

ПРОМЕНЛИВО ВЪЗНАГРАЖДЕНИЕ В ДОГОВОРИ С КЛИЕНТИ

Доц. д-р Слави Димитров Генов, sdgenov@abv.bg

Катедра „Счетоводна отчетност“, ИУ – Варна

Резюме: В изследването се разглеждат въпросите, свързани с оценката и отчитането на променливите възнаграждения в договорите с клиенти. Разглеждат се и са анализирани прилаганите принципи и правила, методи и методики, относими за отделните стопански ситуации, свързани с оценката и признаването на приходите, съдържащи променлив компонент.

Изследването е посветено на оценката и признаването на приходи от сделки, свързани с продажбата на стоки или извършването на услуги, съдържащи променливо възнаграждение, чието изпълнение е към определен момент или в рамките на определен период. Изследвани са и подходите за оценката и разпределението на отстъпки при многокомпонентни договори и сделки. Разисквани са времената на изпълнение за отделните компоненти - стоки и услуги, и е изяснена необходимостта от системен подход при отчитането на споразумения, съдържащи променливи, влияещи на размера на приходите. Това е осъществено на базата на прегледа на прилаганите подходи и методи и на практиката и политиките на предприятия, прилагащи Международните счетоводни стандарти в България за 2023 г. Изследвана е оценката на приходите на основата на възможността за връщане на част от продадените продукти и възстановяването на сумите на клиентите. Авторът застъпва тезата, че познаването на основните правила за прехвърляне на контрол и познаването на принципите и методите за оценка, отчитане и последващо наблюдение на променливата част от възнаграждението е предпоставка за правилното текущо счетоводно отчитане на приходите и периодичното им представяне във финансовите отчети, в резултат на което се повишава полезността на информацията за техните ползватели.

Ключови думи: приход, доход, задължение за изпълнение, променливо възнаграждение, контрол

JEL: M41

DOI: <https://doi.org/10.58861/tae.di.2025.1.02>

VARIABLE REMUNERATION IN CLIENT CONTRACTS

**Assoc. Prof. Slavi Dimitrov Genov, PhD, sdgenov@abv.bg
Department of Accounting, University of Economics – Varna**

Abstract: The study explores the challenges associated with the evaluation and reporting of variable remuneration in client contracts. It examines and analyzes the principles, rules, methods, and methodologies applied to various business scenarios involving the valuation and recognition of revenues with a variable component.

The study focuses on the valuation and recognition of revenues from transactions involving the sale of goods or the provision of services with variable remuneration, where performance occurs either at a specific point in time or over a defined period. Approaches to the evaluation and allocation of discounts in multi-component contracts and transactions are also examined. The timing of performance for individual components, such as goods and services, is discussed, and the importance of a systematic approach to accounting for agreements that include variables influencing the amount of revenue is highlighted. The analysis is based on a review of the approaches, methods, and practices employed by enterprises applying the International Accounting Standards in Bulgaria for 2023. The author argues that knowledge of the basic rules for transfer of control and knowledge of the principles and methods for evaluation, reporting and subsequent monitoring of the variable part of remuneration is a prerequisite for the correct current accounting of revenues and their periodic presentation in the financial statements. This, in turn, enhances the usefulness of the information provided to users of financial reports.

Keywords: revenue, income, performance obligation, variable remuneration, control

JEL: M41

DOI: <https://doi.org/10.58861/tae.di.2025.1.02>

ПРОМЕНЛИВО ВЪЗНАГРАЖДЕНИЕ В ДОГОВОРИ С КЛИЕНТИ

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

Въведение

Размерът на приходите и вземанията, които следва да бъдат признати и свързаните с това финансови резултати, са от основно значение за финансовия отчет на предприятието за отчетния период и за оценка на неговото финансово състояние.

Принципът на „начисляване“ в счетоводството се прилага с цел осигуряване на вярно и честно представяне на финансовото и имущественото състояние на предприятието за определен период. Според този принцип, приходите се признават в момента, когато са изпълнени критериите за тяхното признаване, а не в момента на получаване на плащането. Разбира се, вероятността за инкасиране на сумите е съществено условие, свързано с признаването на приходите. Този счетоводен подход е прилаган в миналото 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, стр. 296).

С оглед на важността на въпросите, свързани с оценката и начисляването на приходите, целта на тази разработка е да бъдат разгледани и анализирани принципи и правила, методи и методики, относими за отделните стопански ситуации, свързани с променливите възнаграждения, както и тяхното третиране при многокомпонентни договори. За постигане на целта се поставят следните задачи: изясняване на методите за оценка и тяхното прилагане съгласно изискванията на Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО); анализиране на времето за изпълнение на отделните компоненти - стоки и услуги и разпределението на променливото възнаграждение; изясняване на необходимостта от системен подход за оценка, мониторинг и корекция на първоначалните предвиждания; анализиране на счетоводния подход за отчитане на връщането на стоки и продукция като форма на променливо възнаграждение; преглед на оповестяването на политиките на предприятия, прилагащи Международни счетоводни стандарти (МСС) и МСФО за 2023 г.

Изследването и изясняването на основните въпроси, свързани с променливите елементи на възнагражденията в договорите е свързано с тезата, че познаването на правилата за прехвърляне на контрол, на принципите, методите и методиките за оценка, отчитане и начисляване на променливите компоненти на приходите е предпоставка за правилното им текущо счетоводно отчитане, и вярното им периодичното представяне във финансовите отчети, в резултат на което се повишава полезността им за техните ползватели. Доказването ѝ налага в обекта на настоящето изследване да се включат политиките на компании, прилагащи МСС/МСФО за 2023 г.

Тълкуването и изясняването на основните моменти при сделки, съдържащи променливи елементи на възнаграждение в МСФО 15 Приходи от договори с клиенти (МСФО 15) 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 теоретично изследване: описание, сравнение, дедукция и индукция, анализ и синтез и др.

1. Методи за оценка на променливото възнаграждение

Приходите се явяват част от доходите, които възникват от продажбата на стоки или услуги като част от основните или обичайните дейности на предприятието. Сделките, които не се вписват в обичайната дейност на предприятието, не се представят като приходи от продажби. Посоченото не влияе на текущото счетоводно отчитане, а се отнася до представянето на нетния резултат от подобни сделки във финансовия отчет на предприятието.

МСФО 15 изисква използването на петстепенен модел за отчитане и оценка на приходите от продажби, възникващи от договори с клиенти. Третата стъпка в петстепенния модел е свързана с установяването на цената на сделката и на очакваното възнаграждение от договора. При четвъртата стъпка следва установената цена да се разпредели между разграничимите задължения за изпълнение въз основа на индивидуалните продажни цени на продуктите или услугите. Петата стъпка е свързана с момента, в който приходите се признават - в определен момент (предоставяне на контрол върху стоки и услуги към определен момент) или за определен период (период от време, в който се предоставят услуги). В случай на задължение, изпълнено към конкретна дата, приходите се признават, когато властта на разпореждане със стоките или услугите се прехвърли на клиента. Услугите, свързани с изпълнение в определен времеви период, трябва да се признават в зависимост от напредъка в тяхното изпълнение с прилагането на метода „процент на завършеност“ (Генов, С. (2023), стр. 95).

Предприятието признава приходите от сделката, когато удовлетвори поетото договорно задължение. Моментът, в който клиент получава контрол върху обещания актив и предприятието удовлетворява задължението за изпълнение, се определя на базата на признаците за прехвърлянето на контрола. Използват се пет показателя, показващи, че клиентът разполага с управленски възможности спрямо актива и на това основание се възползва от изгодите, свързани с него. Това е по-скоро списък с показатели, а не с критерии, които включват, но не се ограничават до следните:

- Плащането за прехвърления актив е действително право на предприятието;
- Собствеността върху актива е преминала в клиента;
- Владението върху актива е прехвърлено на клиента;
- Същественият риск и ползи от собствеността върху актива са преминали върху клиента;
- Активът е приет от купувача (МСФО 15, 2018, МСФО 15.38).

МСФО 15 използва обоснован модел за определяне на стойността на приходите, които следва да се начислят - цената на сделката. Когато е договорена фиксирана цена между страните, цената на сделката не е трудно да се определи. Значително предизвикателство представляват вариациите в цената, обуславящи променливия размер на приходите.

