



Co-funded by the
Erasmus+ Programme
of the European Union



PASSFR.EU

A Digital Learning Platform for Generation Z:
Passport to IFRS®

A Digital Learning Platform for Generation Z: Passport to IFRS®

Международен МСФО® 15 Приходи от договори с клиенти



Funded by the Erasmus+ Program of the European Union. However, European Commission and Turkish National Agency cannot be held responsible for any use which may be made of the information contained therein.

© Copyright 2021, Istanbul University

Международен стандарт за финансово отчитане (МСФО) 15 Приходи от договори с клиенти

Обхват и определения

Признаването на приходите в счетоводството е важен и сложен въпрос. С развитието на нови форми на бизнес съдържанието на договорите, подписани с клиентите, се промени поради нови маркетингови инструменти, нови системи за ценообразуване, нови методи за доставка на стоки и условия за предоставяне на услуги, както и други фактори. Следователно предишните съществуващи МСФО вече не можеха да покриват възникващите иновации в бизнеса. Така през 2014 г. беше издаден МСФО 15 Приходи от договори с клиенти, който оттогава се актуализира постоянно, за да отрази съответните промени и развития в света на бизнеса.

Счетоводните резултати са необходими за изготвянето на финансови отчети, тъй като те непредубедено и вярно разкриват на ползвателите им състоянието на дадено предприятие. МСФО 15 установява принципите и правилата, които предприятието прилага при докладването на полезна информация на ползвателите на финансови отчети относно естеството, размера, времевите параметри и несигурността на приходите и паричните потоци от договори с клиенти.

Следователно МСФО 15 определя как едно предприятие трябва да признава приходи, за да отрази прехвърлянето на обещани стоки или услуги на клиенти, в размер, който отразява възнаграждението, на което предприятието очаква да има право в замяна на тези стоки или услуги..

МСФО 15 е предназначен да урежда счетоводното отчитане на индивидуален договор с клиент, но на практика предприятието може да прилага стандарта за портфейл от договори в зависимост от размера и състава на портфейла.

МСФО 15 също така се прилага за отчитане на разходите, направени при сключване или изпълнение на договор, при условие че тези разходи са свързани с договор, подписан с клиент (или част от него).

Основни определения (МСФО 15. Допълнение А):

Договор – Съглашение между две или повече страни, което създава правно приложими права и задължения.

Клиент – Страна, която е сключила договор с предприятието да получи стоки или услуги, които са продукцията от обичайната дейност на предприятието, в замяна на възнаграждение.

Приходи – Доход, възникващ в хода на обичайната дейност на предприятието.

Основни въпроси: Признаване

Елементите и съдържанието на договор с клиент са важни за признаване на приходите от него и тяхното счетоводно отчитане. Затова МСФО 15 определя етапите на анализа на договори с клиенти. Този анализ е важен за признаването на приходите от договори с клиенти и включва пет етапа (вж. Фигура 5): 1) идентификация на договора; 2) комбинация от свързани договори; 3) идентификация на промени в съществуващи договори; 4) идентификация на задължения за изпълнение; 5) уреждане на задълженията за изпълнение.



Фигура 1. Етапи на признаването на приходи от договори с клиенти

Първият етап (идентификация на договора) е предприятието да установи, че страните са одобрили договора, че може да идентифицира правата на всяка от страните по отношение на стоките или услугите и условията на плащане, че договорът има търговска същност и че предвижда възнаграждение.

Вторият етап предвижда предприятието да комбинира два или повече договора, сключени по или приблизително по едно и също време със същия клиент (или свързани с клиента страни), и отчита договорите като един единствен договор, ако са изпълнени един или повече от следните критерии: 1) договорите са договорени в пакет с единна търговска цел; 2) размерът на възнаграждението, което следва да бъде платено по един договор, зависи от цената или изпълнението по другия договор; или 3) стоките или услугите, които са обещани в договорите, представляват едно единствено задължение за изпълнение.

Третият етап включва промени в договора, които обхващат промените в цените, правата на страните и задълженията, които са установени в писмена или устна форма. Промяната на договора може да се третира като отделен договор, при условие че отделният договор увеличава допълнителното количество стоки или услуги и също увеличава цените на тези обещани услуги или стоки.

Четвъртият етап е свързан с определянето на задължението за изпълнение – той идентифицира съществуващите в договора обещания и обещаните стоки или услуги. На този етап се определя и Тук също трябва да оценим цената, която е определена в договора или неговата промяна и да присвоим цената на съответните задължения.

На пети етап предприятието трябва да признае приходите и да прецени дали изпълнява задължението, като изпраща обещаните услуги или стоки на клиента и прехвърля на клиента пълния контрол върху актива.

