актуализации на софтуера;
- техническа поддръжка.

Предприятието следва да определи дали всяко от задълженията за изпълнение на инсталационната услуга, актуализациите на софтуера и техническата поддръжка са изпълнени в определен момент от време или с течение на времето.

Вариант II – Значителна персонализация на предоставените стоки и услуги

Обещаните стоки и услуги са същите като във Вариант I, с изключение на това, че е договорено, че като част от услугата за инсталиране софтуерът трябва да бъде персонализиран и да може да взаимодейства с други персонализирани софтуерни приложения, използвани от клиента. Персонализираната услуга по инсталиране може да се получи и от други доставчици.

Предприятието оценява обещаните на клиента стоки и услуги, за да определи кои стоки и услуги са различни и разграничими. Предприятието оценява по същите причини като във вариант I, че лицензът за софтуера, инсталацията, актуализациите на софтуера и техническата поддръжка отговарят на всеки критерий. Условието на договора съдържа обещание за предоставяне на услуга за значително за интегриране на инсталирания софтуер в съществуващата софтуерна система и е нужна персонализирана инсталация съгласно договора.

Комбинирането на софтуера и персонализираната инсталационна услуга създават функционална и интегрирана софтуерна система. Софтуерът е значително променен и персонализиран от инсталационната услуга. Предприятието определя, че обещанието за прехвърляне на лиценза не може да бъде идентифицирано отделно от персонализираната инсталационна услуга и лицензът за софтуера и персонализираната услуга за инсталиране не се различават.

Въз основа на тази оценка предприятието идентифицира три задължения за изпълнение в договора:

- персонализиране на софтуера – лиценз за софтуера и персонализирана услуга за инсталиране;
- актуализации на софтуера;
- техническа поддръжка.

Предприятието следва да определи дали всяко задължение за изпълнение е изпълнено в определен момент от време или във времето.

Пример 4. Задълженията могат/не могат да бъдат идентифицирани отделно

Предприятието сключва договор с клиент за продажба на оборудване и инсталационни услуги. Оборудването работи без персонализация или модификация. Необходимата инсталация не е сложна и може да бъде извършена от алтернативни доставчици на услуги.

Предприятието определя, че обещанията му за прехвърляне на оборудването и предоставяне на инсталационните услуги могат да бъдат идентифицирани поотделно при определяне, че оборудването и услугите за монтаж и инсталация са комбиниран и разграничим елемент в договора. В този случай всеки един от факторите [МСФО 15:29] допринася, но не е индивидуално определящ и заключението е, че оборудването и услугите за монтаж могат да бъдат разграничени, както следва:

- предприятието не предоставя значителна интеграционна услуга. То е обещало да достави оборудването и след това да го инсталира. Предприятието не се е задължило да комбинира оборудването и инсталационните услуги по начин, който да ги трансформира в комбиниран продукт;
- инсталационните услуги не персонализират или модифицират значително оборудването;

- въпреки че клиентът може да се възползва от инсталационните услуги само след като е получил контрол върху оборудването, инсталационните услуги не оказват значително влияние върху оборудването и предприятието би могло да изпълни обещанието си за неговото прехвърляне независимо от обещанието си за предоставяне на инсталационните услуги. Тъй като оборудването и инсталационните услуги не си влияят значително, те не са силно взаимозависими или силно взаимосвързани. Предприятието определя, че оборудването и инсталацията отговарят на критерия за разграничаване (МСФО 15, 2018, § 27 (а)). Клиентът може да се възползва от оборудването самостоятелно, като го използва или препродаде. Въз основа на тази оценка предприятието идентифицира две задължения за изпълнение в договора за следните стоки или услуги:

- (а) оборудване;
- (б) инсталационна услуга.

Следва също да определи дали всяко задължение за изпълнение е изпълнено в определен момент от време или във времето.

Пример 5. Определяне дали оборудването и инсталационните услуги могат да бъдат различни

Клиент закупува дървообработваща машина, която следва да бъде в техническо съответствие с машините, с които той разполага в своя дъско-резен цех. Договорено е, че машината ще бъде монтирана и интегрирана по производителност и капацитет с останалите налични машини.

В този случай предприятието ще трябва да отчита всички стоки или услуги, обещани по договора, като едно единствено задължение за изпълнение. Приход ще бъде признат едва тогава, когато е осъществен и обещаният монтаж и са постигнати договорените параметри на доставката.

Пояснителни сведения към ГФО за 2019 г. – извлечение:

В допълнение, Дружеството е идентифицирало договори с физически и юридически лица клиенти за продажба на стоки/оборудване на цени по-ниски от единичната продажна цена на тези стоки/оборудване, когато такива договори се сключват едновременно със сключването на срочен договор за мобилна или фиксирана телекомуникационна услуга със същите клиенти. Дружеството оценява, че такива договори за продажба на стоки/оборудване и продажба на телекомуникационна услуга представляват комбинация от договори, съгласно МСФО 15, в които се идентифицират две или три различни задължения за изпълнения – доставка на стока, доставка на телекомуникационна услуга и доставка на услуга по инсталация.

Дружеството е оценило, че задължението за изпълнение на телекомуникационна услуга е отделно от задължението за изпълнение на доставка на стока/оборудване и инсталационна услуга и че удовлетворяването на задължението за изпълнение се осъществява периодично по време на целия срок на договора за телекомуникационната услуга (ГФО, 2019.1).

Цената на транзакцията е възнаграждението, очаквано от клиента, за прехвърлянето на стоките или предоставянето на услугите. При определяне цената на сделката трябва да се вземат предвид договорните условия и нормалната бизнес практика на предприятието. В случай на променливо възнаграждение (отстъпки, бонуси, стимулиращи споразумения, неустойки и др.) следва да се изчисли неговата сума. Вземането под внимание на променливо възнаграждение може да бъде осъществено само ако е „повероятно“, че последващото елиминиране на този компонент няма да доведе до значителна корекция в продажбите. В четвъртата стъпка определената цена на сделката трябва да бъде разпределена върху отделните задължения за изпълнение, идентифицирани в договора. Разпределението се основава на самостоятелните продажни цени на отделните стоки или услуги. Ако самостоятелните продажни цени не са пряко наблюдавани, компанията ги изчислява чрез подходящ метод. Намаленията на цените също трябва да бъдат разпределени към съответните задължения за изпълнение въз основа на самостоятелните продажни цени.

3. Разпределение на цената на сделката към задълженията за изпълнение – общо

Когато се разпределя цената на сделката към всяко задължение за изпълнение, целта е да се разпределят суми, които описват възнаграждението, на което предприятието очаква да има право в замяна на прехвърляне на всяко от задълженията за изпълнение на клиента.

МСФО 15 изисква, цената на сделката да бъде разпределена за всяко задължение за изпълнение, идентифицирано в договора, на основата на самостоятелната цена на продажбата при спазване на изключения, които могат да бъдат приложими при разпределяне на различни по вид намаления и при разпределяне на възнаграждение, което включва променливи суми.

Изискванията за разпределяне на цената на сделката не се прилагат, ако договорът има само едно задължение за изпълнение. СС 18 не включва насоки за разпределяне на приходите между отделно идентифицируемите компоненти на транзакцията.

По принцип разпределението на базата на самостоятелна продажна цена изисква да се извърши изчисление за всеки договор, съдържащ повече от едно задължение за изпълнение. Това е значително предизвикателство за предприятията с много голям брой и различни договори. Споразумението се разглежда и в началото се разпределят приходите за всички обещания за изпълнение на основата на метода на относителната продажна цена. Когато се прилага този метод, продажната цена за всяка доставка се определя, като се използват конкретни обективни доказателства за продажната цена, ако

такава съществува, в противен случай се търси доказателство от трета страна за продажна цена ASC (Topic 605) (FASB.1, 2020, 605-25-30-2).

Определяне на самостоятелната продажна цена на отделни стоки и услуги

Самостоятелната продажна цена на отделната стока или услуга се определя в началото на договора и цената на сделката се разпределя пропорционално на основата на самостоятелните продажни цени. Самостоятелната продажна цена е цената, на която предприятието би продало обещаната стока или услуга отделно на клиент. Най-доброто доказателство за самостоятелната продажна цена е наблюдаваната цена на стока или услуга, когато тя се продава отделно, при сходни обстоятелства и на подобни клиенти.

Предприятие, което продава продукти на различни клиенти, често като част от пакет с други продукти, може да договаря различни договорни цени за един и същ продукт в зависимост от клиента. В такива комбинации от предприятието не се изисква да идентифицира единична самостоятелна продажна цена за стоката и да използва тази цена, независимо от конкретния клиент. При определени обстоятелства може да има набор от цени, които се считат за представителни за цената на дадена стока. Разумно е да се счита, че договорената цена е представителна за самостоятелната продажна цена, ако тя попадне в определен обхват.

МСФО 15 използва термина „самостоятелна продажна цена“, който е дефиниран в МСФО 15, приложение А като „цена, на която предприятието би продало обещаната стока или услуга отделно на клиент“, като се използва единствено, а не множествено число. Освен това в МСФО 15 самостоятелната продажна цена винаги се използва за оценка на стойността (IASB, 2014, Пример 33). Самостоятелната продажна цена може да бъде набор от суми, ако диапазонът е достатъчно тесен и разпределението на цената на транзакцията е в съответствие с общата цел за разпределение. Ако набор от суми се счита за подходящ, тогава всяка цена в този диапазон ще отразява самостоятелна продажна цена.

Оценка на самостоятелната продажна цена, когато не се наблюдава пряко

Ако самостоятелна продажна цена не е пряко наблюдаема, тя се изчислява на стойност, която би довела до разпределяне цената на сделката. Цялата информация (включително пазарните условия, специфичните за предприятието фактори и информация за клиента или класа клиенти), която е разумно достъпна за предприятието, трябва да бъде взета предвид при изчисляването на самостоятелната продажна цена. Използването на наблюдаеми входни данни трябва да бъде максимализирано за тази оценка и използваните методи трябва да се прилагат последователно при сходни обстоятелства.

Ако самостоятелната продажна цена на стока или услуга не се наблюдава пряко, се препоръчват следните методи за оценка на цената:

- подход на коригираната пазарна оценка — предприятието следва да оцени пазара, на който продава стоките или услугите и да изчисли приблизително цената, валидна за този клиент, като използва цените на подобни стоки или услуги и извърши корекция предвид разходите и маржовете на предприятието;

- подход на очаквани разходи плюс марж – предприятието следва да изчисли разходите, свързани с удовлетворяване на задължението за изпълнение и да прибави подходящ марж за обещаната стока или услуга;

- остатъчен подход – предприятието може да оцени приблизително самостоятелната продажна цена, като от общата цена на сделката се приспадне сборът от наблюдаваните единични продажни цени на другите обещани в договора стоки или услуги. Остатъчният подход не може да бъде използван винаги, а само ако е изпълнен поне един от следните критерии:

- предприятието продава същата стока или услуга на различни клиенти за широк диапазон от цени;

- предприятието все още не е определило цена за тази стока или услуга или те досега не са били продавани самостоятелно (МСФО 15, 2018, & 79).