Съгласно изискванията на МСФО 15 променливото възнаграждение влияе на цената на сделката под формата на несигурности, обусловени от бъдещи събития, или действия на клиентите, които могат да повлияят на окончателното плащане.

Ако договореното възнаграждение включва променливи елементи, предприятието следва да оцени приблизително неговия размер при прехвърлянето на продуктите или услугите на клиента (МСФО 15, 2018, МСФО 15.50).

Ръководството на предприятието трябва да прецени използването на метод, с който е възможно да предвиди размера на възнаграждението въз основа на условията и клаузите на договора, и не следва да обосновава този избор с вече избрана счетоводна политика. Ако методът е избран, следва да се прилага последователно за целия срок на договора.

Приема се за допустимо използването на комбинация от методи в случаите, когато един договор съдържа повече от една форма на променливо възнаграждение. Например, договорът може да съдържа възможност както за получаване на бонус за постигане на определен срок или етап, така и отстъпка, изчислена въз основа на количеството на доставените стоки или предоставените услуги. Предприятието оценява стойността на променливото възнаграждение на основата на приблизителна оценка на неговата стойност и използва един от следните методи:

- Метод на очакваната стойност - тази стойност е резултат от сумирането на претегления резултат, на базата на приблизително оцененото разпределение в диапазона от възможни възнаграждения (МСФО 15, 2018, МСФО 15.53).

Пример 1. Намаляване на цените за закупени стоки – ценова защита

Производител на хладилна техника „Х“ ООД продава през месец януари 2025 г. 2 000 бр. от хладилник „Х1“ на предприятие за търговия на дребно „Т“ ООД за 1 000 000 лв. (500 лв. е единичната цена за хладилник). Предприятие „Х“ ООД осигурява ценова защита на търговско предприятие „Т“, като се съгласява да възстанови разликата между договорената цена и най-ниската цена за този хладилник до края на годината. Въз основа на богатия опит на производителя „Х“ ООД с подобни договорености, той оценява следните възможни резултати:

Таблица 1. Оценка на вероятността за намаление на цените

Намаляване на цените до края на годината - лв.	Вероятност
20	40%
30	25%
50	20%
70	10%
100	5%

След преглед на обстоятелствата и договореностите, предприятие „Х“ ООД определя, че методът на очакваната стойност осигурява най-добрата прогноза за размера на възнаграждението, на което ще има право. В резултат на това се определя цена на сделката - 462,50 лв. за хладилник - т.е. $(480 \text{ лв.} \times 40\%) + (470 \text{ лв.} \times 25\%) + (450 \text{ лв.} \times 20\%) + (430 \text{ лв.} \times 10\%) + (400 \text{ лв.} \times 5\%) = 462,50 \text{ лв.}$ на брой.

Таблица 2. Изчисляване на цената на база на претеглените вероятности

Намаляване на цените до края на годината	Вероятност	Цена в договора с намаление	Промяна в цената съобразно вероятността	Изменение в цената съобразно вероятността
20	40%	480	192	8
30	25%	470	117,50	7,50
50	20%	450	90	10
70	10%	430	43	7
100	5%	400	20	5
Цена на сделката 500 лв./бр.			462,50	37,50

Пример 2. Ценова отстъпка на база обем

Производител „У“ ООД сключва договор за продажба с предприятие „Т“ ООД на продукт „У“ за 100 лв. за бр. Договорът не предвижда минимални количества за покупка. В края на всяка година „Т“ ООД има право на отстъпка от годишните си покупки в зависимост от реализирания обем. Въз основа на богатия опит на „У“ в подобни договорености, той оценява следните резултати.

Таблица 3. Оценка на вероятността за постигане на отстъпка

Закупени единици	Отстъпка за единица	Вероятност
0-100	5 %	30%
100-1000	10%	60%
Над 1001	20%	10%

Ръководството на предприятието, на базата на прегледа на фактите и обстоятелствата, заключава, че методът на очакваната стойност осигурява най-добрата прогноза за размера на възнаграждението, на което ще има право. В резултат на това размерът на отстъпката се оценява на 9,5 %, което може да се изчисли по следния начин: $(5\% \times 30\%) + (10\% \times 60\%) + (20\% \times 10\%)$.

Поради това „У“ ООД оценява цената на сделката на 90,5 лв. = $100 \text{ лв.} \times (100\% - 9,5\%)$ за брой.

- Метод на най-вероятния размер - единственият най-вероятен резултат от договора при оценка на възможните стойности. Най-вероятната стойност е приблизителна оценка на стойността на променливото възнаграждение, ако договорът съдържа само два възможни резултата (например, предприятието или спазва определен параметър и получава бонус за постигане на резултат, или не успява да го изпълни и не получава бонус) (МСФО 15, 2018, МСФО 15.53).

Пример 3. Бонус за постигане на конкретен срок

Строително предприятие „С“ ООД - изпълнител, сключва договор за строителство на сграда с търговско предназначение със срок за изпълнение три

години. Договорена е фиксирана (твърда) цена в договора в размер на 5 800 000 лв. Приемането и окончателното заплащане на дейностите по проекта се извършва в третата година. Приходите и разходите, свързани със строителството на сградата са подробно документирани. За изпълнението на договора в предприятието се предвиждат за периода на изпълнение на строително-монтажните работи да се извършат разходи за общо 4 800 000 лв., по 1 600 000 лв. за всеки от трите периода. За опростяване на примера се предполага, че разходите са еднакви за всеки период. При съпоставянето на определената продажната цена от 5 800 000 лв. с общите разходи по договора за 4 800 000 лв. се очаква общият окончателен резултат от изпълнението на договора да бъде 1 000 000 лв. - печалба. Аванси и частични плащания не са договорени. Ако строителството бъде изпълнено три месеца преди крайния срок, „С“ ООД ще получи бонус в размер на 200 000 лв. Общата цена на договора нараства с 6 000 000 лв., а финансовият резултат ще бъде 1 200 000 лв. „С“ ООД прилага метода „процент на завършеност“, при данъчна ставка от 10%.

Според метода „процент на завършеност“ на проекта е необходимо да се определи степента на завършеност по периоди и да се изчисли реализираната печалба, съответстваща на извършените услуги. Същият метод се използва и за разпределяне на общия финансов резултат за периода. Балансовата статия - вземания по дългосрочни договори - през всяка година ще нараства с по 2 млн. лв. Балансовата печалба за отделните периоди е в размер на 360 хил. лв. Методът „процент на завършеност“ изисква натрупване на приходи, разходи и финансови резултати за всеки отчетен период в рамките на общата стойност на договора. Ефектът от промяната в приблизителната оценка на приходите или разходите по договора се отчита като промяна на приблизителните счетоводни оценки (МСС 8, 2005).

Таблица 4. Оценка на вероятността от постигане на бонус

Резултат	Бонус лв.	Вероятност
Предсрочно изпълнение с три месеца	200 000	95 %
Завършване в договорения срок	0	5 %

Тъй като договорът предвижда само два възможни резултата, свързани с бонуса по договора, ръководството на „С“ ООД определя, че използването на метода на най-вероятния размер осигурява най-добрата прогноза за размера на възнаграждението по договора. Следователно, използвайки този метод „С“ ООД оценява бонуса, на който очаква да има право на 200 000 лв. и възнаграждението по договора на 6 000 000 лв.