Таблица 1 съдържа примери за петте етапа на признаване на приходите.

Таблица 1. Примери за признаване на приходи

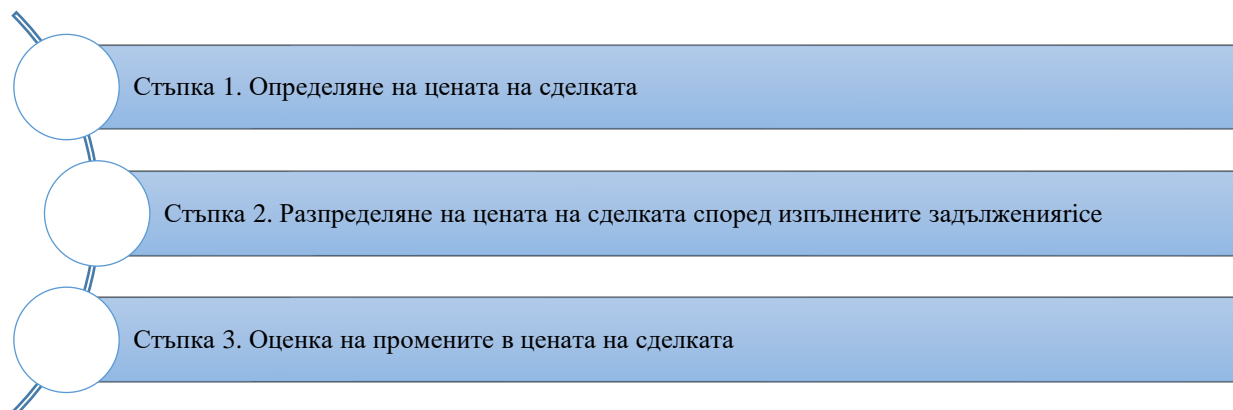
| Етапи | Примери |
|--|--|
| Етап 1. Идентифика-ция на договора | С Предприятие В е сключен дългосрочен договор за доставка на стоки. |
| Етап 2. Комбинация от свързани договори | В допълнение е сключен договор за транспортни услуги за доставка на стоките на предприятие В. |
| Етап 3. Идентифика-ция на промени в съществуващи договори | След известно време основният договор е допълнен с клауза, съгласно която минималното количество за поръчка за доставка трябва да е за 500 единици от стоката. |
| Етап 4. Идентифика-ция на задължения за изпълнение | Известно е, че на 15 февруари на клиента е доставена пратка със стоки за 10 000 ВЕ, а разходите за транспорт ѝ са в размер на 3 000 ВЕ. Съгласно условията на договора рискът, свързан със стоките, се прехвърля при доставката на стоките до склад на предприятие В. Стоката е пристигнала в склада на 10 март. |
| Етап 5. Уреждане на задълженията за изпълнение | За м. март ще бъде признат приход от 13 000 ВЕ. |

След петия етап приходите могат да бъдат признати и осчетоводени (вж. Таблица 1). Въпреки това, за да се знае какъв размер на приходите трябва да бъде признат и отразен във финансовите отчети, е необходимо да се оцени приложимото ценообразуване и да се определи стойността на сделката.

Съгласно параграф 32 от МСФО 15, за всяко задължение за изпълнение предприятието определя дали то удовлетворява задължението за изпълнение с течение на времето или към определен момент във времето. Ако предприятието не удовлетворява задължението за изпълнение с течение на времето, това задължение е удовлетворено в даден определен момент във времето.

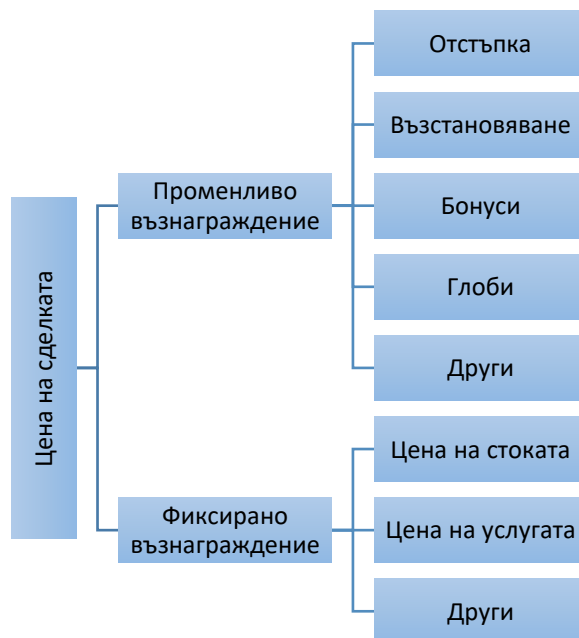
Основни въпроси: Оценяване

МСФО 15 определя правилата за това как трябва да се определи размерът на приходите, които могат да бъдат отчетени счетоводно. Приходите, свързани с клиентски договори, могат да бъдат признати, когато задължението за изпълнение е изпълнено според цената на сделката. Измерването на приходите се извършва на три стъпки (вж. Фиг. 2): *стъпка 1* определя се цената на сделката; *стъпка 2*, цената на сделката се разпределя според изпълнените задължения; *стъпка 3* оценяват се промените в цената на сделката.