Може да се наложи да се използва комбинация от методи, ако две или повече от тези стоки или услуги имат силно променливи или несигурни единични продажни цени.

4. Методология за разпределение

Когато сумата от самостоятелните продажни цени на стоките или услугите, обещани в договора, надвишава обещаното възнаграждение в договора, клиентът по същество получава отстъпка за закупуване на пакет стоки или услуги (BDO;2020). Отстъпката трябва да бъде разпределена пропорционално на задълженията за изпълнение в договора, освен ако няма видими доказателства, че цялата отстъпка не се отнася до всички задължения за изпълнение в този договор (МСФО, 2018, &81).

Отстъпката се разпределя изцяло на едно или повече, но не на всички задължения за изпълнение в договора, ако са изпълнени всички посочени критерии:

- предприятието редовно продава самостоятелно всяка отделна стока или услуга в обещана в договора;

- предприятието редовно продава на самостоятелна основа пакет (или пакети) от някои от тези отделни стоки или услуги с отстъпка от единичните продажни цени на стоките или услугите във всеки пакет;

- отстъпката, която се отнася за всеки пакет от стоки или услуги, е същата като отстъпката по договора и анализа на стоките или услугите във всеки пакет осигурява доказателство към кое/кой задължение/задължения за изпълнение се отнася цялата отстъпка в договора.

Ако отстъпката се разпредели изцяло към едно или повече задължения за изпълнение по договора, предприятието следва да разпредели отстъпката преди да използва остатъчния подход, за да оцени приблизително самостоятелната продажна цена на стоката или услугата.

Разпределение на отстъпка за едно задължение за изпълнение

Независимо от това отбелязва, че може би е възможно, предприятието да разполага с достатъчно доказателства, за да може да разпредели отстъпка само за едно задължение за изпълнение в съответствие с критериите. IASB е очаквал, че това може да се случи само в редки случаи.

Възможно е отстъпката да бъде разпределена изцяло за едно от задълженията за изпълнение в рамките на договора. Предприятието може да направи преценка, че отстъпката се отнася до подмножество от задължения за изпълнение и на тази основа да я разпредели само за задълженията за изпълнение в тази подгрупа.

Пример 6. Разпределение на цената по договора на основата на самостоятелните продажни цени

Предприятие „А“ АД редовно продава продукти А, Б и В поотделно, като по този начин установява следните самостоятелни продажни цени:

Таблица 1

Самостоятелни продажни цени

Продукт	Самостоятелна продажна цена лв.
Продукт А	100
Продукт Б	80
Продукт В	40
Общо:	220

Вариант I - Разпределяне на отстъпка за едно или повече задължения за изпълнение

Предприятието сключва договор с клиент продажба на продукти А, Б и В за 184 лв. Предприятието ще изпълни поетите задължения за всеки от продуктите в различни моменти във времето. Договорът включва отстъпка от 36 лв. за цялата транзакция, която ще бъде разпределена пропорционално между трите задължения за изпълнение. Разпределя се цената на сделката, като се използва самостоятелна цена за продажба за отделните продукти.

Тъй като предприятието редовно продава продукти Б и В заедно за 84 лв. и продукт А за 100 лв., то има доказателства, че цялата отстъпка трябва да бъде разпределена към обещаните задължения за продукти Б и В.

Таблица 2

Разпределение на основата на самостоятелните продажни цени

Продукт	Самостоятелна продажна цена с пакет Б+В	Самостоятелна продажна цена	Разпределена цена
А	100	100	100
Б	120	80	56
В		40	28
Общо:	220	220	184

Ако предприятието прехвърли контрола върху Продукти Б и В в един и същ момент, то на практика то би могло да отчете прехвърлянето на тези продукти като едно задължение за изпълнение. Ако договорът изисква от предприятието да прехвърли контрола върху продукти Б и В в различни моменти във времето, тогава разпределената сума от 84 лв. се разпределя индивидуално към обещанията за прехвърляне на отделните продукти:

Продукт Б (самостоятелна продажна цена от 56 лв.)

Продукт В (самостоятелна продажна цена от 28 лв.)

Вариант II - Остатъчният подход е подходящ

Предприятието сключва договор с клиент за продажбата на продукти А, Б и В, както е описано във Вариант I. Договорът включва и обещание за прехвърляне на Продукт Г. Общото възнаграждение в договора е 210 лв. Единичната продажна цена за продукт Г варира в широки граници поради факта, че предприятието продава продукт Г на различни клиенти с диапазон на цени между 22 лв. и 30 лв. Въз основа на това предприятието решава да оцени приблизително единичната продажна цена на продукт Г, използвайки остатъчния подход. Преди да оцени приблизително единичната продажна цена на продукт Г с помощта на остатъчния подход, предприятието определя дали евентуална отстъпка следва да бъде разпределена към останалите задължения за изпълнение в договора в съответствие с параграфи 82 и 83 от МСФО 15. Както и във Вариант I, доколкото предприятието редовно продава продукти Б и В заедно за 120 лв., а продукт А за 100 лв., то разполага с доказателства, че сумата от 100 лв. следва да бъде разпределена към тези три продукта и отстъпката от 36 лв. следва да бъде разпределена към обещанията за прехвърляне на продукти Б и В. Използвайки остатъчния подход, предприятието оценява приблизително единичната продажна цена за продукт Г на 26 лв., както следва:

Таблица 3

Разпределение на основата на самостоятелните продажни цени – остатъчен метод 1

Продукт	Единични цени в пакет	Единични цени	Разпределени приходи и остатъчен метод
А	100	100	100
Б	120	80	56
В		40	28
Г			26
	220	220	210

Предприятието прави извода, че получената резултатна цена от 26 лв. за продукт Г попада в обхвата на наблюдаемите продажни цени на предприятието (22 лв. – 30 лв.). Следователно полученото разпределение (вж. таблицата по-горе) е в съответствие с целта на разпределението в параграф 73 от МСФО 15 и изискванията в параграф 78 от МСФО 15.

Вариант III - Остатъчният подход е неподходящ

Ще използваме данните от **Вариант II**, с изключение на това, че цената на сделката е 200 лв., а не 210 лв. Прилагането на остатъчния подход би довело до единична продажна цена от 16 лв. за продукт Г (200 лв. – цена на сделката минус 184 лв., разпределени към продукти А, Б и В).

Предприятието достига до заключение, че 16 лв. не биха описали достоверно цената на възнаграждението, на което то очаква да има право в замяна на удовлетворяване на задължението си за изпълнение да прехвърляне на продукт Г, тъй като 16 лв. не отразява единичната продажна цена за продукт Г, която варира в диапазона 22 лв. – 30 лв. Въз основа на това, предприятието следва да преразгледа и оцени наблюдаемите данни – продажби и маржове – за да определи приблизително единичната продажна цена на продукт Г с помощта на друг подходящ метод.

Таблица 4

Разпределение на основата на самостоятелните продажни цени – остатъчен метод 2

Продукт	Единични цени в пакет	Единични цени	Разпределени приходи и остатъчен метод
А	100	100	100
Б	120	80	56
В		40	28
Г			16
Общо:	220	220	200

Стъпка 5 определя момента във времето, в който приходите се признават. Счита се, че приходите от продажби са реализирани, когато правото на разпореждане със стоките или услугите е преминало към клиента (контролен подход). Преходът е осъществен, когато клиентът може да определи използването на услугите и стоките и да се възползва от стоките и услугите. Това може да се направи в един момент от времето, но също така и за определен период. Приходите се признават за определен период, ако е изпълнен един от трите критерия:

- клиентът консумира услугата по същото време, когато компанията я предоставя;

- докато компанията подобрява или създава актив със своите резултати, клиентът има контрол върху него;

- услугата, създава актив, който не може да се използва за други цели. Освен това предприятието има право на заплащане за предоставените до момента услуги (МСФО 15, 2018, &35).

Ако договорът не отговаря на тези критерии, оборотът от продажбите е реализиран спрямо момента във времето.

Пример 7. Разпределение на цената на пакетна сделка за продукцията и услуги

Производствено предприятие „X“ АД продава произведена машина през м. 12.2020 г. в съчетание с 2-годишен договор за 24-часов сервиз на място. Цената за тази пакетна сделка е 484 000 лв. В договори с други клиенти сервизните услуги се предлагат също и отделно, като цената за тези услуги е 42 000 лв. годишно. Себестойността на машината е 400 000 лв.

Доставка на машината и договора за услуги представляват разграничими компоненти на транзакцията. Тъй като стойността на услугата по сервиз е 84 000 лв., относно предоставените услуги, остава реализуема цена за машината 400 000 лв.

Таблица 5

Разпределение на стойността на актива и услугите

Компоненти	Обща стойност	Единична цена	Период на признаване на приход	Дата на признаване на приходи м. 12.2020 г.
Машина	400 000	400 000		400 000
Сервиз	84 000	3500	24 месеца от 01.01.2021-31.12.2022 г.	
Общо:			484 000	

По този начин, „X“ АД не реализира печалба от продажбата на машината. Това се случва в следващите две години, в които за услугите се признават приходи и печалба и при положение че приходите превишават съответните разходи.

В рамките на линейно признаване на приходите през следващите години, в съответствие с теорията за статичния баланс, ще се отрази прогресивно признаване на приходи. То е стойностната характеристика на задължението за изпълнение с течение на времето, въз основа на очакваните съответстващи увеличения на разходите за обслужване, базирано на принципа на начисляване, принципа на съпоставимостта на приходите и разходите и принципа на независимост на отделните отчетни периоди. Принципът на съпоставимостта на приходите и разходите обаче не е изрично включен в Концептуалната рамка и Закона за счетоводството. Концепцията за признаване на приходи в МСФО 15 е до голяма степен обвързана и се основава на статичния балансов подход.

Въпреки че СС 18 се занимава с отчитането на многокомпонентните сделки, важните въпроси остават отворени. В СС 18 има само зачатък на принципите на доброто третиране, отнасящо се до въпроса за разделяне или групиране, на приходите от многокомпонентния бизнес. Остава отворена тема, кога точно при определени обстоятелства, базирани на стопанското разделяне или обединяването на задълженията за изпълнение, приходите от продажби се признават не сами за себе си, а в съответствие с разграничимите части на сделката.