Таблица 5. Отчет за финансовото състояние по периоди

Балансови статии	Суми по периоди		
Актив	1	2	3
Материали	-1 600 000	-1 600 000	1 600 000
Вземания по дългосрочни договори	2 000 000	2 000 000	
Вземания от клиенти			6 000 000
Пасив			
Собствен капитал			
Печалба	360 000	360 000	360 000

Дължим данък	40 000	40 000	40 000
--------------	--------	--------	--------

Таблица 6. Отчет за финансовото състояние с натрупване по периоди

Балансови статии	Суми с натрупване по години		
Актив	1	2	3
Материали	-1 600 000	-3 200 000	-4 800 000
Вземания по дългосрочни договори	2 000 000	4 000 000	
Вземания от клиенти			6 000 000
Пасив			
Собствен капитал			
Печалба	360 000	720 000	1 080 000
Дължим данък	40 000	80 000	120 000

Таблица 7. Отчет за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход по периоди

Приходи/разходи	Суми по периоди		
	1	2	3
Приходи от продажби	2 000 000	2 000 000	2 000 000
Себестойност на продажбите	-1 600 000	-1 600 000	-1 600 000
Брутна печалба	400 000	400 000	400 000
Разход за данък	-40 000	-40 000	-40 000
Балансова печалба	360 000	360 000	360 000

Таблица 8. Отчет за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход с натрупване по периоди

Приходи/разходи	Суми с натрупване по периоди		
	1	2	3
Приходи от продажби	2 000 000	4 000 000	6 000 000
Себестойност на продажбите	-1 600 000	-3 200 000	-4 800 000
Брутна печалба	400 000	800 000	1 200 000
Разход за данък	-40 000	-80 000	-120 000
Балансова печалба	360 000	760 000	1 080 000

Този метод е подходящ за приблизителна оценка на размера на променливото възнаграждение чрез избор на единствения най-вероятен резултат (МСФО 15, 2018, МСФО 15.53). Методът на най-вероятната сума се използва, когато един резултат е очевидно по-вероятен от друг.

Пример 4. Отстъпка за постигнат обем с ретроспективно действие

Търговско предприятие „Т“ ООД за търговия на едро сключва договор с Клиент „М“ ООД за продажба на продукт „Т“. Споразумението включва фиксирана цена от 20 лв. за единица и годишна отстъпка при общи продажби за едногодишен период, надхвърлящи 1000 бр. в размер на 10% за всеки артикул, закупен през тази година (ретроспективна отстъпка). Споразумението не включва минимални количества за покупка, но „Т“ ООД очаква, че „М“ ООД ще купи приблизително 1 300 единици.

Таблица 9. Оценка на вероятността за постигане на отстъпка за обем

Покупки	Отстъпка
0 - 1 000 бр.	-
Над 1 001 бр.	10%

„М“ ООД извършва първоначална покупка на 50 единици, като „Т“ ООД анализира последиците от споразумението за отстъпки и стига до заключението, че поради ретроспективния характер на споразумението, договорът включва променливо възнаграждение.

Следователно при определяне на цената на сделката за продажба над 1000 единици, „Т“ ООД трябва да приспадне от цената очакваната отстъпка. „Т“ ООД прилага метода на най-вероятната стойност, тъй като в случая има само две възможности: клиентът ще заплати или 20 лв. за единица, или 18 лв. за единица. Ако отстъпката включва няколко нива на количества на продажби и различен процент на отстъпка, тогава методът на най-вероятния размер не би бил подходящ за оценка на променливото възнаграждение.

„Т“ ООД оценява вероятността за продажба на повече от 1 000 единици от продукт „Т“, като използва исторически данни за продажбите на „М“ ООД и на други подобни клиенти и прогнозира продажбите въз основа на текущите пазарни условия. Ръководството на „Т“ ООД предполага, че има 90% вероятност „М“ ООД да закупи повече от 1 000 единици и следователно очакваната цена на единица е 18 лв.

2. Подходи за разпределение и актуализация на променливо възнаграждение

Съгласно стандартите ASC 606 и МСФО 15 предприятия следва да оценят променливото възнаграждение при сключването на договора. Те трябва да определят общата сума, която очакват да получат, като вземат предвид факторите, които обуславят променливо възнаграждение в договора (FASB.1, 2020; FASB.2, 2020).

След като променливото възнаграждение бъде оценено, то следва да бъде признато и разпределено по подходящ начин. Променливите възнаграждения се разпределят между разграничените договорни задължения, пропорционално към всички задължения или към конкретни задължения, които са свързани пряко и предпоставят променливото възнаграждение. По този начин се гарантира, че

приходите се признават в съответствие с действителната доставка на стоки или услуги и очакваната промяна в цената (МСФО 15, 2018, МСФО 15.84).

Следва да бъдат прегледани всички клаузи в договора, които могат да доведат до променливост на приходите, като потенциални връщания на суми, бонуси или ценови отстъпки, неустойки, гаранции и др. След това е необходимо да се избере подходящият метод за оценка, в зависимост от комплексността и несигурността на прогнозираните обстоятелства, свързани с изпълнението на договора.

Удачно е да се прецени дали е необходимо ограничение особено ако са налице външни фактори, които са свързани с несигурност.

Необходимо е предприятието да прилага систематичен подход за анализиране на променливостта на възнаграждението при сключването на договора, както и за системно наблюдение на изпълнението и редовната му актуализация при възникване на нови факти и данни.

Променливото възнаграждение трябва да се актуализира своевременно с появата на нова информация или при наблюдението на изпълнението на задълженията по договора. Редовното наблюдение способства за коригиране на прогнозите, когато това е необходимо, и осигурява признаването на приходите в стойността, съответстваща на изпълнението, което води до точното им отразяване във финансовия отчет.

Променливостта, свързана с обещаното от клиента възнаграждение, може да бъде изрично посочена в договора. В допълнение към условията на договора обещаното възнаграждение също ще се третира като променливо, ако е налице някое от следните обстоятелства:

а) предполага се от обичайната бизнес практика на предприятието или публично обявени политики, че то ще приеме възнаграждение в по-нисък размер от цената, посочена в договора;

б) определени факти и обстоятелства показват, че при сключването на договора предприятието е имало намерение да предложи отстъпка в цената (МСФО 15, 2018, МСФО 15.52).

Когато предприятието има множество сделки със сходни характеристики, може да бъде подходящо да се използва портфейл от данни за оценка на цената на сделката по конкретния договор, като се приложи методът на очакваната стойност. Важно е същото да има достатъчно голям брой подобни сделки, за да се заключи, че методът на очакваната стойност е най-добрата оценка на цената на сделката.

МСФО 15 изисква предприятието да използва един и същ метод за измерване на определена несигурност в договора. Ако в договора има повече несигурности, от него се изисква определянето на подходящия метод по оношение на всяка от тях. Това предполага използване на комбинация от очаквани стойности и най-вероятни суми в рамките на един договор.

Например, в договор за строителство може да е договорено, че цената на договора зависи от:

- Цената на ключов материал: тази несигурност ще доведе до диапазон от възможни суми на възнаграждение в зависимост от очакваната флукутация в цената на ключовия строителен материал;
- Бонус за изпълнение, ако строителството завърши до определена дата. Тази несигурност води до два възможни резултата в зависимост от това дали е възможно приключването на строителството до тази дата.

В този случай целесъобразно би било предприятието да използва метод на очакваната стойност за цената на ключовия материал и също метод на най-вероятната сума за оценка на вероятността за постигане на бонус. След като методите са избрани, те не следва да се променят и трябва да се прилагат последователно през целия срок на договора. Необходимо е да се вземе предвид информация както за минали периоди, така и за текущия период, както и прогнозни данни. Данните, които предприятието използва за приблизителната оценка на размера на променливото възнаграждение, следва да се позовават на информацията, която ръководството на предприятието използва при изработване на оферти на цените за стоките или услугите (МСФО 15, 2018, МСФО 15.54).

Предприятието начислява приходи от продажби и задължение за възстановяване, ако очаква част от възнаграждението да бъде възстановено на клиента.

Отчетеното задължение за възстановяване и промяната в цената по договора следва да се преизчисли в края на всеки отчетен период, в който е констатирана промяна в обстоятелствата (МСФО 15, 2018, МСФО 15.55).

В цената на сделката се отразява част или целият размер на приблизително определеното променливо възнаграждение, само ако е твърде вероятно, че при разрешаване на несигурността, свързана с променливото възнаграждение в бъдеще, няма да настъпи съществено изменение в стойността на кумулираните приходи. (МСФО 15, 2018, МСФО 15.56).

Факторите, които могат да увеличат вероятността от обрат в приходите, включват обичайно следните:

- размерът на възнаграждението зависи от външни фактори извън влиянието на предприятието - нестабилност на пазара, действия на трети страни и др.;
- несигурността свързана с размера на възнаграждението няма да бъде разрешена в кратки срокове;
- с подобен тип договори предприятието няма/или има ограничен опит, за да се предвиди бъдещият резултат;
- предприятието предлага различни видове ценови отстъпки, както и често променя условията на плащане по договори при сходни обстоятелства;
- договорите съдържат много видове отстъпки и възнаграждения в различни съчетания (МСФО 15, 2018, МСФО 15.57).

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, доставяни 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.