Фигура 2. Стъпки за Определяне на цената на сделката

В цената на сделката може да влизат различни компоненти и затова при определяне на цената на сделката предприятието взема предвид условията за ценообразуване, включени в подписания с клиента договор. Различните методи на ценообразуване ще доведат до различни цени на сделката по договора (вж. Фигура 3).



Фигура 3. Типове цени

Размерът на възнаграждението може да варира поради отстъпки, намаления, възстановявания, кредити, отстъпки в цената, стимули, бонуси за постигнати резултати, глоби или други подобни елементи. Други аспекти по отношение на променливото възнаграждение включват прагове на променливото възнаграждение; значителен финансов компонент; непарично възнаграждение; задължения за възстановяване.

Договорът може да определи променлива цена, която включва сумата на възнаграждението, което предприятието ще получи в замяна на доставката на обещаните стоки или услуги на клиента. В допълнение към обещанието, предприятието може също да обещае да прехвърли на клиента други стоки или услуги в зависимост от някои бъдещи аспекти, които могат да възникнат или не. Тези обещания могат да бъдат изрично посочени в договора или да се подразбират от обичайната стопанска практика на предприятието, от публикувани политики или конкретни декларации, вероятни оферти под цената на договора, като отстъпки, кредити или възстановяване на средства; други факти и обстоятелства, които показват, че предприятието иска да предложи отстъпка на клиента. Таблица 2 представя примери за променливо ценообразуване.

Таблица 2. Примери за променливо ценообразуване

| Променливата зависи от: | цена | Examples |
|---------------------------|------|---|
| Обещани стоки или услуги | | Фирма, печатаща рекламни брошури, е определила следните цени в дългосрочния договор с клиента: <ul style="list-style-type: none"> • при поръчка на до 10 000 брошури месечно, цената е 3,0 BE на бройка; • при поръчка от 10 000 до 15 000 брошури месечно, цената е 2,5 BE на бройка; • при поръчка на над 15 000 брошури месечно, цената е 2,0 BE на бройка. |
| Бъдещи аспекти | | Фабрика за хартия определя следните цени в договор с клиентите. Когато клиент поръча хартиени продукти за повече от 10 000 BE на месец, на клиента се предоставя 10% отстъпка. |
| Политика на предприятието | | В договора с клиент предприятие определя неустойка в размер на 0,05% за забавено плащане. Вътрешната политика на предприятието обаче установява 3-дневен гратисен период след договорената дата на плащане, в който на клиента не се начислява неустойка. |

Предприятието прави приблизителна оценка на размера на променливото възнаграждение, като използва един от следните методи – метода на очакваната стойност или метода на най-вероятния размер. При метода на очакваната стойност, очакваната стойност представлява сборът от сумите, претеглени според вероятностното разпределение в диапазона от възможни възнаграждения. Очакваната стойност може да е подходяща приблизителна оценка на размера на променливото възнаграждение, ако предприятието има голям брой договори с подобни характеристики. При метода на най-вероятния размер, най-вероятният размер е единствената най-вероятна стойност в диапазон от възможни стойности на възнаграждение. Най-вероятният размер може да бъде подходяща приблизителна оценка на размера на променливото възнаграждение, ако договорът има само два възможни резултата (например предприятието или получава премия за постигнати резултати, или не) вероятната сума е единствената най-вероятна сума в обхвата на възможните суми на възнаграждение. Най-вероятната сума може да бъде подходяща оценка на размера на променливото възнаграждение, при условие че договорът има само два възможни резултата. Предприятието трябва да прилага избрания метод последователно през целия договор и да вземе предвид цялата информация (от миналото, настоящето и предвидимото бъдеще).

Предприятието признава задължение за възстановяване, ако по договор предприятието получава възнаграждение от клиента и се очаква да му възстанови част или цялото възнаграждение. Задължението за възстановяване се оценява по размера на полученото (или подлежащото на получаване) възнаграждение, на което предприятието не очаква да има право (т.е. сумите, които не са включени в цената на сделката). Задължението за възстановяване се актуализира в края на всеки отчетен период за промени в обстоятелствата.