Критериите за признаване обикновено се прилагат индивидуално за всеки договор. При определени обстоятелства обаче тези критерии трябва да се прилагат за делими компоненти на една сделка, за да се отрази същността на сделката. Обратното също е вярно, критериите за признаване на приходите следва се прилагат едновременно за две или повече сделки, когато те са свързани така, че търговският ефект не може да се установи, без да се отчете цялата поредица от сделки. Например предприятието продава стоки и същевременно сключва отделно споразумение за обратно изкупуване на стоките на по-късна дата. По този начин, за да се покаже същността на сделката, двете сделки се третират заедно.

В американските счетоводни стандарти (ASC 605) е формулирано кога компонентите на една сделка са разграничими. В споразумение с множество доставки доставеният артикул или позициите се считат за отделна счетоводна единица, ако посочените критерии в съвкупност са изпълнени:

а. доставеният артикул или артикули имат самостоятелна стойност за клиента. Артикулет или артикулите имат самостоятелно третиране, ако се продават отделно от всеки продавач или клиентът може да препродаде доставените артикул(и) на самостоятелна основа. В контекста на способността на клиента да препродава доставените артикули, този критерий не изисква съществуването на наблюдаем пазар за резултата;

б. има обективни и надеждни доказателства за справедливата стойност на доставени артикули;

в. ако споразумението включва общо право на връщане спрямо доставен артикул, доставка или изпълнение на недоставения артикул или артикули се счита за вероятно и по същество под контрола на продавача (FASB, 2020, 605-25-25-5). Възниква въпросът – ако условията на споразумението забраняват на клиента да препродаде доставен артикул, може ли продавачът да заключи, че доставеният артикул има самостоятелна стойност за клиента?

Ако клиентът е възпрепятстван по договор да препродаде продукт, това може да означава, че доставката няма самостоятелна стойност за него. В такива случаи клиентът би бил възпрепятстван по договор да възстанови значителна част от първоначалната покупна цена на доставената стока чрез препродажба.

Дали такава договореност представлява пречка за продавача да заключи, че доставен артикул има самостоятелна стойност, налага да се изследват следните фактори:

- доставеният артикул може да бъде използван от клиента по предназначение без получаване на недоставени артикули, включени в споразумението;

- доставчикът е предоставил на клиента значителна отстъпка от продажната цена, но не го прави, с цел клиентът да препродаде доставения артикул с печалба;

- клиентът е получил правото да използва интелектуална собственост, рутинно лицензирана от продавача, неперсонализирано за множество клиенти. В такива случаи продавачът може да забрани на клиентите сублицензиране на интелектуалната собственост за защита на способността ѝ да генерира приходи от лицензи на бъдещи клиенти (EY, 2020.2, р. 44).

Пример 8. Разпределение на цената на сделката към отделните задължения за изпълнение

Телекомуникационна компания „X“ АД сключва клиентски договор за доставка срещу еднократно плащане в размер на 1 лв. на най-новия мобилен телефон „X“. Клиентът получава телефона в началото на договора – 30.12.2020 г., като срокът на договора е 12 месеца и ще се заплаща месечно сумата от 50 лв. Договорът включва ползване на мобилна мрежа и достъп до интернет. Обичайната цена за продажба на телефона без мобилни услуги в момента на предоставянето на устройството е 350 лв. Може да се сключи договор за мобилни услуги без предоставянето на телефон, като месечната такса е 31,20 лв. на месец.

Сумата от отделните продажни цени на компонентите 650 лв. надвишава договорната цена на транзакцията от 601 лв., състояща се от сумата на плащането за мобилен телефон в размер на 1 лв. и месечната такса за 12 месеца по 50 лв., за периода на договора. Това означава, че са разпределени

(приписани) и признати като реализирани приходи от продажби на телефона в момента на предоставянето му на клиента 323,62 лв.

Таблица 6

Разпределение на пакетната цена към компонентите

Компоненти	Обща стойност	Единична цена	Единична стойност	Разпределе на цена на сделката	Дата на признаване на приходи
Телефон	1	1	350	323,62	30.12.2020
Такса - 12 мес.	600	50	300	277,38	м. 01-12. 2021
Общо:	601		650	601,00	

Следствие на това изчисляваме следните приходи от продажби:

- телефон – $(350 \text{ лв.} : 650 \text{ лв.}) * 601 \text{ лв.} = 323,62 \text{ лв.};$
- договор за мобилни услуги = $(300 \text{ лв.} : 650 \text{ лв.}) * 601 \text{ лв.} = 277,38 \text{ лв.};$
- месечен дял от продажби на телефон = $323,62 \text{ лв.} : 12 \text{ месеца} = 26,97 \text{ лв.};$
- месечен дял от продажби мобилни услуги = $277,38 \text{ лв.} : 12 \text{ месеца} = 23,12 \text{ лв.}$

Ако се прилага аналогичният американски стандарт ASC 605, сумата, разпределена за доставен артикул или артикули, единица или единици от счетоводството, е ограничена до сумата, която не зависи от доставката на допълнителни елементи или отговарящи на други условия за изпълнение (FASB.1, 2020, 605-25-30-5). На практика това ограничение (парична рестрикция) не позволява, финансирането по такива сделки да се признае в приход, по-голям от плащането – 1 лв. Приход ще се признава при получаването на дължимите суми ежемесечно. Общата цена на транзакцията съгласно по-рано описаните методи на разпределение може да се признае за реализиран приход от продажби само за предварително доставени и самостоятелно заплатени компоненти. Това третиране води до факта, че например при сключване на нов договор за мобилни услуги на 30.12.2020 г. във връзка с мобилен телефон от 1 лв., който получава клиентът при подписването на договора, като приход от продажби ще бъде призната сумата от 1 лв. при предаването му, въпреки че разходите, свързани с мобилния телефон, в действителност превишават подобен приход.

Пояснителни сведения към ГФО 2019 г. - извлечение:

Групата оценява индивидуалните продажни цени, вземайки предвид вероятността, предоставената на клиента опция да бъде упражнена. В резултат на това приходите, които трябва да бъдат признати за телекомуникационното оборудване, обикновено доставено при сключване на договора и продадено с намаление в цената, в комбинация със срочен договор за услуги, са по-високи от фактурираната за оборудването сума. Това води

до признаването на актив по договора в отчета за финансовото състояние. Активът по договора се възстановява и намалява за оставащия минимален срок на договора, като понижава приходите, признати за другите задължения за изпълнение в договора (телекомуникационната услуга) (ГФО,2019.2).

Пример 9. Разпределение на пакетна цена – варианти по СС 18, МСФО 15

„X“ АД телекомуникационна компания предоставя на клиент 12-месечен план за телекомуникационни услуги. Условието по плана са, както следва:

- месечната такса 73 лв.;
- безплатен телефон при сключването на договора.

„X“ АД продава същите телефони за 500 лв. и същите месечни планове без предоставяне на телефон за 35 лв. на месец.

Вариант 1. Приходи по СС 18

Настоящите правила на СС 18 изискват „X“ АД да прилага критериите за признаване към отделно разпознаваемите компоненти на една транзакция (телефон + мобилни услуги). СС 18 не дава никакви насоки за това, как да се идентифицират тези компоненти и как да се разпредели продажна цена и в резултат на това се прилагат различни подходи.

Например телекомуникационните компании признават приходите от продажбата на месечни планове изцяло при предоставянето на услугата и не признават приходи за телефона. Някои компании идентифицират тези компоненти, но след това ограничават приходите, разпределени за продажба на телефона до сумата, получена от клиента (нула в този случай). Това е определена форма на остатъчен метод (базиран на метода за ограничаване до размера на получените паричните средства в САЩ по GAAP) (FASB.1, 2020, 605-25-30-5).

Приемаме, че „X“ АД не признава никакви приходи от продажбата на телефона, тъй като го предоставя безплатно. Приходите от месечния план се признават ежемесечно.

Приходи по МСФО 15

Съгласно новите правила в МСФО 15 „X“ АД трябва първо да идентифицира договора (стъпка 1) тъй като има ясен 12-месечен план.

След това „X“ АД трябва да идентифицира всички задължения за изпълнение от договора със (стъпка 2):

1. Задължение за доставка на телефон;
2. Задължение за предоставяне на мрежови услуги за 1 година.

Цената на транзакцията е 876 лв., изчислена като произведение на месечна такса от 73 лв. по 12 месеца.

„X“ АД трябва да разпредели цената на транзакцията от 920 лв. за отделни задължения за изпълнение по договора въз основа на самостоятелни им продажни цени. Приходът следва да се признае, когато предприятието изпълнява своите задължения за изпълнение:

- когато „X“ АД предава телефона, трябва да признае приходи 476 лв.;
- когато „X“ АД предоставя мрежови услуги, трябва да признае общите приходи от 400 лв.

Таблица 7

Разпределение на пакетна цена към задълженията за изпълнение

Задължение за изпълнение	Самостоятелна продажна цена	%	Приходи (относителна продажна цена)
Телефон	500	54,35%	476
Мрежови услуги	420	45,65%	400
Обща сума	920	100,00%	876

Таблица 8

Счетоводно третиране при изпълнение на отделните задължения

Описание	Стойност	Дебит	Кредит	Признаване на приход
Телефон*	476	Клиенти по нефактурирани доставки/ приходи	Приходи от продажба на стоки	Когато телефонът е предаден
Мрежови услуги	73,00 (месечна такса)			Когато се предоставят мрежови услуги; ежемесечно съгласно договора
	33,33 (400 : 12)	Каса (Разплащателна сметка)	Приходи от мрежови услуги	
	39,67 (476 : 12)	Каса (Разплащателна сметка)	Клиенти по нефактурирани доставки/приходи	

*Не е отписана отчетната стойност на телефона

Най-голямото въздействие върху „X“ АД е, че, ако прилага правилата на МСФО 15, ще признае по-рано приходи и финансов резултат.

По СС 18 телекомуникационното предприятие „X“ АД не отчита приходи в началото на договора, а след това отчита по линеен метод приходи и печалби, тъй като те ще се признават в съответствие с фактурирането на клиентите.