При многокомпонентните договори няколко тясно свързани стоки и услуги, предназначени за един и същ клиент, се обединяват в един договор с обща цена, което представлява т.нар. пакетно решение, включващо различни сервизни

компоненти. Те се характеризират с комбинацията от няколко различни (частични) услуги или няколко отделни договора, които са тясно икономически свързани. При пресмятането на цената на сделката трябва да се вземат предвид договорните условия и обичайната бизнес практика на предприятието. В случай на променливо възнаграждение (отстъпки, бонуси, стимулиращи споразумения, неустойки и др.) следва да се изчисли размерът на приходите след корекция с променливите възнаграждения. Вземането под внимание на променливо възнаграждение е възможно само ако е „по-вероятно“, 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 разграничените задължения за изпълнение. Разпределението се основава на индивидуалните продажни цени на стоките или услугите. Намаленията на цените също трябва да бъдат разпределени към разграничените договорни задължения пропорционално, на базата на индивидуалните продажни цени. Когато сумата на индивидуалните продажни цени на стоките или услугите, обещани в договора, надвишава общото възнаграждение в договора, клиентът по същество получава отстъпка за закупуване на пакет от стоки или услуги (BDO, 2020). Отстъпката се разпределя пропорционално на задълженията за изпълнение, обещани в договора, освен ако са налице доказателства, че цялата отстъпка се отнася за конкретни задължения за изпълнение (МСФО 15, 2018, МСФО 15.81, 15.82).

Пример 5. Разпределяне на пакетна цена и бонус за бързо изпълнение

На 1 декември „Х“ АД сключва споразумение за доставка на компютри -100 бр. на „П“ ООД. В договора се предвижда освен доставката на компютрите и удължена гаранция за три години, първоначална инсталация и настройка на специализиран за дейността на „П“ ООД софтуер, както и сервиз и поддръжка за период от две години. Определена е пакетна цена от 274 000 лв. за всички дейности по договора и за компютрите, които следва да се доставят до края на месец декември.

Индивидуалните пазарни цени на компютрите и на отделните услуги са както следва:

Таблица 10. Индивидуални продажни цени на компонентите

Вид на стоката или услугата	Продажна цена
Компютри	210 000
Удължена гаранция	6 600
Първоначална инсталация и настройка на софтуер	25 000
Сервиз и поддръжка за 2 год. период	50 400
Общо:	292 000

Изпълнителят може да получи бонус от 36 000 лв., ако компютрите са годни за използване в дейността на „П“ ООД до 28.02. на следващата година. Изпълнителят ще спечели бонус от 36 000 лв., ако компютрите са ползваеми за дейността или няма да го получи, ако не бъде спазен посоченият срок.

„Х“ ООД разпределя цената на сделката и по същество отстъпката на база на индивидуалните цени на всички обещани стоки и услуги преди да разгледа потенциалния бонус. Изпълнителят очаква да завърши настройката и инсталацията до 28.02. и да получи допълнителни 36 000 лв., ако компютрите са годни за употреба в специфичните дейности на „П“ ООД, което води до обща цена на сделката от 310 000 лв.

Изпълнителят заключава, че този резултат е в съответствие с целта на разпределението и разпределя бонуса върху всички поети задължения за изпълнение:

Таблица 11. Разпределение на бонус пропорционално на всички договорени компоненти

Договорени компоненти	Продажна цена	Продажна цена %	Пакетна цена	Бонус	Цена след бонус
Компютри	210 000	71,92	197 055	25 890	222 945
Удължена гаранция	6 600	2,26	6 193	814	7007
Първоначална инсталация и настройка на софтуер	25 000	8,56	23 459	3082	26 541
Сервиз и поддръжка за 2 год. период	50 400	17,26	47 293	6214	53 507
Общо:	292 000	100%	274 000	36 000	310 000

Предприятието може да разпредели бонуса към едно или повече, но не към всички задължения за изпълнение. В съответствие с горепосоченото към 31 декември 2024 г. изпълнителят решава, че първоначалната инсталация и настройката на софтуер ще бъдат завършени до 28 февруари 2025 г. и следователно променя оценката си за бонуса на 36 000 лв. като отчита, че той е тясно свързан с конкретна услуга, а именно: „първоначална инсталация и настройка на софтуер“ и затова разпределя бонуса именно и само към този компонент.

Таблица 12. Разпределение на бонус за конкретен компонент

Договорени компоненти	Продажна цена	Продажна цена %	Пакетна цена	Бонус	Цена след бонус
Компютри	210 000	71,92	197 055		197 055
Удължена гаранция	6600	2,26	6193		6193
Първоначална инсталация и настройка на софтуер	25 000	8,56	23 459	36 000	59 459
Сервиз и поддръжка за 2 год. период	50 400	17,26	47 293		47 293
Общо:	292 000	100%	274 000	36 000	310 000

Предприятието признава приходите при удовлетворяването на поетото договорно задължение:

- Компютри - предприятието е прехвърлило обещаната стока - м. декември 2024 г. и в размер на разпределената сума по комбинираната доставка - 197 055 лв., ще бъде признат приход от продажби за 2024г.;
- Първоначална инсталация и настройка на софтуер - предприятието е извършило обещаната услуга - м. февруари 2025 г. и признава приход в размер на 59 459 лв. след прибавяне на разпределения бонус към тази услуга в размер на 36 000 лв.;
- Удължена гаранция (три год.) - изпълнява се в течение на договорения период и за всяка от годините (2025, 2026, 2027) и се признава в приходите разпределената сума от 6 193 лв.;
- Сервиз и поддръжка - услугата по сервиз и поддръжка – разпределеният приход е 47 293 лв., отнасящ се за две години (Вж. също за разпределение на неустойка, Генов, С. (2021), стр. 56; IASB. (2014), пример 34, 35).

В края на всеки отчетен период предприятието актуализира приблизителната оценка на цената на сделката, така че да представи вярно обстоятелствата, настъпили през отчетния период (МСФО 15, 2018, МСФО 15.59).

Предприятието разпределя последващите промени в цената на сделката към всеки компонент на договора въз основа на същите критерии, които са използвани при сключването на договора. То не следва да извършва ново разпределение на цената на сделката, за да отрази промените в единичните продажни цени, настъпили впоследствие. Сумите, разпределени към вече изпълнено договорно задължение, се признават като приход или като намаление на прихода в периода, през който се променя цената на сделката.

МСФО 15 изисква прилагането на ограничения, което осигурява да се избегнат значителни обрати в съвкупните приходи за отчетния период. Това означава, че предприятията трябва да ограничат размера на приходите, признати от променливото възнаграждение, до сумата, която е много вероятно да не бъде променена. Това ограничение гарантира, че те няма да надценяват приходите си като признават променливо възнаграждение, което е твърде несигурно или субективно.

Пример 6. Ценова отстъпка с ретроспективно действие

„Х“ АД сключва договор с клиент „С“ АД за доставка на стока на цена от 700 лв./т. Ако клиентът поръча повече от 1 000 тона през следващите 12 месеца, цената впоследствие се намалява ретроспективно до 650 лв./т. През първото тримесечие са доставени 200 тона. „Х“ АД очаква клиентът да поръча общо по-малко от 1 000 тона. През второто тримесечие „С“ АД поръчва 500 т., като се очаква да се достигне в края на годината обем на покупки от 1 400 т.

Регулациите за цените на сделките при прилагането на МСФО 15.46 и следващите са от решаващо значение за стойностния размер на начислените приходи. Доставчик „Х“ АД стига до заключението през първото тримесечие, че най-вероятно няма да бъде достигнат обем на продажбите от 1 000 т. Следователно приходите през първото тримесечие ще се пресметнат с цена 700 лв./тон. Тъй като клиентът разширява производството си през второто

тримесечие, „Х“ АД, като доставчик, очаква увеличение на обема на покупките и намаляване на продажната цена в края на периода. За третото и четвъртото тримесечие продажната цена е 650 лв./тон.