Предприятието трябва да вземе предвид дали подписаният договор предвижда наличие на значителен компонент за финансиране. При определяне на цената на сделката предприятието коригира обещания размер на възнаграждението за въздействието на стойността на парите във времето. Значителен компонент на финансиране може да съществува независимо от това дали обещаното финансиране е изрично посочено в договора, или се подразбира от условията за плащане, договорени от страните по договора. Целта при коригирането на обещания размер на

възнаграждение за значителния компонент на финансиране е предприятието да признае приходи на стойност, която отразява цената, която клиентът би заплатил за обещаните стоки или услуги, когато те бъдат прехвърлени на клиента. Предприятието трябва да прецени дали това финансиране е съществен компонент на договора или не. Таблица 3 предоставя примери за компоненти на финансиране.

Таблица 3. Примери за компоненти на финансиране

| Компонентът на финансиране е съществен | Компонентът на финансиране не е съществен |
|---|---|
| <p>Трябва да се вземат предвид:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) разликата между размера на обещаното възнаграждение и продажната цена в брой на обещаните стоки или услуги; 2) комбинираното въздействие на всяко от следните условия: <ul style="list-style-type: none"> - очакваната продължителност на срока между момента, в който предприятието прехвърля обещаните стоки или услуги на клиента, и момента, в който клиентът плаща за тези стоки или услуги; - преобладаващите лихвени проценти на съответния пазар. | <p>Whether any of the following factors exists:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) the customer has paid for the goods/services in advance and the time for the delivery depends on the customer; 2) a significant part of the transaction price is variable, and the amount or timing of that price varies depending on the future event or the customers; 3) the difference between the transaction price promised and the cash sale price of the good/service arises for reasons other than financing to the customer or the entity, and the difference between those amounts is proportionate to the reason for the difference. |
| <p>Пример:</p> <p>На 5 юли 20xx г. предприятие подписва договор с клиент за продажба на стоки, които са нов продукт на пазара. Договорът определя продажната цена на стоките на 130 000 BE. В договора предприятието включва клауза за схема за финансиране и се задължава да компенсира клиента за претърпени загуби поради спад на цената на стоките на пазара. Очаква се загубата да бъде компенсирана, ако цената на стоките падне до 1 ноември 20xx г. Предприятието няма информация за размера на загубите, които може да се наложи да бъдат компенсирани.</p> <p>На 12 октомври 20xx г., поради невярна информация за качеството на стоките в жълтите медии, цената на стоките на пазара започна да пада. До 1 ноември 20xx г. клиентът е продал 20% от стоките. Прогнозите са, че от 12 октомври до 1 ноември предприятието трябва да компенсира клиента за 10% спад на продажната цена на пазара на 20% от продадените стоки.</p> | <p>Пример:</p> <p>На 5 юли 20xx г. предприятие подписва договор с клиент за продажба на стоки. Договорът определя продажната цена на стоките на 130 000 BE. Договорът установява доставка на стоки само след получаване на авансово плащане от страна на клиента. Срокът за доставка, посочен в договора, е 30 дни.</p> <p>Клиентът извършва плащането на 25 август 20xx г., а стоките са доставени на 20 септември 20xx г.</p> <p>На 10 септември 20xx г. е получена информация за пазарни промени, които са довели до спад на стойността на стоките с 15% на пазара и клиентът ще понесе загуба.</p> <p>В този случай предприятието не е длъжно да коригира обещания размер на възнаграждението към клиента.</p> |

Възнаграждението може да бъде под формата на суми в брой, превод по сметка или други форми на плащане. В практиката може да има различни случаи, които водят до различни методи на плащане. Често предприятията прилагат различни програми за лоялност на клиенти, при които клиентът купува стоки (услуги) и в същото време получава точки за лоялност, които имат парична стойност. Такива програми за лоялност на клиенти изискват корекции на възнаграждението за транзакцията с клиента. Таблица 4 представя примери за методи на плащане.

Таблица 4. Примери за методи на плащане

| Метод на плащане | Обяснение |
|---|---|
| Безкасово плащане | Може да се сключват договори, при които клиентът плаща безкасово стоки, които след това се обменят за други стоки/услуги. В такива случаи предприятието трябва да оцени получената приблизителна сума (за стоките или услугите) по справедлива стойност. Ако не е практически възможно да се определи справедлива стойност, предприятието трябва да оцени сумата на транзакцията, като косвено се позовава на отделната продажна цена на стоките или услугите, обещани на клиента в замяна на възнаграждението. |
| Плащане в брой | Вознаграждението включва паричните суми, които предприятието плаща или очаква да плати на клиента (или други страни, които купуват стоките/услугите на предприятието от клиента). |
| Кредитно или друго (например с купон или ваучер) плащане | Кредити и други начини на плащане могат да се използват за плащане на клиента за суми, дължими на предприятието. Тези задължения намаляват разходите по сделката и прихода. |
| Прихващане от вземания | Ако предприятието има задължение към купувача за отделна клиентска стока/услуга, тогава това се отчита като други покупки от доставчици. Ако сумата на тази покупка, платима на клиента, надвишава справедливата стойност за стока или услуга, предприятието признава превишението като намаление на цената на сделката. |