При договор, сключен на 30.12.2020 г., приходите, които ще бъдат признати, съгл. СС11 и МСФО 15, са следните:

Таблица 9

Сравнение на подходите за отчитане на приходи

Задължение за изпълнение	СС 18	МСФО 15	Към м. 12.2020 г.	Всеки от 12 месеца на 2021 г.
Телефон	0	476	476	
Мрежови услуги	876,00 (73 * 12)	400 (33,33*12)		73/33,33
Обща сума	876	876		

Пояснителни сведения към ГФО 2019 г. - извлечение

Продажба на стоки/оборудване

Приходите от продажба на стоки/оборудване се признават в определен момент във времето, когато контролът върху актива бъде прехвърлен към клиента, което става при доставката на стоките/оборудването. Дружеството сключва договори за продажба на стоки с физически лица при условия на плащане в брой или при условия на отложено плащане за период от 1 или 2 години. Във връзка с договорите за продажба при условия на отложено плащане Дружеството прехвърля рисковете и ползите в момента на сключване на договора и признава приход от продажба на стоки в момента на сключване на договора (ГФО, 2019.1).

5. Наличие на значителен компонент на финансиране в договора. Променливо възнаграждение и портфейлен подход

Предприятието следва да отчете приходите от сделката, като ги коригира със значителен компонент на финансиране и да отчете финансов приход – приход от лихви. Отчитането на стойността на парите във времето ще води до отчитането на финансов приход, ако моментът на плащане поражда за клиента или за предприятието значителна полза от финансирането на прехвърлянето на стоките или услугите. Договорът при тези обстоятелства съдържа значителен компонент на финансиране, независимо от това дали обещаното финансиране е изрично посочено в договора, или се подразбира от условията за плащане.

Не би следвало да се отчита значителен финансов компонент, ако е налице някой от следните фактори:

- клиентът е заплатил стоките или услугите предварително;
- значителна част от обещаното от клиента възнаграждение е променливо и размерът или времето на получаване на това възнаграждение зависи

от настъпването или ненастъпването на бъдещо събитие, което не се влияе от страните в сделката;

- разликата между обещаното възнаграждение и продажната цена в брой на стоката или услугата не е причинено от предоставянето на финансови средства на клиента или на предприятието и разликата между тези суми е пропорционална на причината за разликата.

Предприятието не трябва да коригира сумата на възнаграждението със сумата на компонента на финансиране (като практически целесъобразен подход), ако периодът между прехвърлянето на стоката или услугата към клиента и плащането от клиента не надхвърля една година. „В практиката си преди МСФО 15 предприятията обикновено не са обмисляли дали графикът на авансовите плащания от клиент поражда споразумение за финансиране. Освен това за тези договорености, при които клиентите плащат разсрочено, може да има промяна в практиката. Например в среда с високи лихвени проценти при финансиране компонентът е съществен, но се отнася за период от по-малко повече от една година, а някои доставчици в момента отчитат ефект на финансиране и това вече няма да се изисква от МСФО 15“ (BDO, 2021, p.35).

Пример 10. Разпределение на цената на сделката при дългосрочен договор

Телекомуникационна компания „Y“ АД сключва договор с Клиент „Z“ за двугодишна мобилна услуга с план за 60 лв. на месец (самостоятелната продажна цена е 40 лв. на месец). В същия договор „Z“ купува телефон за 150 лв. (самостоятелната продажна цена е 700 лв.). „Y“ АД определя, че срокът на договора за счетоводни цели е две години.

Цената на сделката и самостоятелните продажни цени в договора са обобщени, както следва.

Таблица 10

Разпределение на приходите към задълженията за изпълнение

Транзакция Вид актив/услуга	Самостоятелна продажна цена	Цена по договор	Разпределение на отстъпка
Мобилен телефон	700	150	670
Мобилна услуга 24 месеца	960	1440	920
Общо:	1660	1590	1590

Съществува разлика във времето между изпълнението и плащането, тъй като телефонът се продава при подписването на договора и плащането на частта от телефона се извършва в рамките на 24 месеца. Следователно договорът включва и финансов компонент. Тъй като има обща отстъпка за пакета (1 590 лв. – транзакционна цена срещу 1 660 лв. – самостоятелна

продажна цена), „Y“ АД трябва да разпредели отстъпката преди да вземе решение, дали финансовият компонент е значителен. Това е необходимо, за да се определят паричните потоци, които се отнасят конкретно до телефона. За да разпредели отстъпката, „Y“ АД разпределя цената на транзакцията въз основа на самостоятелните продажни цени. Това води до разпределение на 670 лв. към телефона и 920 лв. към мобилната услуга. Предприятието определя значимостта на финансовия компонент индивидуално на ниво договор, а не на ниво портфейл. Индивидуалният договор е на ниво за конкретен клиент и може да се състои от повече от един договор, ако критериите за комбинация от договори са изпълнени. При разработването на МСФО 16, IASB (Съветът за международни счетоводни стандарти) отбеляза, че би било излишно обременително да се изисква, предприятието да отчита финансов компонент, ако ефектите от компонента не са съществени за индивидуалния договор. В случай че комбинираният ефект за портфейл от подобни договори биха били съществени за предприятието като цяло, тогава ще следва да се отчете значим финансов компонент.

Предприятието следва да направи преценка, дали даден финансов компонент е съществен за договора, ако в него не е посочена лихва. „Y“ АД заключава, че 5 на сто отразява лихвения процент, който би бил използван в отделна финансова транзакция. Изчислява се настоящата стойност на потока от плащания, свързани с телефона (разликата 670 лв. и 150 лв., изплатени за 24 месеца), като се използва дисконтовият процент от 5 на сто (преобладаващият процент за 2019 г. при мобилните оператори в България), който води до приписване на лихвен компонент от 26 лв. Относителната стойност на финансиращия компонент е 1,6 на сто спрямо общата договорна цена. Въз основа на оценката на съответните качествени и количествени фактори предприятието може да приеме, че финансов компонент, който представлява 1,6 на сто от стойността на договора, не е значителен и може да не го отчита (ако комбинираният ефект за портфейл от подобни договори не би бил съществен за предприятието като цяло).

Пояснителни сведения към ГФО за 2019 г. - извлечение:

Договорите за продажба с условия на отложено плащане изискват месечно погасяване на общата сума по продажбата. Месечната вноска, платима от клиентите, съдържа финансов компонент, който Дружеството отчита като приход от лихва (ГФО, 2019.1).

Променливо възнаграждение

Използваният метод не е избор на счетоводна политика. Ръководството трябва да използва този метод, с който е възможно най-добре да предвиди размера на възнаграждението въз основа на условията на договора. Един метод следва да се прилага последователно за срока на договора.

Може да се използва комбинация от методи, тъй като един договор може да включва повече от една форма на променливо възнаграждение.

Например договорът може да включва както бонус за постигане на определен етап, така и бонус, изчислен въз основа на броя на услугите. Мениджмънтът трябва да използва метода на най-вероятната стойност, за да оцени единия бонус, и метода на очакваната стойност, за да оцени другия, ако основните характеристики на променливата са различни.

От сумата на приходите по договора се приспадат намаления, възстановявания, отстъпки в цената, стимули, бонуси за постигнати обеми, глоби, неустойки и др. Размерът на възнаграждението може също да варира, ако възнаграждението зависи от настъпването или ненастъпването на бъдещо несигурно събитие. Например, ако стоката е с право на връщане, или е обещана като премия фиксирана сума за постигнати резултати или спазването на определени договорени параметри.

Предприятието следва да оцени размера на променливото възнаграждение, като изчисли приблизителна оценка на размера му, като използва един от следните методи:

- очаквана стойност – представлява сборът от сумите, претеглени според вероятностното разпределение в диапазона от възможни възнаграждения. Приблизителната оценка на размера на променливото възнаграждение с използването на този метод е подходяща, ако предприятието има голям брой договори с подобни характеристики;

- най-вероятният размер – единствената най-вероятна стойност в диапазон от възможни стойности на възнаграждение. Този метод е подходящ за приблизителна оценка на размера на променливото възнаграждение, ако договорът има само два възможни резултата (например предприятието получава премия за постигнати резултати, или не получава) (МСФО 15, 2018, & 53).

Пример 11. Разпределение на пакетна цена и неустойка

Предприятие „Х“ АД сключва договор с клиент да продаде поточна линия (комплекс от машини, мрежови връзки и системи), да извърши услуга по монтаж, инсталиране и предпроизводствени проби, както и да предостави в рамките на 3 години пълно техническо обслужване, като обещава, че повреди и евентуален системен дефицит ще бъдат поправени в рамките на работния ден. Поточната линия се продава с удължен срок на гаранцията от три години и „Х“ АД продава отделно поточната линия, услугата по монтаж и инсталиране и техническата поддръжка. Поточната линия, монтажът и инсталацията, поддръжката и гаранцията са налични и се предоставят и от други доставчици. Договорената цена за комбинирани доставки, включително услугата по поддръжка и гаранция, възлиза на 8 800 000 лв. Доставка на поточната линия се извършва през месец декември 2019 г. Монтажът и инсталацията се извършват до края на м. февруари 2020 г. Услугата по поддръжка започва на 1 март 2020 г. Предвидено е авансово плащане 4 000 000

лв., което е дължимо в началото на договора. Следващото плащане е в размер на 4 169 000 лв. и трябва да се плати след приключване на инсталацията. Гаранцията тече от 01.01.2020 г., а техническото обслужване и поддръжката започват от 01 март 2020 г. Поточната линия, инсталацията и монтажът, поддръжката и гаранцията могат да се доставят и от други доставчици. В случай че предприятието доставчик „Х“ АД не предотврати повреди и системни дефицити в рамките на работния ден, се дължи санкция от 20 000 лв. за всяко събитие. Въз основа на предходен опит с други клиенти „Х“ АД очаква, че съществува вероятност от 60 на сто, такова събитие да се случи пет пъти по време на договора, шансът за 10 събития е 30 на сто, а за 20 събития шансът се оценява на 5 на сто. Предприятие „Х“ редовно продава стоките и услугите на самостоятелна основа на следните цени:

Таблица 11

Самостоятелни продажни цени

Поточна линия	8 000 000 лв.
Монтаж, инсталиране, предпроизводствени проби	380 000 лв.
Удължена гаранция 3 год.	108 000 лв.
Сервиз за поддръжка 3 год.	540 000 лв.

Идентифициране на задължения за изпълнение

Следва да се прецени дали обещанията на „Х“ АД са отделно разграничими в контекста на договора и следва да се прехвърли всяка от тези стоки или услуги самостоятелно или да се прехвърли общ продукт, обединяващ всички стоки и услуги.

Поточната линия се продава с удължен срок на гаранцията от три години и „Х“ АД продава отделно поточната линия, услугата по монтаж и инсталиране, техническата поддръжка и тригодишната гаранция. Всички те са налични и се предоставят и от други доставчици.