Промяната в цената на сделката за обемите на продажбите, в който е станала очевидна променената цена, е второто тримесечие. След коригиране на приходите от първото и второто тримесечие в края на второто тримесечие, приходите за отчетната година са както следва, в съответствие с МСФО 15.88 :

Таблица 13. Корекция на цена с оглед на вероятна промяна в обема на покупките

Тримесечие	Количество	Цена тон	Сума	Кумулирани приходи
Първо тримесечие	200	700	140 000	
Второ тримесечие	500	700	350 000	
Общо първо и второ тримесечие	700		490 000	490 000
Корекция кумулирани приходи	700	-50	-35 000	-35 000
Трето тримесечие	350	650	227 500	227 500
Четвърто тримесечие	350	650	227 500	227 500
Общо:				910 000

Пример 7. Промяна в обстоятелствата за признаване на бонус

Използваме данните от Пример 3 по сключен договор за строителство на сграда със срок за изпълнение три години. Договорена е фиксирана (твърда) цена в договора от 5 800 000 лв. Приемането и окончателното заплащане на дейностите по проекта се извършва в третата година. Приходите и разходите могат да бъдат определени надеждно. За изпълнението на договора в предприятието са планирани преки разходи в размер на общо 4 800 000 лв., като по 1 600 000 лв. се предвиждат за всеки от трите годишни периода. За опростяване на примера се предполага, че разходите са еднакви за всеки период. При съпоставянето на определената продажната цена от 5 800 000 лв. с общите разходи по договора на стойност 4 800 000 лв. се очаква общият окончателен резултат от изпълнението на проекта да бъде 1 000 000 лв. - печалба. Частични плащания не са договорени. Ако строителството бъде изпълнено три месеца преди крайния срок, „С“ АД ще получи бонус в размер на 200 000 лв., а общата цена нараства на 6 000 000 лв. и финансовият резултат е в размер на 1 200 000 лв. През третата година поради промяна в регулаторните изисквания за този тип сгради става известно на ръководството на предприятието, че завършването на сградата не е възможно да се осъществи предсрочно и бонусът от 200 000 лв. няма да бъде получен.

Методът „процент на завършеност“ се прилага кумулативно (с натрупване) за всеки отчетен период на базата на текущите приблизителни оценки за приходите и разходите по договора. Ефектът от промяната в приблизителната оценка на приходите или разходите по договора, или ефектът от промяната в приблизителната оценка на резултата, се отчита като промяна в приблизителните счетоводни оценки (МСС 8, 2005).

Таблица 14. Отчет за финансовото състояние по периоди с корекция

Балансови статии	Суми по периоди				
Актив	1	2	Натрупани до момента	Корекция приходи до 5.800.000	3
Материали	-1 600 000	-1 600 000	-3 200 000		-1 600 000
Вземания дългосрочни договори	2 000 000	2 000 000	4 000 000	-200 000	
Вземания клиенти					5 800 000
Пасив					
Собствен капитал					
Печалба	360 000	360 000	720 000	-200 000	180 000
Дължим данък	40 000	40 000	80 000		20 000

Таблица 15. Отчет за финансовото състояние с натрупване по периоди и корекция

Балансови статии	Суми с натрупване по периоди				
Актив	1	2	Натрупани до момента	Корекция приходи до 5.800.000	3
Материали	-1 600 000	-3 200 000	-3 200 000		-4 800 000
Вземания дългосрочни договори	2 000 000	4 000 000	4 000 000	-200 000	
Вземания клиенти					5 800 000
Пасив					
Собствен капитал					
Печалба	360 000	720 000	720 000	-200 000	900 000
Дължим данък	40 000	80 000	80 000		100 000

Таблица 16. Отчет за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход по периоди с корекция

Приходи/разходи	Суми по периоди		
	1	2	3
Приходи от продажби	2 000 000	2 000 000	1 800 000
Себестойност продажбите	-1 600 000	-1 600 000	-1 600 000
Брутна печалба	400 000	400 000	200 000
Разход за данък	-40 000	-40 000	-20 000

Балансова печалба	360 000	360 000	180 000
--------------------------	---------	---------	---------

Таблица 17. Отчет за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход с натрупване по периоди с корекция

Приходи/разходи	Суми с натрупване по периоди		
	1	2	3
Приходи продажби	2 000 000	4 000 000	5 800 000
Себестойност продажбите	-1 600 000	-3 200 000	-4 800 000
Брутна печалба	400 000	800 000	1 000 000
Разход за данък	-40 000	-80 000	-100 000
Балансова печалба	360 000	760 000	900 000

Въпросите, свързани с променливото възнаграждение, са интересни и актуални и за предприятията, чиято дейност е търговско корабоплаване.

В търговското корабоплаване демюрейджът (demurrage) и диспачът (dispatch) служат като пример за вариация в цената на услугата. Като форма на променливо възнаграждение, те се разглеждат в началото на договора и прогнозите се актуализират през целия период на изпълнението на договора. Договорен актив се признава през периода, през който се извършват услугите за товарен превоз, представляващ правото за получаване на плащане за извършените услуги. Приходите от пътуване при превоз на товари се признават и разпределят спрямо прогнозното относително време на всяко пътуване.

Ограничението на променливото възнаграждение не позволява на компаниите да надценяват приходите, когато бъдещите резултати са несигурни. Съгласно ASC 606 и МСФО 15 променливите суми се включват в цената на сделката, само ако се очаква да не настъпи съществено обръщане на приходите (FASB.2, 2020).

3. Продажби с право на връщане

Приемането от клиента на стоката или услугата е един от критериите за прехвърлянето на контрола и за начисляване на приходите. Ако този критерий не е изпълнен, признаването на приходите следва да бъде отложено.

Много предприятия позволяват на клиентите пробен период или възможността да приемат или отхвърлят доставените стоки въз основа на субективни или обективни критерии. Тези разпоредби се третираят като права за приемане на клиента. Независимо от факта, че правата за приемане на клиента изглеждат подобни на правото на връщане, тези две понятия имат различно третиране в МСФО 15 и ASC 606 (FASB.2, 2020). Правата на връщане засягат съвкупната цена на сделката, която трябва да бъде разпределена между задълженията за изпълнение в стъпка трета, докато правата за приемане на клиента спомагат за определянето на момента, в който контролът всъщност се прехвърля на клиента в стъпка пет (вж. петстъпковия модел за признаване на приходи).

Някои договорености с клиентите позволяват пробен период, в който клиентът решава дали ще запази продукта. Когато клиентът не заплати

възнаграждението до изтичането на пробния период, приходите трябва да бъдат отложени, докато клиентът не сигнализира за приемане или не изтече срокът, през който той може да отхвърли продукта (виж. също FASB, 2016; ASC 606-10-55-88). Вместо това правата за приемане на клиентите могат да се основават и на обективни критерии като размер, тегло, цвят или специфични показатели за ползваемост на стоката. Ако предприятието е в състояние да докаже, че доставеният продукт отговаря на обективните спецификации в договора, тогава контролът ефективно е прехвърлен върху клиента и се признава приход. В определени случаи решението относно спазването на обективните права за приемане от клиента е формалност, тъй като предприятието има достатъчно опит с подобни продукти, които се приемат съгласно обективните критерии в договора. Въпреки липса на предишен опит, предприятието може да е в състояние обективно да определи, че контролът върху стоките или услугите е прехвърлен на клиента в съответствие със спецификациите, посочени в договора (FASB, 2016, ASC 606-10-55-86).

При някои договори предприятието прехвърля контрола върху даден продукт на клиент, като му дава правото да върне продукта по различни причини (например неудовлетвореност от продукта) и да получи:

- а) връщане на заплатена сума - напълно или частично;
- б) кредит, който може да бъде използван спрямо дължимите суми или които ще бъдат дължими на предприятието; както и
- в) замяна с друг продукт (МСФО 15, 2018, МСФО 15.Б20; Wiley, 2019, стр. 509).

При съществуваща несигурност относно възможно връщане на продуктите приходите се считат за реализирани, само когато купувачът приеме доставката или ако правото на връщане след осъществяването на доставката е изтекло.

Ако има голям брой подобни бизнеси - като например бизнес за поръчки по пощата - вероятността за възвръщаемост може да се основава на статистически данни и следва да се изчисли на базата на емпирични стойности (Buschhüter, M., A. Striegel, 2011, стр. 536).