Една от обсъжданите стъпки беше разпределението на цената според изпълнените задължения. За разпределянето на цената на сделката към всяко задължение за изпълнение въз основа на относителна единична продажна цена, предприятието определя единичната продажна цена, към момента на влизане в сила на договора, на отделната стока или услуга, обвързана с всяко задължение за изпълнение по договора, и разпределя цената на сделката, пропорционално на тези единични продажни цени. МСФО 15 препоръчва следните методи да се използват за изчисляване на единична продажна цена на стока (услуга): коригирана пазарна оценка, очаквани разходи плюс марж или остатъчен подход. вж. Таблица 5.

Таблица 5. Разпределяне на базата на единични продажни цени

| Казус | | |
|--|---|--|
| В договор е посочена продажбата на дограма заедно с услугата монтаж. В договора не е определена отделна цена за стоката и услугата. Стойността на сделката, посочена в договора, е 20 000 BE. Предприятието е доставило прозорците на клиента (прехвърлило е контрола), но все още не ги е монтирало поради промяна в обстоятелствата. За да признае приход, предприятието трябва да разпредели цената на сделката към отделните задължения (стока – прозорци; услуга – монтаж). | | |
| Подходи за разпределяне на ед. прод. цена | Обяснение | Примери |
| Коригирана пазарна оценка | Предприятието би могло да направи оценка на пазара, на който продава стоките или услугите си, и да изчисли приблизително цената, която клиентът на този пазар би бил готов да плати за стоките или услугите. Този подход може | <i>Предприятието е избрало да приложи метода на коригираната пазарна оценка за определяне на цената на прозорците. Установено е, че пазарната цена на прозорците е 14 000 BE. Разпределената цена по договора е 14 000 BE за прозорци и 6 000 BE за монтажни работи.</i> |

| | | |
|-----------------------------------|--|---|
| | също да включва позоваване на цени за подобни стоки или услуги, предлагани от конкурентите на предприятието, и коригиране на тези цени, както е необходимо, за да отразяват разходите и маржовете на предприятието.. | |
| Очаквани разходи плюс марж | Предприятието би могло да прогнозира очакваните си разходи, свързани с удовлетворяване на задължението за изпълнение, и след това да прибави подходящ марж за тази стока или услуга. | <i>Предприятието е избрало да приложи метода на очакваните разходи плюс марж за определяне на цената на прозорците. Установено е, че производствената себестойност на прозорците е 11 000 BE, а очаквания марж на печалба е 20%. Разпределената цена по договора е 13 200 BE за прозорците и 6 800 BE за монтажните работи.</i> |
| Остатъчен подход | Предприятието може да оцени приблизително единичната продажна цена, като се позове на общата цена на сделката минус сбора от наблюдавани единични продажни цени на други обещани в договора стоки или услуги. | <i>Предприятието е избрало да приложи остатъчния подход за определяне на цената на прозорците. Известно е, че по договори, подписани с други клиенти (по същото време) цената за същия прозорец е била 13 000 BE. Разпределената цена по договора е 13 000 BE за прозорците и 7 000 BE за монтажните работи.</i> |