Предприятието оценява стоките и услугите, обещани на клиента, за да определи кои стоки и услуги са отделно разграничими. То взема под внимание, че поточната линия се доставя преди останалите услуги и остава функционална и без монтаж, инсталация и техническата поддръжка. Клиентът може да се възползва от поточната линия, прехвърлена в началото на договора. Така „Х“ АД достига до заключението, че клиентът може да се възползва от всяка една от стоките и услугите или самостоятелно, или заедно с другите стоки и услуги, които са лесно достъпни.

При достигане до това решение предприятието преценява, че макар и да касаят системата на клиента, услугите по монтаж и инсталиране не засягат съществено способността на клиента да използва и извлича ползи от поточната линия, тъй като услугите по монтаж и инсталиране биха могли да бъдат получени от алтернативни доставчици. „Х“ АД установява също така,

че нито една от обещаните стоки или услуги не са приспособени в значителна степен към индивидуалните нужди на клиента, нито пък предприятието предоставя услуга по значително обединяване на услугите в общ краен продукт. И последно, предприятието достига до заключение, че поточната линия и услугите не оказват съществено влияние помежду си и следователно не са силно взаимозависими или силно взаимосвързани, тъй като предприятието ще бъде в състояние да изпълни своето обещание, да прехвърли първоначално поточната линия, независимо от обещанието си впоследствие да предостави услуга по монтаж и инсталиране и техническа поддръжка.

На базата на тази оценка „Х“ АД идентифицира четири задължения за изпълнение в договора за следните стоки и услуги:

1. Поточна линия;
2. Монтаж, инсталиране, предпроизводствени проби;
3. Удължена гаранция 3 год.;
4. Сервиз и поддръжка 3 год.

„Х“ АД определя дали всяко едно от задълженията за изпълнение на поточната линия, за услугата по монтаж и инсталиране, удължената гаранция и техническата поддръжка се удовлетворяват към определена дата или в рамките на определен период от време. Предприятието признава приходите, когато удовлетвори задължението за изпълнение. Даден актив е прехвърлен, когато клиентът получи контрол върху този актив.

Следователно продажбата на поточната линия е свързана с признаване на приходите, когато предприятието удовлетвори задължението за изпълнение, като я прехвърли на клиента – през м. декември 2019 г. Услугите по инсталиране се признават, когато се удовлетвори задължението за изпълнение – февруари 2020 г. Услугите по удължена гаранция и сервиз за поддръжка се удовлетворяват с течение на времето.

Определяне на цената на сделката

Цената на сделката предприятието определя съобразно договора и обичайните търговски практики. „Х“ АД предполага на базата на производствено-стопанския си опит, че стоките или услугите ще бъдат прехвърлени на клиента в съответствие със съществуващия договор и той няма да бъде отменен, подновен или променен.

Предприятието прави приблизителна оценка на размера на променливото възнаграждение, като използва метода, който позволява, по-добре да предвиди размера му. Неустойката поражда променливо възнаграждение. Предприятието прави приблизителна оценка на размера на променливото възнаграждение, като пресмята очакваната стойност – сбор от сумите, претеглени според вероятностното разпределение в диапазона от възможни случаи на неустойки.

Таблица 12

Пресмятане на променливото възнаграждение

Вероятност	Брой случаи	Ст/ст на едно събитие	Стойност на събитията	Ст/ст на вероятността
60%	5	20 000	100 000	60 000
30%	10	20 000	200 000	60 000
5%	20	20 000	400 000	20 000
5%	0	20 000	0	0

Разпределяне на цената на сделката към задълженията за изпълнение

Целта при разпределянето на цената на сделката е, „X“ АД да я разпредели към всяко задължение за изпълнение или към всяка отделна стока или услуга (Deloitte, 2019, стр. 1194).

За постигане на тази цел предприятието разпределя цената на сделката към всяко задължение за изпълнение, установено в договора, въз основа на единичната продажна цена (и за разпределяне на неустойката).

Разпределяне на базата на единични продажни цени

„X“ АД определя единичната продажна цена, към момента на влизане в сила на договора, на всяка стока или услуга и разпределя цената на сделката, пропорционално на тези единични продажни цени.

Разпределяне на променливо възнаграждение

Променливото възнаграждение, което е обещано в договора, може да бъде отнесено към общото възнаграждение за договора или към едно или повече, но не към всички задължения за изпълнение по договор.

Таблица 13

Разпределение на приходите към задълженията за изпълнение

Видове задължения за изпълнение	Единични продажни цени	Относителен дял	Разпределена цена на сделката
Поточна линия	8 000 000	88,61	7 797 962
Монтаж, инсталиране, предпроизводствени проби	380 000	4,21	370 403
Удължена гаранция 3 год.	108 000	1,20	105 272
Сервиз за поддръжка 3 год.	540 000	5,98	526 362
СУМА ПО ДОГОВОРА	9 028 000	100,00	8 800 000

Уреждане на задължения за изпълнение

Предприятието признава приходите, когато удовлетвори задължението за изпълнение и прехвърли обещаната стока или услуга на клиента:

- **поточна линия** – предприятието е удовлетворило задължението за изпълнение след като е прехвърлило обещаната стока м. декември 2019 г. Полученият аванс не е приход, а задължение за получен аванс и не се отразява на признатите приходи за периода. В размер на разпределената сума по комбинираната доставка – 7 797 962 лв. ще бъде признат приход от продажби;

- услуги по инсталиране, монтаж, предпроизводствени проби – предприятието е удовлетворило задължението за изпълнение след като е извършило обещаната услуга – м. февруари 2020 г. и признава приход в размер на 370 403 лв.;

- удължена гаранция 3 год. – изпълнява се в течение на договорения период и за всяка от годините (2020, 2021, 2022) се признава в приходите от сумата от 105 272 лв.;

- сервиз и поддръжка – неустойката формира променливо възнаграждение. Ако предприятието прецени, че съгласно условията на договора неустойката се отнася към отделно задължение за изпълнение – услугата по сервиз и поддръжка – приходът 526 362 лв. се коригира със 140 000 лв. и се определя на 386 362 лв. за целия период.

Таблица 14

Разпределение на неустойка към задължение за изпълнение

Видове задължения за изпълнение	Единични продажни цени	Относителен дял %	Разпределена цена на сделката	Корекция за неустойка	Разпределена цена след неустойка
Поточна линия	8 000 000	88,61	7 797 962		7 797 962
Монтаж, инсталиране, предпроизводствени проби	380 000	4,21	370 403		370 403
Удължена гаранция 3 год.	108 000	1,2	105 272		105 272
Сервиз и поддръжка 3 год.	540 000	5,98	526 362	140000	386 362
Сума по договора	9 028 000	100	8 800 000	140000	8 660 000

Таблица 15

Разпределение на приходите по многокомпонентен договор по години

Видове задължения за изпълнение	2019	2020	2021	2022	2023	Общо:
Поточна линия	7797962					7797962
Монтаж, инсталиране, предпроизводствени проби		370403				370403
Удължена гаранция 3 год.		35091	35091	35091		105272
Сервиз за поддръжка 3 год.		107323	128787	128787	21465	386362
Сума по договора	7797962	512817	163878	163878	21465	8660000

Портфейлен (Портфолио) подход

Обикновено определянето на приходите се прилага за индивидуален договор с клиент. Като практическа целесъобразност обаче предприятието може да приложи модела на признаване и отчитане на приходите към портфейл от договори със сходни характеристики, ако разумно очаква, че финансовият отчет не би се повлиял съществено, ако се отчита всеки един договор поотделно в рамките на този портфейл и ако не използва портфейл от договори (Deloitte, 2019, стр. 1016).

Пояснителни сведения към ГФО 2019 г. – извлечение:

Във връзка с определяне на прихода съгласно МСФО 15, Дружеството прилага метода на комбинирание на договори с физически лица в портфолия, като е дефинирало няколко вида основни портфолия с подобни задължения за изпълнения и подобна срочност на договорните отношения. Дружеството прилага този подход след извършена оценка, доказваща, че ефектът върху финансовите отчети не би бил съществено различен, ако Дружеството отчиташе всеки един договор поотделно и не използваше портфолия.

Дружеството е идентифицирало следните основни видове портфолия, съдържащи договори с подобни задължения за изпълнения:

Портфолия с 1 задължение: задължение за изпълнение на мобилна услуга;

Портфолия с 2 задължения: задължение за изпълнение на мобилна услуга и задължение за доставка на стока/оборудване;

Портфолия с 1 задължение: задължение за изпълнение на фиксирана услуга;

Портфолия с 2 задължения: задължение за изпълнение на фиксирана услуга и задължение за изпълнение на инсталационна услуга;

Портфолия с 2 задължения: задължение за изпълнение на фиксирана услуга и задължение за доставка на стока/оборудване;

Портфолия с 3 задължения: задължение за изпълнение на фиксирана услуга, задължение за изпълнение на инсталационна услуга и задължение за изпълнение на доставка на стока/оборудване (ГФО, 2019.1).

Пример 12. Портфейлен подход, приложен към разходите Разходи за получаване на договор

Предприятието капитализира допълнителни разходи, за да получи договор с клиент – напр. комисиони от продажби – ако очаква да възстанови тези разходи.

Въпреки това като практическа целесъобразност от предприятието не се изисква да капитализира допълнителни разходи за получаване на договор, ако периодът на амортизация на актива е до една година. Портфейлният подход може да се приложи както към договорните приходи, така и към разходите.

Пример 13. Портфейлен подход

През м. януари 2020 г. „М“ АД продава 200 договора за кабелна телевизия. „М“ АД работи с няколко търговски агенти, които получават бонус от 50 лв. за всеки договор, който те сключват. „М“ АД определя, че всеки бонус представлява разходи за получаване на договор и трябва да се капитализира и амортизира през целия живот на основния договор и свързаното с него очаквано подновяване. „М“ АД определя, че портфейлният подход е подходящ, тъй като разходи са свързани с получаване на договор и характеристиките на всички договори са подобни. Периодът на амортизация за признатия актив е свързан с тези разходи и се очаква да бъде подобен за 200-те договора. Освен това „М“ АД счита, че портфейлният подход не се различава съществено от подхода на отчитане по индивидуални договори. „М“ АД признава портфейлен актив от 10 000 лв. за месец януари 2020 г.

Разходи, които ще бъдат направени независимо от това, дали договорот е сключен – включително разходите, които нарастват при опит за сключване на договор, се третират по посочения начин, освен ако не отговарят на критериите за капитализиране. Пример за това са разходите за изготвяне на оферта, които са направени, дори ако предприятието не получава договора. Предприятието амортизира актива, признат за разходите за придобиване на договор на систематична основа, съобразен с модела на прехвърляне на стоката или услуга, за която се отнася активът. Това може да включва стоките или услугите в съществуващ договор, както и тези, които ще бъдат прехвърлени съгласно конкретно предвидено в договор – напр. стоки или услуги, които трябва да се предоставят след подновяване на съществуващ договор.