Съгласно МСС 18 се изисква преглед на договореностите по сделката и преценка дали и кога предприятието е прехвърлило значителните рискове и ползи от собствеността на купувача. Обичайно прехвърлянето на рисковете и ползите от собствеността е едновременно с прехвърлянето на правото на собственост или с предаването на вещта във владение на купувача. Това е валидно за повечето продажби на дребно. В други случаи прехвърлянето на рисковете и изгодите от собствеността може да се осъществи във време, различно от времето на прехвърлянето на собствеността или на предаването във владение. Ако предприятието запазва значителните рискове от собствеността, признаването на прихода следва да се отложи.

Някои предприятия предоставят на клиента си право да върне продукт (напр., ако промени решението си). Това право може да бъде записано в договор или да е резултат от обичайните бизнес практики, публикувани политики или специфични изявления. Предприятията коригират приходите си (а в случай на безкасови продажби - и размера на вземанията) на базата на очаквана възвръщаемост на продадените стоки. В случай на връщане на продадена стока, доставчикът разрешава на клиента да върне стоката, ако тя е дефектна, неподходяща или непродаваема, в случай на клиент, който е търговец на дребно. След това се намалява дължимата сума за стоките (или се предоставя на клиента

възстановяване на платената сума). В някои случаи за такава продажба се предоставя на клиента ваучер, който може да се използва срещу бъдещи покупки. Замяна от страна на клиентите на един продукт с друг продукт от същия вид, качество, състояние и цена (например замяната на един цвят или размер за друг) не следва да влияе на приходите. Договори, съгласно които клиентът може да върне дефектен продукт в замяна на функциониращ продукт, се оценяват в съответствие с правилата за отчитане на гаранции (МСФО 15.Б26, Б28).

Когато възвръщаемостта във връзка с продажбите е значителна, тя се оценява разумно по време на продажбата. При прилагането на МСС 18 повечето автори се съгласяват с подхода за създаване на провизия във връзка с възможното задължение за приемане на върнатата стока, но само след като е отчетен приходът и вземането по номиналната стойност, свързани със самата продажба. При спазване на правилата, описани в МСФО 15, приходът се признава в размер и на стойност, описваща очакването за стоките, които няма да бъдат върнати.

Понастоящем обичайната практика при прилагането на МСС 18 би била да се признае провизия за очаквана възвръщаемост, но не и правото на възстановяване на актив (BDO, 2017). Много компании обаче не предвиждат прогнозна възвръщаемост на продадените стоки по практически съображения. За разлика от лошите дългове е трудно да се прецени размерът на възвръщаемостта (т.е. Могат ли стоките да бъдат препродадени? Необходима ли е преработка?). Освен това в някои индустрии съответните суми не са съществени. По този начин предприятията отчитат такива върнати артикули при възникването им, въпреки че това може да доведе до несъответствие между разходите и приходите (Sutton, T., 2004, стр. 284).

МСФО 15 в голяма степен залага на субективната преценка за наличието на договор, наличието на търговска същност, оценката на събираемостта на възнаграждението и 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, но е формулирана по различен начин.

Продажбите с право на връщане пораждаят счетоводни проблеми, тъй като възнаграждението, на което предприятието в крайна сметка ще има право, е несигурно.

Концептуално договорът с право на връщане включва поне две задължения за изпълнение:

- задължение за изпълнение за предоставяне на стоката на клиента;
- задължение за изпълнение за услугата с право на връщане, което е задължение за приемане на стоката, върната от клиента през периода на връщане (IASB, 2010, BC275).

При отчитането на прехвърлянето на продукти с право на връщане, предприятието отчита:

- а) приходи за прехвърлени продукти в размер на стойността на възнаграждението, редуцирано със стойността на прихода за продуктите, които се очаква да бъдат върнати;
- б) задължение за възстановяване на платените за покупката суми;
- в) актив за правото на предприятието да получи продуктите обратно от клиента при изпълнение на задължението за възстановяване (МСФО 15.Б21).

Предприятието следва да отчете услугата за право на връщане като отделно договорно задължение, което е различно от задължението за възстановяване. Отчитането на услугата за правото на връщане като задължение за

изпълнение, което е отделно от задължението за възстановяване, обикновено налага предприятието да оцени самостоятелната продажна цена на тази услуга. В много случаи се очаква броят на връщанията да бъде малък процент от общите продажби, а периодът на връщане често е кратък, и затова се приема, че допълнителната информация, предоставена на потребителите чрез отделно отчитане на услугата за връщането като задължение за изпълнение, не би оправдала сложността и разходите за това (IASB, 2010, BC278).

По тази причина готовността на предприятието да приеме върнат продукт през периода, през който стоката може да бъде върната, не следва да се отчита като отделно задължение за изпълнение в допълнение към задължението за възстановяване (МСФО 15.Б22).

За всички получени (или подлежащи на получаване) суми, на които предприятието не очаква да има право, не признава приход при прехвърляне продуктите на клиенти, но признава тези получени (или вземания, подлежащи на получаване) суми като задължение за възстановяване. В края на всеки отчетен период се актуализира оценката за сумите, на които то очаква да има право в замяна на прехвърлените продукти, и се прави съответната промяна в цената на сделката и в сумата на признатия приход, както и в сумата на задължението за възстановяването с цел отразяване на новия му размер. Корекциите се отразяват като увеличение или намаление на приходите (МСФО 15.Б23).

При определяне на сумата на прихода за признаване и на задължението за възстановяване, предприятието трябва да използва методите и принципите за оценка на променливо възнаграждение (IASB, 2010, BC277).

Активът за правото на предприятието да получи продуктите от клиента при удовлетворяване на задължението за възстановяване се оценява с балансовата стойност на продукта, намалена с предполагаемите разходи за възстановяването на тези продукти и евентуалното намаление в стойността на върнати продукти. Предприятието следва да представи актива отделно от задължението за възстановяване (МСФО 15.Б25; IASB, 2010, BC279). При този метод приходът, признат в момента на първоначалната продажба, не включва суми, на които то не очаква да има право и активът за възстановяване не е надценен. След изтичане на периода от време, през който е разрешено връщането, оставащите задължения и активи за възстановяване трябва да бъдат отписани в приходите и в отчетната стойност/себестойността на продадените стоки/продукция.

Пример 8. Третиране на приходите при прилагане на МСФО 15

Търговец на дребно продава 1000 артикула за 100 лв./бр., като отчетната стойност на артикул е 80 лв./бр., което води до марж от 20 лв./бр. Предполага се, че 3 % от тези артикули ще бъдат върнати за възстановяване на платените суми в брой. Върнати са 20 бр. от продадените стоки и сумите са възстановени на клиентите. Срокът за връщане е изтекъл.

Таблица 18. Приходи при оценка на вероятно връщане на стоки

Показатели	МСФО 15	
Приходи	97 000	$(1000 - 30) \times 100$
Отчетна стойност на продадени стоки	77 600	$(1000 - 30) \times 80$
Финансов резултат	19 400	

Актив с право на възстановяване	2400	(30 × 80)
--	------	-----------

Източник: (МСФО 15.B21, B23, B25)

Таблица 19. Счетоводни записвания за върнати стоки

Кореспондиращи сметки	Дебит	Кредит
Продажба в брой - признаване на приход с изключение на приходите от продукти, които се очаква да бъдат върнати		
Дт с/ка Каса	100 000	
Кт с/ка Приходи от продажби на стоки		97 000
Кт с/ка Задължение за възстановяване при връщане на стоки		3 000
Отписване на отчетната стойност на продадените стоки и признаване на актив за правото на възстановяване на продукти от клиентите		
Дт с/ка Актив с право на възстановяване	2400	
Дт с/ка Приходи от продажби на стоки	77 600	
Кт с/ка Стоки		80 000
Установяване на финасовия резултат		
Дт с/ка Приходи от продажби на стоки	19 400	
Кт с/ка Печалби и загуби от т.г.		19 400
Изплащане на сумите при връщане на част от продадените стоки		
Дт с/ка Задължение за възстановяване при връщане на стоки	2000	

Кт с/ка Каса		2000
За признаване на възстановяването на върнатия продукт		
Дт с/ка Стоки	1600	
Кт с/ка Актив с право на възстановяване		1600
Изтичане на срока за правото на връщане и признаване на приход при изтичане на срока за правото на връщане		
Дт с/ка Задължение за възстановяване при връщане на стоки	1000	
Кт с/ка Приходи от продажби на стоки		1000
Отписване на отчетната стойност		
Дт с/ка Приходи от продажби на стоки	800	
Кт с/ка Актив с право на възстановяване		800

(вж. Генов, С., 2023, стр. 50 и сл. за върнати стоки с намалена стойност, връщане срещу такса и др.).