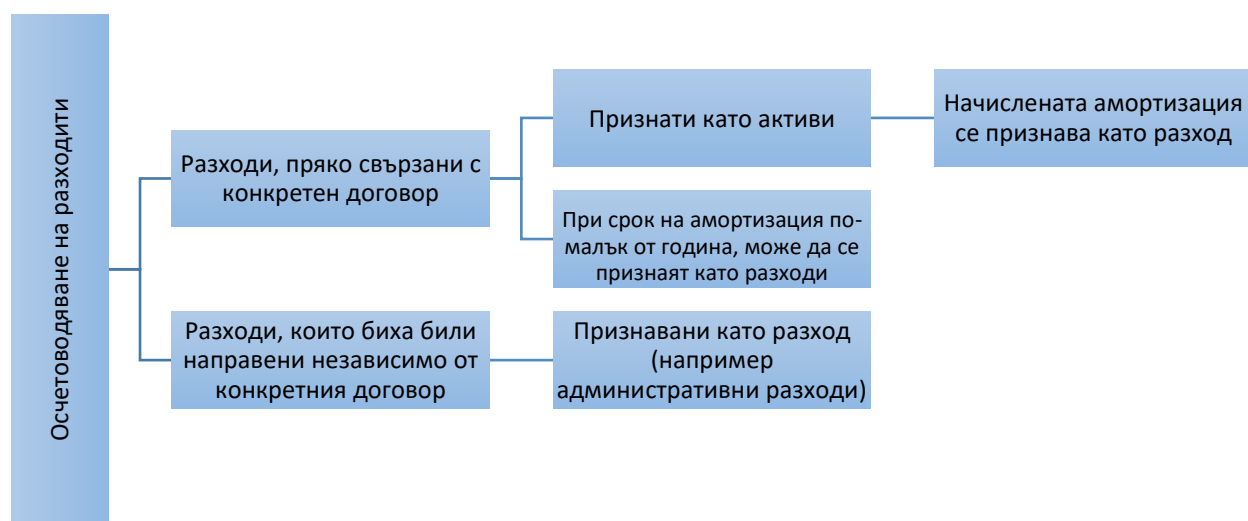
При приблизителното оценяване на единични продажни цени на стоки или услуги може да е необходимо използването на комбинация от методи. Важно е да се прецени и дали след сключването на договора не са възникнали обстоятелства, които да доведат до промяна в цената. Предприятието признава всички промени в цената на сделката на задълженията за изпълнение на договора на същата база, както при сключването на договора. Предприятието не преразпределя цената на сделката поради промяна в цената и, съответно, промените в цената при разпределението на задълженията се признават като приход или намаление на приходите, когато цената на сделката се промени.

Основни въпроси: Процедури

Трябва да се извърши правилно признаване на разходите, произтичащи от договорите, подписани с клиентите. Допълнителните разходи, направени при сключване на договор, трябва да се признаят като актив, при условие че е известно, че тези разходи не биха били направени в случаите, когато договорът не е бил сключен. Допълнителните разходи по договора могат да бъдат признати като разход веднага, при условие че разходите са отчетени като актив и неговата амортизация ще бъде призната като разход за по-малко от една година. Допълнителните разходи трябва да се признават директно като разходи, при условие че разходите са направени независимо от подписания договор.

Разходите, направени при изпълнение на договор с клиент, се признават като актив, когато: разходите са пряко свързани с конкретен договор, подписан с клиент; разходите създават или подобряват ресурсите на предприятието, които ще бъдат използвани за удовлетворяване в бъдеще

(или за продължаване на удовлетворяването) на задължения за изпълнение; и се очаква разходите да бъдат възстановени. Разходите за изпълнение на договор, които са пряко свързани с договори, включват преки разходи за труд, преки разходи за материали, други пряко свързани с договора разходи и разходи, които са направени само защото предприятието е сключило договора. Следните разходи се признават в момента, в който са направени: общи и административни разходи, разходи за бракувани материали, труд или други ресурси за изпълнение на договора, които не са били отразени в цената на договора, разходи, които са свързани с удовлетворени задължения за изпълнение (или частично удовлетворени задължения за изпълнение) в договора, и разходи, за които предприятието не може да разграничи дали разходите са свързани с неудовлетворени задължения за изпълнение, или с удовлетворени задължения за изпълнение (или частично удовлетворени задължения за изпълнение). Фигура 4 обобщава счетоводното третиране на разходите по изпълнение на договори.



Фигура 4. Осчетоводяване на разходи по изпълнение на договори

Ако даден разход е признат като актив, активът трябва да се амортизира на периодична база. Съгласно МСФО 15, параграф 99, активът признат от разход, се амортизира на систематична база, която съответства на прехвърлянето към клиента на стоките или услугите, за които се отнася активът. Ако в договора се направят промени за графика на доставка на стоките и услугите, промени трябва да бъдат направени и в сроковете за амортизация и стойността на активите трябва да бъде преизчислена в съответствие с МСС 8 Счетоводни политики, промени в счетоводните оценки и грешки. Промяната в стойността на даден актив поради промяна в амортизацията се признава в отчета за печалбата и загубата и другия всеобхватен доход като печалба или загуба. Обезценката на активи може също да бъде оценена в съответствие с други стандарти, като се има предвид, че отчетените активи трябва да се измерват чрез излагането на кредитен риск на клиента.

Оповестяване

При изготвяне на финансовите си отчети предприятието оповестява достатъчно информация, за да позволи на ползвателите на финансовите отчети да разберат естеството, размера, времевите параметри и несигурността на приходите и паричните потоци, произтичащи от договори с клиенти.

Съгласно МСФО 15, за да постигне тази цел, предприятието оповестява качествена и количествена информация.

Оповестената във финансовите отчети информация уточнява съществените преценки, промените в преценките и всички активи, признати като разходи за изпълнение на договора. Предприятието определя доколко подробна информация е достатъчно за оповестяването. Когато предоставя информация, предприятието трябва да обобщи или да детайлизира информацията, така че полезната информация да не бъде скрита от различни несъществени данни.