Пояснителни сведения към ГФО за 2019 г. – извлечение:

За елементи, които не се продават отделно, като опции, предоставящи материално право, Групата оценява индивидуалните продажни цени, вземайки предвид вероятността, предоставената на клиента опция да бъде упражнена. В резултат на това приходите, които трябва да бъдат признати за телекомуникационното оборудване, обикновено доставено при сключване на договора и продадено с намаление в цената, в комбинация със срочен договор за услуги, са по-високи от фактурираната за оборудването сума. Това води до признаването на актив по договора в отчета за финансовото състояние. Активът по договора се възстановява и намалява за оставащия минимален срок на договора, като понижава приходите, признати за другите задължения за изпълнение в договора (телекомуникационната услуга). За разлика от фактурираните стойности за отделните елементи това води до признаване на по-високи приходи от продажбата на стоки и по-ниски приходи от предоставянето на услуги (ГФО, 2019.2).

Важността на признаването на приходите не е въпрос, по който следва да се спори. От величината на отчетените за определен период приходи пряко зависи финансовото състояние на предприятието. Налице са различни подходи и методи, свързани с признаването на приходите от продажби. В СС 18 (условията за признаване на приходи) и МСФО 15 (критерии за признаване на приходи) не се различават съществено. В МСФО 15 те са структурирани и описани по-подробно и последователно. СС 18 изследва признаването на рисковете и изгодите, а МСФО 15 описва наличието на контрол, който е преминал върху клиента като предпоставка за признаване на приходи от продажби. Основен критерий за признаването на приходи от продажби е вероятността да се получат сумите от продажбите. Този критерий съществува и в СС 18 и в МСФО 15 и е изискуем и независим от прилагането на принципа на начисляването. Преди дадено предприятие да приложи стандарта за приходите, едно от условията, на които трябва да отговарят договорите, е вероятността за събиране на възнагражденията, свързани с тях.

В контекста и тематиката на това изследване – приходи от многокомпонентни договори – МСС 18 (СС 18) съдържа принципи за признаване на приходите, но те са доста общи и не осигуряват еднаквост в третирането на сходни стопански ситуации. За разлика от МСС 18, МСФО 15 прилага единен метод за признаване на всички видове приходи и налага правила за задължително разпределение на цената на пакетната услуга към идентифицируемите явни и неявни компоненти. МСС 18 гласи, че условията за признаване зависят от всеки вид приход. Критериите се прилагат в зависимост от това, дали приходите се получават от прехвърлянето на стоки, услуги, лихви, роялти или дивиденди. В много публикации се твърди, че „новият стандарт МСФО 15“ въвежда нови изисквания и правила за признаване на приходите. Наистина има и нови правила, но преобладаващата част от тях са прилагани и при МСС 18 (посочени са в изложението някои публикации от по-ранните години на прилагане, доказващи, че голяма част от правилата и принципите са известни, дискутирани и са вече прилагани). МСФО 15 се опитва да намери еднаквост и да формулира критерии за признаването на всички видове приходи и предприятието не преценява в кой обхват е конкретният договор – СС 18 или СС 11. На тази основа се прилагат и двата подхода по отношение на признаването на приходи – оценъчен и транзакционен подход. Концепцията за контрол (прехвърляне на рисковете и изгодите от собствеността) се базира на собствеността като правна възможност на предприятието да владее, ползва и да се разпорежда с определена вещ. Владението, ползването и разпореждането са елементи на правото на собственост. Собственикът решава дали и как ще упражнява отделните права. Правото на собственост е абсолютно, защото собственикът разполага с възможността да предотврати посегателствата на други лица по отношение на нея. За разлика от СС 18, според който признаването на приходите се ба-

зира на концепцията за прехвърлянето на рисковете и изгодите от собствеността върху стоките, в МСФО 15 признаването на приходите се основава на концепцията за прехвърлянето на контрола върху стоките или услугите на клиента, която е обвързана с елементите на собствеността и правомощията, свързани с тях, но не ги следва изчерпателно и се базира и на някои от тези елементи. Контролът е способността да се ръководи използването на актива и да се получат по същество всички ползи от него. Контролът се основава на способността на предприятието за предотвратяване на възможността на други лица да упражняват фактическата власт и да определят начина на експлоатация на актива, както и да получават ползите от нея.

МСФО 15 в голяма степен залага на субективната преценка за наличието на договор, наличието на търговска същност, оценката на събираемостта на възнаграждението и др. на основание на обективните обстоятелства, свързани с практикувания бизнес модел и бизнес среда. Подобен е подходът и на американските счетоводни стандарти. Идеята за наличие на контрол върху стоката или услугата не е нова и тя е прилагана и при условията на МСС18 (СС 18), но е формулирана по различен начин. Повечето автори при прилагането на МСС18 (СС 18) приемат подхода за създаването на провизия по отношение на възможното задължение за приемане на върнатата стока, но след като бъде отчетен приход и вземане по номиналната му стойност, свързани с продажбата. Обичайно в практиката по прилагане на МСС 18 не се счита за оправдан подход, признаването на приход да се базира на статистически определена квота за връщане, което да бъде основа за признаване на вземането и прихода в коригиран размер. Разбира се, следва да се спомене, че съществуват различни подходи, които в никакъв случай не може да се твърди, че не описват реалистично стопанските ситуации. При спазване на правилата, описани в МСФО 15, приходът се признава в размер и на стойност, описващ очакването за стоките, които няма да бъдат върнати.

Старанието на IASB е да бъдат обхванати отделните стопански ситуации, за да се получи еднакво и предвидимо третиране на едни и същи по вид приходи от различните предприятия. Разбира се, правилата и принципите се развиват с оглед по-точното третиране на конкретните стопански факти и операции. Такъв е случаят с разисквания в изложението КРМСФО 15, свързан с подхода за отчитането и третирането на приходите по договори за недвижими имоти и въпросът, дали договорът попада в обхвата на МСС 11 или се прилага МСС 18. МСФО 15 включва тези въпроси в „задължения за изпълнение, изпълнени с течение на времето“ и подробно регламентира условията и подходите за признаване на приходите на основата на напредъка по тези договори.

Процесът на идентифициране на задълженията за изпълнение в многокомпонентен договор, понякога наричан „развързване“, е задължителен, съгласно МСФО 15 и ASC 605. Въпреки това, от практическа гледна точка

може да не бъде необходимо да се прилагат подробните изисквания за разделяне, ако сумите, признати и оповестени във финансовите отчети, ще бъдат едни и същи, независимо дали се прилага разделяне. Това може да е случаят, когато контролът върху две или повече стоки или две или повече услуги се прехвърля по едно и също време, или на една и съща основа, за същия период от време и ако не трябва да бъдат отделно оповестени. Количеството и времето на признатите приходи не биха се различавали, ако приходите за отделните компоненти са отделено отчетени. Обичайно моментът, в който се предоставя услугата, се използва като момент, в който се признават приходите. Определянето на времето за реализация на така наречените многокомпонентни сделки може да се окаже проблемно от гл.т. на гражданското и търговското право. Ако в контекста на многокомпонентния бизнес има няколко различни стоки и услуги или индивидуални договори, които трябва да се разглеждат като един бизнес поради тясната им икономическа връзка, все пак е необходим диференциран подход по отношение на момента или времето на реализирането на приходи. Отделното признаване на приходите изисква, услугите да бъдат разделени по отношение на причина и размер. Налице е фактическо разделяне на идентифицираната частична услуга, ако тя генерира независим принос на стойност за клиента и клиентът може да я получи от различни доставчици. Договорената сума ще бъде разделена, ако общата (пакетна) цена може да бъде разпределена към частичните услуги на базата на съотношението на индивидуалните им цени. Ако е възможно фактическо и стойностно разделяне, компонентите на услугите от многокомпонентния бизнес следва да бъдат проверени за отделно признаване на приход, като се вземат предвид общите счетоводни принципи за неговото възникване. Когато има комбинация на прехвърляне на активи и свързани услуги, се достига до по-ранно признаване на приходи при спазване на изискванията на МСФО 15.

В изследване, проведено в Германия, в сегментите DAX 30, MDAX, SDAX und TecDAX за консолидираните финансови отчети за 2018 г. на 126 предприятия, е установено, че има съществен ефект върху някои от компаниите при преминаването към МСФО 15 по отношение на капитализирането на разходи и признаването активи по договор, по отношение на амортизациите, по отношение на показателите, изчислени в отчета за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход и др. (Pilhofer, J., S. Herr, M. Groh, 2019).

Филипова счита, че „Новата доминиращо оценъчна концепция за признаване на приходите, според МСФО 15, води до по-ранното им признаване и оттук – до пренебрегване прилагането на принципа на предпазливостта“ (Филипова и колектив, 2018, стр. 17). Съгласно описаните принципи признаването на приходите се извършва според концепцията за прехвърлянето на контрола върху стоките или услугите на клиента. На основата на концепцията за контрол в момента на предоставяне на актива по договора –

посочените по-горе условия за наличието на контрол са изпълнени. Така че логически последователно и методологически правилно е, при задължителното разпределение на пакетната цена и при прехвърляне на контрола върху компонента да се признае като приход приписаната сума, която е разпределена за него. Както е описано по-горе, при продажба на актив на разсрочено плащане се признава приход в момента на предоставянето му, независимо че е неплатен. Базирайки се на принципа на начисляването, моментът на признаване на прихода е моментът на предоставянето на контрола върху актива на клиента. Друг подход, прилаган по СС 18 (МСС 18), е да не се признава приход за предоставения актив, ако не е договорена отделна цена за този компонент в момента на предоставяне му, а неговата отчетна стойност да се третира като разходи за придобиване на клиент. Но при него независимо че приходът се измества в бъдеще, е редно все пак, пакетната цена да се раздели между отделните компоненти, ако се изпълняват в различен момент, а не само за компонента, изпълняван в течение на времето. Логичен и обоснован е и подходът, прилаган от FASB (ASC 605), когато се предоставя актив и взаимосвързани с него услуги, приходът да се ограничи в момента на предоставянето на актива до размера на полученото плащане. Признаването на приходите тук следва да се осъществява в рамките на заплащането на свързаната услуга. Логиката на това решение се основава на взаимосвързаността на предоставения актив и изпълнението на задължението за изпълнение на услугата, която обичайно ще се извършва и заплаща при частично изпълнение във времето. И понеже свързаната услуга е неизпълнена все още, взаимната свързаност води до признаване на приход от актива в периода на изпълнение на договорените услуги.