Брутната печалба не се променя, но приходите, които вероятно ще бъдат ключов показател за ефективност, са значително намалени. Следователно оценяването на очакваните нива на възвръщаемост се явява като критична оценка за много предприятия.

4. Променливи възнаграждения и тяхното оповестяване в изследваните предприятия

Променливото възнаграждение често присъства в договорите с клиенти в различни отрасли, оказвайки влияние върху крайната цена. Променливите елементи включват бонуси за ефективност, ценови отстъпки и клаузи за възстановяване на суми, както и всички договорености, които обуславят корекция на общата цена на договора въз основа на бъдещи резултати или действия на клиентите. В договорите с клиенти обичайно се срещат форми на променливо възнаграждение, както е изброено по-долу:

- **Бонуси за ефективност**

Много често в строителството, в сферата на услугите и др. дейности изпълнителите могат да получат допълнително възнаграждение за предсрочно завършване на даден проект или определена дейност или при достигане на определени договорни условия или параметри.

- **Ценови отстъпки**

Ценовите отстъпки са намаления на сумите, начислявани на клиента. Ценови отстъпки могат да се предоставят по различни причини. Например, изисква се плащане на сума от клиента, която е по-ниска от договорената сума, за да бъде стимулиран да направи бъдещи покупки. Ценови отстъпки могат да се предоставят и в случаите, когато клиентът не е доволен от функционалността на продадения продукт или от качеството на услугата.

- **Отстъпки за бързо плащане**

Договореностите за покупка на клиентите често включват отстъпка за предсрочно плащане по издадена фактура. Възнаграждението е променливо в тази ситуация, тъй като има несигурност дали клиентът ще плати фактурата в рамките на периода на отстъпка. Ръководството трябва да направи оценка на възнаграждението, което очаква да получи в резултат на предлагането на този стимул.

- **Отстъпки за обем**

Договорите с клиенти често включват отстъпки за обем, които се предлагат като стимул за осъществяване на допълнителни покупки и лоялност към предприятието доставчик. Ако клиент закупи по-голямо количество или направи покупки над определена стойност, може да получи отстъпка, с което се редуцира крайната цена на сделката. Отстъпката за обем се прилага обикновено, ако клиентът закупи определен обем стоки или услуги, след което цената се намалява за бъдещите покупки или се намалява ретроспективно за всички осъществени вече покупки. Както бъдещите, така и ретроспективните отстъпки за обем обикновено водят до намаляване на приходите, ако се очаква, че клиентът ще получи отстъпката.

Ръководството на предприятието ще трябва периодично да актуализира оценката си за общия обем на продажбите, докато несигурността, свързана с обема на покупките, все още съществува.

- **Клаузи за възстановяване на суми**

В различни видове дейности предприятията осигуряват гаранция за връщане на суми, ако клиентите не са удовлетворени от качеството или функционалността на стоката или услугата. Това възстановяване се отразява на окончателния приход от договора.

- **Определяне на цените в договора въз основа на индекс или пазарна цена**

Възнаграждение, което се изчислява въз основа на индекс на потребителските цени, финансови индекси или пазарна цена на ключови материали на бъдеща дата, обикайно представлява променливо възнаграждение.

- **Гаранции и претенции**

Договорите с клиенти могат да включват гаранции, обещани от продавача. Това не касае гаранциите, които попадат в обхвата на МСС 37 Провизии, условни пасиви и условни активи (МСС 37), които следва да се отчитат в съответствие с този стандарт.

Например предприятието може да гарантира на клиент, който е посредник, минимален марж на продажбите, осъществени от него. Възнаграждението ще бъде изплатено на клиента, ако посоченият марж не бъде постигнат. Този вид гаранция не попада в обхвата на МСС 37, тъй като представлява по същество отстъпка за продавача въз основа на осъществените продажби на посредника и вид променливо възнаграждение. Поести гаранции към клиенти, свързани с рекламации - ремонтване или замени с нов продукт, са в обхвата на МСС 37.

Обичайна практика е предприятията в определени отрасли да предявяват иски до своите клиенти за допълнително разглеждане на договора, ако условията, свързани с изпълнението на договора се променят. Например, констатирано се по-високи от очакваните разходи и изпълнителят, позовавайки се на договора, като основание, претендира за възстановяване на превишението на разходите. По този начин с прогнозната сума, която предприятието ще получи, се увеличава цената на сделката, ако има вероятност да не настъпи значително обръщане на кумулативните приходи. Ако обаче, страните водят преговори и все още не са променили договора, промяна не следва да бъде отчетена, докато преговорите не завършат.

- Глоби и неустойки

Клаузи в договорите с клиенти, които предвиждат плащания в полза на клиента за неспазване на условията на договора или неспазване на договорените спецификации (глоби и неустойки), обикновено предствляват променливо възнаграждение.

Демюрейджът (demurrage) е пример за вариация в цената на услугата в търговското корабоплаване. Корабособственикът и наемателите на кораба се договарят за разрешения брой дни за товарене и разтоварване. Времето се договаря в споразумението за чартър обичайно като брой дни и часове, или като тонове на час или на ден. Ако наемателят използва повече време за товарене и разтоварване от договореното съгласно договора за чартър, трябва да направи за това допълнително плащане - демюрейдж. Обратно, при положение че наемателят използва по-малко време от договореното, тогава собственикът на кораба трябва да плати на наемателя за спестеното време - диспач (dispatch).

Променливото възнаграждение се отразява в цената на сделката, когато е много вероятно да се дължи и не се очаква да има значително обръщане на приходите впоследствие. С напредването на пътуването, собственикът на кораба ще трябва да прецени дали е много вероятно това да се случи и ако е така, какъв ще бъде размерът на общото възнаграждение. Когато изчислява цената на сделката, собственикът на кораба може да използва или метода на очакваната стойност, или метода на най-вероятната стойност. Приходите са прогнозируеми, тъй като ще бъдат признати по време на натоварване, пренасяне и разтоварване на товара, което може да направи възможно сравнението за по-кратки периоди. Демюрейджът и диспачът се разглеждат при сключването на договора и прогнозите се актуализират през целия период на изпълнението на договора. Договорен актив се признава през периода, през който се извършват услугите за товарен превоз, представляващ правото на предприятието да получи плащане за извършените услуги към края на отчетния период.

За да се изследват променливите възнаграждения и тяхното оповестяване, бяха проучени годишните финансови отчети на публични дружества за 2023 г. с цел установяване на прилагането на правилата за отчитане на променливото възнаграждение в договори с клиенти съгласно постановките на МСФО 15. Това са компаниите от индекса на Българска фондова борса – BGBX40 (BSE-Sofia.bg).

Проучването включва преглед на индивидуалните финансови отчети на 40 дружества, прилагащи МСС/МСФО. Изследването обхваща индивидуалните финансови отчети на посочените дружества. Проучването имаше основно за цел да се отговори на следните въпроси:

I. Наличие на пояснителни бележки в пояснителните сведения към годишните финансови отчети за променливи възнаграждения и вземането им предвид при определянето на приходите за 2023 г.