Финансовите отчети, изготвени от предприятието, трябва да оповестяват информация относно признаването на приходите в резултат на договори с клиенти, да ги показва отделно от другите приходи, да предоставя информация за всички загуби от обезценка на активи признати по договори или всякакви вземания, произтичащи от договорите на предприятието, които трябва да бъдат оповестени отделно от сумите по други договори.

В допълнение предприятието оповестява достатъчно информация, за да позволи на ползвателите на финансовите отчети да разберат връзката между оповестяването на разбивката на приходите и информацията за приходите, която се оповестява за всеки отчетен сегмент, ако предприятието прилага МСФО 8 Оперативни сегменти. След това признатите приходи трябва да бъдат разделени на категории, които отразяват въздействието на икономическите фактори (сума, характер, време и несигурност) на паричните потоци и приходите.

Предприятието предоставя обяснение на значителните промени в салдото на активите и на пасивите по договора по време на отчетния период. Обяснението включва количествена и качествена информация. Предприятието оповестява информация относно началните и крайните салда на вземания, активи и пасиви, свързани с договори; приходи, признати в периода, който е включен в баланса на задълженията по договора; и приходи, признати в периода от задължения за изпълнение, изпълнени през предходните периоди.

Предприятието трябва да обясни и оповести значителни промени в своя отчет за финансовото състояние на активите и пасивите, свързани с клиентски договори, (вж. Таблица 6).

Таблица 6. Пример № 1 за оповестяване

| Пояснения към финансовите отчети: Договорни задължения | | |
|---|------------------------------|------------------------------|
| При закупуване на стоки, от клиентите често се изисква авансово плащане. Авансите, платени от клиентите, се уреждат, когато стоките се продадат и обикновено това отнема до 6 месеца. Клиентът може да притежава разширени гаранции за покупка на стоки, които се признават в приходите през гаранционния период (до 3 години). | | |
| Пасиви (20x3 г.) | Пасиви (20x2 г.) | Пасиви (20x1 г.) |
| Авансови плащания от клиенти | Авансови плащания от клиенти | Авансови плащания от клиенти |
| Удължени гаранции | Удължени гаранции | Удължени гаранции |
| Общо: | Общо: | Общо: |

Предприятието оповестява следната информация за оставащите задължения за изпълнение: общия размер на цената на сделката, разпределена към неудовлетворените задължения за изпълнение и кога предприятието очаква да признае като приход тази сума на количествена основа или като използва качествена информация.

Предприятието трябва да предостави информация относно методите, използвани за признаване на приходите, и как тези методи се прилагат за да осигурят вярно представяне на прехвърлянето на стоки или услуги. (вж. Таблица 7). Предприятието оповестява информация за методите, входящите данни и допусканията, използвани за определянето на цената на сделката, за определянето на това дали приблизителната оценка на променливо възнаграждение съдържа ограничения, за разпределянето на цената на сделката, включително приблизително оценяване на единични продажни цени на обещаните стоки или услуги, и разпределянето на отстъпките и променливото възнаграждение към определена част на договора (ако е приложимо), както и оценяването на задълженията във връзка с връщането на стоки, възстановяването на суми и други подобни задължения.

Таблица 7. Пример № 2 за оповестяване

| Таблицата показва методите, използвани за признаване на приходите във времето. Прилагат се методи, отразяващи променливостта в договорите за услуги с клиентите и задълженията за изпълнението им. | | | | |
|--|-------------------|-------------------|---------------------|----------------------|
| Методи | Услуги | | | |
| | Софтуерни лицензи | Компютърни услуги | Услуги по поддръжка | Консултантски услуги |
| Начислени разходи | X | X | X | |
| Отчетени работни часове | | X | X | X |

По отношение на признати активи, възникващи от разходите за получаване или изпълнение на договор с клиент се оповестяват решенията, взети при определянето на размера на тези разходи и използвания метод при определяне на амортизацията за всеки отчетен период.

Пример

Казус:

Известно е, че на 2 юни 20xx г. дадено предприятие е сключило договор с клиент по отношение на продажбата на интелигентни маси за период от 12 месеца. Цената, определена в договора, е 120 BE за бройка. Договорът има условие за отстъпка при поръчки надвишаващи 10 000 BE месечно. Размерът на отстъпката е 5% от общата стойност на продажбите. Друго условие на договора е клиентът да заплаща стоките до 14 дни след получаване на фактурата. Глобата за забавено плащане е 0,2% на ден.