Заклучение

Систематизирането на правилата за признаване на приходи е обусловено от практиката на предприятията, когато стопанските операции стават все по-сложни и зависят от бизнес модела му. Докато различните видове приходи се признават по различни начини, съгласно СС 18 или СС 11, МСФО 15 търси еднаквост и формулира критерии за признаването на всички видове приходи, тъй като предприятието не следва вече да преценява в кой обхват е конкретният договор – МСС 18 или МСС 11. На тази основа се прилагат и двата подхода по отношение на признаването на приходи - оценъчен и транзакционен подход.

Оценъчният подход е статичният балансов подход, при който се признават както реализираните, така и нереализираните (оценените, приписани) приходи. При транзакционния подход реализираните приходи се признават на основата на концепцията за наличие на контрол. Концепцията за контрол

се базира на собствеността като правна възможност на едно лице да владее, ползва и да се разпорежда с определена вещ. За разлика от СС 18, според който признаването на приходите се базира на концепцията за прехвърлянето на рисковете и изгодите от собствеността върху стоките, в МСФО 15 признаването на приходите се основава на концепцията за прехвърлянето на контрола върху стоките или услугите на клиента, която е обвързана с елементите на собствеността и правомощията, свързани с тях, но не ги следва изчерпателно, а се базира на някои отделни елементи. Ако задължението за изпълнение не е удовлетворено с течение на времето, предприятието удовлетворява задължението към определена дата. За да се определи моментът, в който даден клиент получава контрол върху обещания актив и предприятието е удовлетворило поетите задължения, се вземат предвид изискванията относно контрола. Следва да се има предвид, че, независимо че не са изчерпателно посочени и изрично структурирани, същите показатели се прилагат и в СС 18 и по тяхното прилагане има натрупан многогодишен опит. От друга страна, считаме, че би било погрешно да се твърди, че това са единствено и само счетоводни критерии. По тази причина те не могат да бъдат откъснати и независими от правните елементи на собствеността. Поради голямата конкуренция и съвременните бизнес модели много компании предоставят множество продукти или услуги на своите клиенти като част от единно споразумение. Тези договорености варират от относително прости договорености на множество продукти на една дата до персонализирани, сложни комбинации от стоки и услуги, предназначени да предоставят интегрирано решение за удовлетворяване на нуждите на клиента. Предложенията на предприятията се развиват непрекъснато и стават все по-сложни в отговор на тези нужди. Компаниите с многокомпонентен бизнес (например разработване на софтуер, телекомуникации и др.) и бизнеси, при които бъдещите задължения за изпълнение произтичат от продажбата на услуга (напр. бонус програми, клиентски карти, гаранционни обещания), са особено засегнати от концептуалните нововъведения в МСФО 15. СС 18 не регулира многокомпонентни договори в подробности и предоставя на потребителя определена свобода на преценка, която по-голямата част от предприятията решаваха с условния метод за ограничаване на прихода на основата на получените възнаграждения. Съгласно МСФО 15 при разпределението на пакетната цена чрез съотношението на самостоятелните продажни цени и в сравнение с други ограничаващи методи, се постига по-ранно признаване на приходите от продажби. Правилното определяне на задълженията за оценка на резултатността на конкретен договор е от решаващо значение за постигането на основния принцип в МСФО 15. Липсата на информация в предприятието за идентифициране и отчитане на отделните задължения, за изпълнение в договора, може да доведе до неправилен график за признаване на приходите.

С оглед точното прилагане на принципите за признаване на приходи всяко предприятие следва да разработи вътрешни правила, включващи класифициране на извършваните продажби на стоки и продукция и услуги от гл. т. на спецификата на бизнес модела и на момента на признаването на приходи или периодът, в който те се признават, както следва:

а) правила, подходи и политики за оценка на платежоспособността на клиентите и дали в предприятието ще се получат плащанията, свързани със сделката;

б) определяне на момента, в който са прехвърлени съществените рискове и ползи от собствеността на купувача (контрол);

в) има ли предприятието продължаващо управленско участие и ефективен контрол върху продадените стоки и продукция (договорни рестрикции);

г) могат ли приходите да бъдат надеждно оценени, както и отстъпки и други променливи компоненти, и подходите за тяхната оценка;

д) направените разходи или разходите, които ще бъдат направени във връзка със сделката, могат ли да бъдат надеждно оценени;

е) в СС18 и МСФО 15 – в зависимост от прилаганите счетоводни стандарти са налице различни подходи, водещи до различно третиране и резултати при многокомпонентните сделки. Разбира се, налице е възможност и за еднакъв подход по МСС и по НСС (СС1, 2021, т.3.2.б). Може да се изведе препоръка за разработване на вътрешни правила в предприятията на ниво договор или портфейл, съдържащи минимално:

- да се типизират договорите по видове клиенти и задължения за изпълнение и ако е възможно да се приложи методът на комбиниране на договори в портфолия, като се обединят тези със сходни задължения за изпълнение и подобна срочност;

- класификация по обещания за изпълнение (явни и неявни);

- разграничими и неразграничими компоненти;

- единични наблюдаеми цени на отделните компоненти;

- подходи за изчисляване на индивидуалните цени на отделните компоненти, ако цените не са наблюдаеми;

- разпределение на цената на сделката към всеки отделен компонент;

- корекции на цената с различни специфични за сделката бонуси, отстъпки, глоби, неустойки и променливи възнаграждения и т. н.;

- установяване на наличието на значим финансов компонент и отчитането му като приход от лихви, отделно от приходите от продажба на продукция и стоки;

- определяне на момента, в който са прехвърлени съществените рискове и ползи от собствеността на купувача (контрол) или периода, в който приходите се признават за всеки отделен компонент и графика за разпределение на приходите.

Както посочихме в изложението, в СС 18 липсват подробни насоки за използваните подходи за отчитане на приходите по многокомпонентни договори. Предприятията, изготвящи своите финансови отчети, съгл. изискванията на НСС, следва да преразгледат използваните подходи за отчитане на приходите за разграничимите компоненти. Позоваването на факта, че това не е регламентирано в СС 18, не следва да се приема като сериозен аргумент. Нашето счетоводно законодателство указва как следва да се процедира в случаите на неуредени въпроси в него с оглед вярно и честно представяне на имущественото и финансово състояние на предприятието. В тази връзка считаме, че е допустимо формирането и прилагането на политики, съответстващи на концепцията на МСФО 15, ако тяхното въвеждане ще допринесе за по-прецизното представяне на приходите и свързаните с тях финансови резултати за отчетния период.

Познаването и прилагането на принципите, правилата и методите, свързани с признаването на приходите, ще помогнат за по-точното и вярно отразяване на финансовото състояние на предприятията във финансовите отчети.

Използвани източници

- Adler, H., Doring, W., Schmalz, K. (1971). *Rechnungslegung und Prüfung in Aktiengesellschaft* (4. Auflage). Stuttgart: Poeschel.
- BDO. (2021). *IFRS in Practice 2020-2021 - IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers*. Retrieved August 17, 2021 from [https://global-
www.bdo.global/getmedia/b76b00da-3aa8-415c-acbe-
81ca2a702b47/IFRS15_REVENUE_screen.aspx](https://global-www.bdo.global/getmedia/b76b00da-3aa8-415c-acbe-81ca2a702b47/IFRS15_REVENUE_screen.aspx)
- BDO. (2020). *IFRS at a glance IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers*. Retrieved August 17, 2021 from [https://www.coursehero.com/
file/88228850/IFRS-15-AAG-2020pdf/](https://www.coursehero.com/file/88228850/IFRS-15-AAG-2020pdf/)
- Bertram, K., Kessler, H., Müller, S. (2020). HGB Bilanz-Kommentar §§ 238-342e HGB (11. Auflage). RZ 120, Retrieved August 17, 2021 from Haufe Finance Office Premium database.
- Buchholz, R. (2001). *Internationale Rechnungslegung*. 2. Auflage, Berlin: Erich Schmidt Verlag.
- Coenenberg, A., von Weysocki, K. (1983). *Handwörterbuch der Revision*. Stuttgart: Poeschel.
- CPD box. (2021). IFRS 15 vs. IAS 18: Huge Change Is Here!. Retrieved July 29, 2021 from <https://www.cpdbox.com/ifrs-15-vs-ias-18/>
- Deloitte. (2019). i GAAP. 2019, Volume A, part 1.
- DifferenceBetween. (2021). Retrieved August 1, 2021 from <https://www.differencebetween.com/difference-between-ifrs-15-and-vs-ias-18/>

- Ellrott, H., W. Norbert. (2006). *Beck'scher Bilanz-Kommentar: Handels- und Steuerrecht* (6th ed.). München: Beck C. H.
- Ellrott, H., Winkeljohann, N. (1986). *Beck'scher Bilanz-Kommentar, Handels- und Steuerrecht*. München: Beck C. H.
- EY. (2020.2, August). *Financial reporting developments A comprehensive guide: Revenue recognition - multiple-element arrangements Accounting Standards Codification 605-25 Revised August 2020*.
- EY. (2020.1, November) *Financial reporting developments: A comprehensive guide: Revenue from contracts with customers (ASC 606) Revised November 2020*.
- FASB. (2016). *Revenue from Contracts with Customers (Topic 606): Identifying Performance Obligations and Licensing*. Retrieved August 1, 2021 from <https://asc.fasb.org/imageRoot/32/79982032.pdf>
- FASB.1. (2020). *Revenue Recognition (Topic 605)*. Retrieved August 6, 2021 from <https://asc.fasb.org/>
- FASB.2. (2020). *Revenue Recognition (Topic 606)*. Retrieved August 5, 2021 from <https://asc.fasb.org/>
- FASB.3. (2020). *Financial accounting standards board revenue from contracts with customers Comparison of Topic 606 and IFRS 15*. Retrieved August 12, 2021 from https://www.fasb.org/cs/Satellite?c=Document_C&cid=1176176669159&pagename=FASB%2FDocument_C%2FDocumentPage
- Hachenberg, M., Ulmer, P. (1989). *Gesetz betreffend die Geschäften mit beschränkter Haftung: Groskommentar* (7. Auflage). Berlin.
- Hayn, S., Waldersee, G. (1989). *Accounting Principles* (Fourth Edition). IRWIN.
- IASB. (2014, May). *Illustrative Examples: IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers*. Retrieved August 9, 2021 from https://philcpa.org/wp-content/uploads/2014/05/IFRS15_Illustrative-Examples.pdf
- IASB. (2018). *IFRS® Conceptual Framework Conceptual Framework for Financial Reporting 2018*. United Kingdom.
- IFRIC 15. (2017). *Agreements for the Construction of Real Estate* Published July 2008: Effective 1 January 2009 (1 January 2010 for EU preparers), Withdrawn for periods starting on or after 1 January 2018 when IFRIC 15 is superseded by IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers.
- ICC. (2020). *Incoterms® 2020 practical free wallchart - ICC - International Chamber of Commerce*. Retrieved August 6, 2021 from iccwbo.org
- Knobloch, A., Anton, K. (2015). *Das Fünf-Schritte-Modell zur Umsatzrealisation nach IFRS 15 (Teil I): Das Fünf-Schritte-Modell zur Umsatzrealisation nach IFRS 15*. *DStR* 2015, p. 1519. Retrieved August 1, 2021 from Beck-online Database.
- KPMG. (2004). *International Financial Reporting Standards: Einführung in die Rechnungslegung nach den Grundsätzen des IASB* (3. Auflage). Stuttgart: Schäffer Poeschel Verlag.