От изследваните предприятия 11 са направили оповестявания, свързани с променливи възнаграждения, които можем да групираме, както следва:

1. Едно от предприятията е записало в пояснителните сведения, че „Възнагражденията при продажби на стоки и услуги са договорени и обичайно не съдържат елементи на променливо възнаграждение.“;

2. Друго предприятие е отразило политики за установяване на променливо възнаграждение като е направено изявление, че договорите с клиенти, както и цените по договори с клиенти не съдържат променливо възнаграждение;

3. Производствено предприятие е оповестило за използването на ретроспективна отстъпка за реализиран оборот и определяне на приходи нетно от същата - „Продукцията и стоките често се продават с ретроспективна отстъпка за постигнат оборот въз основа на период от 12 месеца. Приходите за тези продажби се определят въз основа на цената, определена по договор, нетно от определените отстъпки. Използва се натрупаният опит за определяне и начисление на отстъпките, използвайки метода на очакваната стойност и приходите се признават само до размера, който е много вероятен и не се очаква съществено обратно проявление. Признава се задължение за възстановяване (включено в търговски и други вземания) за очакваните отстъпки на клиенти до края на отчетния период. Не съществува елемент на финансиране, тъй като продажбите се извършват с условия на плащане от 30-60 дни, което съответства на обичайните пазарни практики. Задължението на Дружеството във връзка с ремонт и подмяна на дефектни продукти при условията на стандартна гаранция се признава като провизия.“;

4. Няколко предприятия са пояснили, че при определянето на цената на сделката, се вземат предвид условията на договора, обичайните търговски практики и влиянието на променливи възнаграждения, наличието на съществен финансов компонент, непарични възнаграждения и възнаграждения, дължими на клиента. При многокомпонентни договори цената на сделката се разпределя към всяко задължение за изпълнение на база индивидуалните продажни цени на всяка стока и/или услуга, определени по един от допустимите в МСФО 15 методи, като приоритет се дава на метода на „наблюдаемите продажни цени.“;

5. Едно от изследваните предприятия е оповестило, че се взема предвид при определянето на цената на сделката ефектът от променливото възнаграждение, съществени компоненти на финансиране и въз-

награждение, дължимо на клиента. Записано е също, че някои договори дават на клиента правото да върне стоките в определен период, както и предоставянето на рабати за обем - „При определянето на цената на сделката за продажба на готова продукция Дружеството преценява ефектите от променливото възнаграждение, съществуването на съществени компоненти на финансиране и възнаграждение, дължимо към клиента (ако има такова). Ако възнаграждението по даден договор включва променлива сума, Дружеството определя размера на възнаграждението, на което има право в замяна на прехвърлянето на стоките към клиента. Приблизителна оценка на размера на променливото възнаграждение се прави на датата на влизане в сила на договора и той се ограничава, докато не стане много вероятно, че когато впоследствие бъде разрешена несигурността, свързана с променливото възнаграждение, няма да възникне съществен обрат (реинтегриране/сторниране) на признатите приходи“. „Някои договори предвиждат право на клиентите за връщане на закупените стоки и рабати за обем, което поражда променливо възнаграждение, предмет на ограничение. Задължението на Дружеството да поправя или заменя дефектни продукти при стандартните гаранционни условия се признава като провизия за задължение съгласно МСС 37.“

По повод на актива с право на възстановяване е оповестено следното:

„Активът за право за връщане представлява правото на Дружеството да получи обратно стоките, които клиентите се очаква да върнат. Активът се оценява по предишната балансова стойност на материалните запаси, намалена с очакваните разходи за обратното получаване на стоките, включително каквито и да било намаления в стойността на върнатите стоки. Дружеството актуализира оценката на отразените активи, за да отрази каквито и да било промени в очакваното ниво на връщане на стоките, както и каквито и да било допълнителни намаления в стойността на върнатите стоки.“;

6. В едно от предприятията - обект на изследване е посочено, че цената на договора се определя при наличието на променливо възнаграждение, което се взема предвид при условие, че вследствие на несигурността, свързана с променливото възнаграждение, няма да възникне съществен обрат на признатите приходи. Правата за прекратяване на договор пораждат променливо възнаграждение, както и договори с разсрочено плащане, които съдържат няколко опции за по-ранно изпълнение - „Ако цената по даден договор включва променлива сума, Дружеството определя размера на възнаграждението, на което има право в замяна на прехвърлянето на собствеността върху инвестиционните имоти към клиента. Приблизителна оценка на размера на променливото възнаграждение се прави на датата на влизане в сила на договора и той се ограничава, докато не стане много вероятно, че когато впоследствие бъде разрешена несигурността, свързана с променливото възнаграждение, няма да възникне съществен обрат (реинтегриране/сторниране) на признатите приходи. Някои договори за продажбата на инвестиционни имоти дават на клиентите право да прекратят договора и съответно да се откажат от покупка на имотите във всеки един момент по време на срока на договора.

Правата за прекратяване поражда променливо възнаграждение. Също така, Дружеството сключва договори с разсрочено плащане, които съдържат няколко опции за по-ранно изпълнение на договора с различен размер на възнаграждението.“;

7. Предприятие, което извършва дейност в областта на услугите е пояснило, че цената на сделката се определя след като се вземе предвид променливо възнаграждение под формата на неустойки - „Продажните цени на услугите, предлагани от дружеството, са съгласно единна публична тарифа и/или са договорени с клиента индивидуално.

Цената на сделката включва още променливо възнаграждение под формата на неустойки в случай на неизпълнение на задълженията на някоя от страните, включително за качествено изпълнение от страна на дружеството, в т.ч.:

- неустойки, дължими от клиента в случаите на забава на плащане на договореното възнаграждение. Тези неустойки зависят от действията на клиента и се включват като част от цената на сделката, само когато несигурността за получаването им е разрешена.“

II. Видове променливи възнаграждения, идентифицирани в пояснителните бележки:

1. Отстъпка за постигнат обем/оборот с ретроспективно действие;

2. Неустойки;

3. Права за прекратяване на договор, които поражда променливо възнаграждение, както и договори с разсрочено плащане, които съдържат опции за по-ранно изпълнение;

4. Права за връщане на закупени стоки.

Заклучение

Систематизирането на правилата за признаване на приходи е обусловено от практиката на предприятията, когато стопанските операции стават все по-сложни.

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. Правилното определяне на приходите и финансовия резултат от конкретен договор е от решаващо значение за постигането на основния принцип на МСФО 15.

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 периода, в който те се признават, както методи за надеждна оценка на приходите, в т.ч.: отстъпки и други променливи компоненти, и методите за тяхната оценка.

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 съществени 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.

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

Използвани източници

BDO. (2017). *Sale with a right of return* – BDO. Retrieved Jan. 10, 2025, from <https://www.bdo.co.uk/en-gb/insights/business-edge/business-edge-2017/sale-with-a-right-of-return>.

BDO. (2020). *IFRS at a glance IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers*. Retrieved Aug. 17, 2021, from <https://www.coursehero.com/file/88228850/IFRS-15-AAG-2020pdf/>.

BSE-Sofia.bg. (н.д.). *BGBX40 Index*. Българска фондова борса. Retrieved January 5, 2025, from <https://www.bse-sofia.bg>.

Buchholz, R. (2001). *Internationale Rechnungslegung* (2nd ed.). Berlin: Erich Schmidt Verlag.

- Buschhüter, M., & Striegel, A.** (2011). *Internationale Rechnungslegung IFRS*. Wiesbaden: Gabler Verlag, Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH.
- FASB.** (2016). *Revenue from Contracts with Customers (Topic 606): Identifying Performance Obligations and Licensing*. Retrieved Jan. 17, 2025, from <https://asc.fasb.org/imageRoot/32/79982032.pdf>.
- FASB.1.** (2020). *Revenue Recognition (Topic 606)*. Retrieved Jan. 17, 2025, from <https://asc.fasb.org/>.
- FASB.2.** (2020). *Financial accounting standards board revenue from contracts with customers: Comparison of Topic 606 and IFRS 15*. Retrieved Jan. 28, 2025 from https://www.fasb.org/cs/Satellite?c=Document_C&cid=1176176669159&pgenam e=FASB%2FDocument_C%2FDocumentPage.
- IASB.** (2010). *Exposure Draft A revision of ED/2010/6 Revenue from Contracts with Customers*.
- IASB.** (2014). *Illustrative Examples: IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers*. Retrieved Aug. 4, 2021, from https://philcpa.org/wp-content/uploads/2014/05/IFRS15_Illustrative-Examples.pdf.
- Sutton, T.** (2004). *Corporate financial accounting and reporting* (2nd ed.). Prentice Hall.
- Wiley.** (2019). *Wiley Interpretation and Application of IFRS Standards 2019*. United Kingdom: John Wiley & Sons, Ltd.
- Генов, С.** (2021). „Приходи от договори с клиенти по многокомпонентни договори“. *Годишник СА Свищов*, 2021.
- Генов, С.** (2023). „Приходи от договори с клиенти“. *Наука и икономика*, 2023.
- МСС 18.** (2017). *МСС 18 Приходи (отменен)*.
- МСС 37.** (2016). *Международен счетоводен стандарт 37: провизии, условни пасиви и условни активи*.
- МСС 8.** (2005). *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*.
- МСФО 15.** (2018). *МСФО 15 Приходи от договори с клиенти*.