На 2 юни 20xx г. предприятието е сключило още един договор със същия клиент за транспортни услуги. Цената на транспортната услуга е 200 BE на поръчка. Условието за плащане включват уреждане на получената фактура в рамките на 14 дни. Глобата за забавено плащане е 0,02% на ден. Транспортните услуги трябва да бъдат предоставени в рамките на 10 дни от датата, на която клиентът е поръчал стоките. Съгласно договора неустойката за забавяне на превоза на стоките е 5% за всеки ден забава.

На 1 август 20xx г. договорът е изменен и процентът на отстъпката е увеличен на 6%, при условие че сумата за поръчки на месец е над 12 000 BE.

Известно е, че и по двата договора са извършени следните сделки:

| Месец | Продадени стоки | Доставка на стоките | Плащане от клиента |
|-----------------|--|--|--------------------------------------|
| юни, 20xx г. | 1ва поръчка 60 бр.; 2ра поръчка 50 бр. | в срок | в срок |
| юли, 20xx г. | 3та поръчка 60 бр.; 4та поръчка 60 бр. | 3та – в срок; 4та – с 3 дни закъснение | в срок |
| август, 20xx г. | 5та поръчка 70 бр.; 6та поръчка 40 | в срок | 5та – в срок; 6та – 6 дни закъснение |

Решение на казуса с прилагане на МСФО 15:

Решение:

| | |
|--|---|
| Идентификация на договора | Договор за покупко-продажба на интелигентни маси. |
| Комбинация от свързани договори | Свързан договор за транспорт на стоки. |
| Идентификация на изменения на договора | Промяна на условията за отстъпка два месеца след първоначалното подписване. |
| Идентификация на задължения за изпълнение | <p>Две задължения:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Продажба на интелигентни маси; • Оказване на услуга за транспортиране на стоките в рамките на 10 дни от подаване на поръчка. <p>Цена на сделката за задълженията:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Интелигентни маси – цена 120 BE на бройка; отстъпка 5% за количество на стойност най-малко 10 000 BE месечно за м. юни и юли 20xx г. и отстъпка 6% за количество на стойност най-малко 12 000 BE месечно от м. август 20xx г.; глоба за забавено плащане 0.2% на ден. • Транспортни услуги – цена 200 BE на поръчка; неустойка глоба за забавено плащане 0.02% на ден; глоба за забавена доставка 5% на ден. |
| Изпълнение на задълженията | <p>За м. юни и двете задължения са изпълнени – стоките са продадени и транспортирани. Приходът се признава съгласно идентификацията на задълженията и разпределението на цената. Размерът на прихода е 12 940 BE, изчислен както следва:</p> <p style="text-align: center;"><i>Продадени стоки 110 бр. x 120 BE = 13 200 BE</i> <i>Отстъпка 13 200 x 5% = 660 BE</i> <i>Транспорт 200 BE x 2 поръчки = 400 BE</i> <i>Общ приход: 13 200 BE – 660 BE + 400 BE = 12 940 BE</i></p> <p>За м. юли и двете задължения са изпълнени – стоките са продадени и транспортирани. Приходът се признава съгласно идентификацията на задълженията и разпределението на цената. Размерът на прихода е 14 050 BE, изчислен както следва:</p> <p style="text-align: center;"><i>Продадени стоки 120 бр. x 120 BE = 14 400 BE</i> <i>Отстъпка 14 400 x 5% = 720 BE</i> <i>Транспорт 200 BE x 2 поръчки = 400 BE</i> <i>Глоба за забавена доставка 200 BE x 5% x 3 дни = 30 BE</i> <i>Общ приход: 14 400 BE – 720 BE + 400 BE – 30 BE = 14 050 BE</i></p> <p>За м. август и двете задължения са изпълнени – стоките са продадени и транспортирани. Приходът се признава съгласно идентификацията на</p> |

задълженията и разпределението на цената. Размерът на прихода е 12 856 BE, изчислен както следва:

Продадени стоки 110 бр. x 120 BE = 13 200 BE

Отстъпка 13 200 x 6% = 792 BE

Глоба за забавено плащане на 40 бр. x 120 BE x 0.2% x 5 дни = 48 BE

Транспорт 200 BE x 2 поръчки = 400 BE

Общ приход: 13 200 BE – 792 BE + 48 BE + 400 BE = 12 856 BE

Заключение:

Въведеният пример показва как два или повече договора могат да бъдат свързани и променливият ценови елемент, посочен в договора, може да повлияе на признаването на приходи и различни суми в различните периоди. Ето защо е важно да следват стъпките, препоръчани от МСФО 15 за идентифициране на договора, задълженията, определени в него, установените ценови елементи и правилното разпределение на цената по съответните задължения. По този начин приходите, признати във финансовите отчети, ще отразяват достоверно резултатите на предприятието.