- KPMG. (2019, June). *Revenue IFRS® 15 Handbook*. Retrieved August 6, 2021 from <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2019/06/ifrs15-revenue-handbook.pdf>
- Pellens, B., Fülbier, R. U., Gassen, J., Sellhorn, T. (2017). *Internationale Rechnungslegung* (10. Auflage). Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag.
- Petersen, K., Zwirner, C. (2017, April). Klarstellungen zu IFRS 15 - Erträge aus Verträgen mit Kunden. *IRZ* 2017, Heft 04, p. 147. Retrieved July 29, 2021 from Beck-online Database.
- Pilhofer, J., Herr, S., Groh, M. (2019). Bestätigen sich die Zweifel an gravierenden Umstellungseffekten bei IFRS 15 Teil 2: Erste empirische Erkenntnisse zu den IFRS 15-Umstellungseffekten der DAX Segmentunternehmen. *IRZ* 2019, p. 481, Retrieved July 28, 2021 from Beck-online Database.
- PWC. (2013). *Manual of Accounting* (Volume 1). Bloomburry Professional.
- PWC. (2017). *Manual of Accounting* (Volume 1). London: Tolley.
- Van Mourik, C., Katsuo, Y. (2017, November). *Articulation, profit or loss and OCI in the IASB Conceptual Framework: different shades of clean (or dirty) surplus: Paper for the IASB Research Forum in Brussels on 28 November 2017*. Retrieved July 28, 2021 from <http://cm.ifrs.org/>
- Wiley. (2011). *Коментари и проложение на Международните стандарти за финансова отчетност*. Изд. „К енд Б консулт“ ЕООД.
- Wiley. (2019). *Wiley Interpretation and Application of IFRS Standards 2019*. United Kingdom: John Wiley & Sons, Ltd.
- Брезоева, Б. (2018). *Новият международен стандарт за приходите МСФО 15 Приходи от договори с клиенти*. Последно посещение юли 21, 2021, през Експертис нет.
- Генов, С. (2009). *Относно отчитането на приходите от продажби на продукция, стоки и услуги, в съответствие с Международните счетоводни стандарти*. Варна: Геа Принт.
- ГПК. (2021). Граждански процесуален кодекс. *ДВ*, бр. 68 от 31.07.2020 г.
- ГФО. (2019.1). АИ България ЕАД Годишен доклад за дейността и финансов отчет към 31 декември 2019 г. Последно посещение юли 23, 2021 г. през <https://portal.registryagency.bg/commercial-register>
- ГФО. (2019.2). Българска телекомуникационна компания ЕАД консолидиран и индивидуален финансов отчет за 2019 г. Последно посещение юли 24, 2021 през <https://portal.registryagency.bg/commercial-register>
- ЗЗД. (2021). Закон за задълженията и договорите. *ДВ*, бр. 42 от 22.05.2018 г.
- ЗЗД. (2021). Закон за данък върху добавената стойност. *ДВ*, бр. 17 от 26.02.2021 г.
- ЗСч. (2021). Закон за счетоводството. *ДВ*, бр. 19 от 05.03.2021 г.
- МСС 11. (2017). МСС 11 Договори за строителство (отменен).
- МСС 18. (2017). МСС 18 Приходи (отменен).
- МСФО 15. (2018). МСФО 15 Приходи от договори с клиенти.

- Свраков, А., Брезоева, Б., Филипов, В., Досев, Х., Петрова, Б., Ризов, Н. (2019). *Счетоводство 2019*. София: ИК „Труд и право“.
- Свраков, А., Брезоева, Б., Филипов, В., Досев, Х., Петрова, Б., Ризов, Н. (2021). *Счетоводство 2021*. София: ИК „Труд и право“.
- СС 1. (2021). СС № 1 - Представяне на финансови отчети. *ДВ*, бр. 3, 12.01.2016 г.
- СС 11. (2021). СС 11 Договори за строителство. *ДВ*, бр. 86, 26.10.2007 г.
- СС 18. (2021). СС 18 Приходи. *ДВ*, бр. 86, 26.10.2007 г.
- ТЗ. (2021) Търговски закон. *ДВ*, бр. 104, 08.12.2020 г.
- Филипова, Ф., Георгиев, В., Атанасов, А., Петрова, Р., Маринова, Р. (2018). Ефекти от прилагането на МСФО 15 Приходи от договори с клиенти в част от българските предприятия за периода 2017-2018 година (Част втора). *Счетоводство*, бр. 02/2020. година XXIV, стр. 17. Последно посещение юли 24, 2021 г. през <https://www.ides.bg>

ПРИХОДИ ОТ ДОГОВОРИ С КЛИЕНТИ ПО МНОГОКОМПОНЕНТНИ ДОГОВОРИ

Доц. д-р Слави Димитров Генов
Катедра „Счетоводна отчетност“, ИУ – Варна

Резюме: В изследването се разглеждат въпросите, свързани с момента на възникването и признаването на приходите в счетоводството. Разглеждат се и са анализирани прилаганите принципи и правила, методи и методики, относими за отделните стопански ситуации, свързани с признаването на приходите.

Изследването е посветено на признаването на приходи от сделки, свързани с продажбата на стоки или извършването на услуги, чието изпълнение е към определен момент или в рамките на определен период. Изследвани са и подходите за признаване на приходи при многокомпонентни договори и сделки. Разисквани са времената на изпълнение за отделните компоненти - стоки и услуги и е изяснена необходимостта от нов подход при отчитането на многокомпонентните сделки. Това е осъществено на базата на прегледа на съществуващи и прилагани подходи и методи и на практиката и политиките на компании, прилагачи Международните счетоводни стандарти в областта на телекомуникациите в България и на големи и средни предприятия, прилагачи Национални счетоводни стандарти за 2019 г. Тъй като в България на основание изискванията на Закона счетоводството предприятията изготвят и представят своите годишни финансови отчети, при спазване на изискванията на МСС или НСС се разглеждат и обсъждат различните подходи - на основата на анализа на връзката, и допирните точки и различия на МСС/ МСФО с НСС. Изследването и изясняването на основните моменти, свързани с многокомпонентните договори е свързано с тезата, че познаването на основните правила за прехвърляне на контрол и познаването на принципите за „развързването“ на отделните компоненти е предпоставка за правилното им текущо счетоводно отчитане и периодичното им представяне във финансовите отчети, в резултат на което се повишава полезността им за техните ползватели.

Ключови думи: приход, доход, задължение за изпълнение, многокомпонентен договор, контрол.

JEL: M41.

REVENUE FROM CONTRACTS UNDER MULTIPLE-ELEMENT ARRANGEMENTS

Assoc. Prof. Slavi Genov, PhD

Economic University Varna, Department of Accounting

Abstract: The study addresses issues associated with the time of origin and recognition of income in accounting. The applied principles and rules, methods and methodologies relevant to the individual economic situations related to the recognition of income are considered and analyzed.

The study is devoted to the recognition of revenue from transactions for the sale of goods or services, the implementation of which is at a certain time or within a certain period. The approaches for revenue recognition in multi-component contracts and transactions are also studied. Execution times for the individual components - goods and services are discussed and the need for a new approach in the reporting of multi-component transactions is clarified. This has been done on the basis of the review of existing and applied approaches and methods and the practice and policies of companies applying the International Accounting Standards in the field of telecommunications in Bulgaria and of large and medium enterprises applying National Accounting Standards for 2019. Since the companies in Bulgaria, based on the requirements of the Accounting Act, prepare and present their annual financial statements, in compliance with the requirements of IAS or NSS, the different approaches are considered and discussed - based on the analysis of the relationship and commonalities and differences between IFRS and NSS. The study and clarification of the main points in multi-component contracts is related to the thesis that knowledge of the basic rules for transfer of control and knowledge of the principles of "unbundling" of individual components is a prerequisite for their proper current accounting and periodic presentation in financial reports, as a result of which their usefulness for the users will increase.

Keywords: revenue, income, performance obligation, multiple-element contract, control.

JEL: M41.

Съдържание

Въведение.....	7
I. Признаване на приходи от продажби	9
1. Общи положения	9
2. Продажби на стоки (продукция) и услуги	13
3. Задължения за изпълнение, изпълнени в определен момент от времето.....	15
4. Договорни задължения, удовлетворявани с течение на времето	29
II. Приходи по многокомпонентни договори	33
1. Основни положения	33
2. Разграничаване на задълженията за изпълнение	35
3. Разпределение на цената на сделката към задълженията за изпълнение – общо.....	41
4. Методология за разпределение.....	43
5. Наличие на значителен компонент на финансиране в договора. Променливо възнаграждение и портфейлен подход	53
Заклучение.....	66
Използвани източници.....	69

ТОМ СХХІІ

СТОПАНСКА АКАДЕМИЯ "Д. А. ЦЕНОВ"
СВИЩОВ



ГОДИШНИК

ТОМ СХХІІІ

2020

СТОПАНСКА АКАДЕМИЯ „Д. А. ЦЕНОВ”
Свищов, ул. Ем. Чакъров, 2

АКАДЕМИЧНО ИЗДАТЕЛСТВО „ЦЕНОВ”
Свищов, ул. Градево, 24

**ГОДИШНИК
ТОМ СХХІІІ**

Даден за печат на 01.12.2020 г.
Печатни коли 22,5; формат 16/70/100; тираж 50 бр.
Излязъл от печат на 17.12.2020 г.

ISSN 0861–8054

Съдържание

Йорданов, Й. Развитие и състояние на българския капиталов пазар	7
Емилова, И., Динков, М. Мобинг – субективно усещане или обективно състояние в организацията.....	57
Бонева, М. Изследване на тенденциите за развитие на електронните услуги	91
Ненова, Р. Влияние на рентата върху цената на земеделската земя в България.....	123
Чиприянов, М. Нови парадигми в планирането.....	159