

ИВАН НИКОЛАЕВ СЪБЕВ

СТОПАНСКА АКАДЕМИЯ „Д.А.ЦЕНОВ”, ГР.СВИЩОВ

**СРАВНИТЕЛЕН АНАЛИЗ НА КРИТЕРИИТЕ ЗА ПРИЗНАВАНЕ НА ПРИХОДИТЕ ОТ
ДЕЙНОСТТА НА ПРЕДПРИЯТИЕТО В МСФО 15**

**COMPARATIVE ANALYSIS OF THE CRITERIA FOR RECOGNIZE REVENUES OF AN
ENTITY IN IFRS 15**

IVAN NIKOLAEV SABEV

ACADEMY OF ECONOMICS „D.A.TSENOV”, SVISHTOV

Abstract: International Financial Reporting Standards (IFRS) and International Accounting Standards (IAS), serve as a conceptual framework for reporting on the activities of businesses and the preparation and presentation of the financial statements. Injunctions in them are subject to discussions with practical application to improve the accounting for business operations and processes, as a result of companies' activities. The main objective of this paper is to highlight the differences in the criteria for recognition of revenue of the enterprise in accordance with IAS 18 Revenue and IFRS 15 Revenue from contracts with customers. A new vision for the future of accounting for revenue and change the existing model, through the development, adoption and implementation of a single set of global accounting standards based on principles. Applying comparative analysis between the performances of the existing IAS 18 and IFRS 15, regulating the recognition of revenue, in the paper are highlighted five separate steps.

Key words: revenue, operating revenues, standards, IAS, IFRS, IASB, convergence, contracts

Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО) и Международните счетоводни стандарти (МСС), служат като концептуална рамка за отчитане дейността на предприятията и изготвянето и представянето на финансовите им отчети. Предписанията в тях са обект на разисквания с практико-приложен характер, за да се подобри счетоводното отчитане на стопанските операции и процеси, произтичащи от дейността на предприятията. Според Любен Петров „...броят на стандартите непрекъснато расте, а успоредно с това се променя и тяхната концепция – от установяване на основни принципи за представяне на финансовата информация те се превръщат в развита и всеобхватна счетоводна база, която се прилага навсякъде по света”²³. Обсъждат се нови стандарти, заменят се настоящите, с цел единство при сравнимостта на информацията получавана от финансовите отчети. Това е в основата на процеса на **конвергенцията** – сближаване на общоприетите в световен мащаб счетоводни стандарти, за да се изработят леснодостъпни, приложими и разбираеми от ползвателите международни счетоводни стандарти. В условията на световна финансова криза, прозрачността, достоверността и сравнимостта на счетоводната информация са от голямо значение.

²³ Петров, Л., Основи на счетоводството (Обща теория на счетоводната отчетност). София, Издателство „МАРТИЛЕН”, 2008 г., с. 179.

Основната цел на настоящата разработка е очертаване на различията в критериите за признаването на приходите от дейността на предприятието, в съответствие с МСС 18 Приходи и МСФО 15 Приходи от договори с клиенти, очакващ се да влезе в сила от 2017 г.

Нормативната уредба, свързана с анализа на критериите за признаване на приходите между МСФО 15 и МСС 18, е актуална към 31.11.2014 г.

Всяко предприятие се създава, за да осъществява определена дейност, в резултат на която да реализира доходи. По силата на Общите положения за изготвяне и представяне на финансовите отчети всяко увеличение на икономическите ползи през текущия отчетен период, свързано или с увеличение на актив, или намаление на пасив (различно от това, свързано с вноски на собствениците на капитала), представлява доход на отчитащото се предприятие. Дефиницията за доходи обхваща приходите, „...които възникват в хода на обичайната дейност и се описват с такива наименования като: приходи от продажби, приходи от лихви, от дивиденди, възнаграждения за права и др.“²⁴

Стандартът, регламентиращ общите правила и принципи по отношение на признаване и отчитане на приходите, е МСС 18. „Приходите за всяка сделка се признават при спазването на изискванията на принципа за съпоставимост на приходите и разходите, т.е. приходите за всяка сделка се признават едновременно с извършените за нея разходи“²⁵. В действащия стандарт се конкретизира, че „приход е брутният поток от икономически ползи през периода, създаден в хода на обичайната дейност на предприятието, когато тези потоци водят до увеличаване на собствения капитал, различни от увеличенията, свързани с вноските на акционерите“²⁶. Приходите обхващат само брутният входящ поток от икономически ползи, получени или подлежащи на получаване от страна на предприятието. Това предполага, че сумите, събрани от името на други – включително такива, като данък върху продажбите или данък върху добавената стойност, които също постъпват по сметките на предприятието заедно с приходите от продажбите, не се квалифицират като приходи. По този начин, всички тези събираеми средства не се включват в отчетените приходи и не водят до увеличение на собствения капитал на предприятието. В следствие на това МСС 18 забранява отчитането и представянето им като приходи от продажби.

Сега действащият стандарт регламентира счетоводното третиране на приходите, формирани от определени видове стопански операции и процеси, въпреки полезността си, не е изчерпателен, относно особеностите на всички разнообразни форми на доходи и възможните стратегии за признаване, които могат да бъдат срещнати. Това наложи Съветът по Международни счетоводни стандарти (СМСС или International Accounting Standards Board), съвместно с Борда по финансово-счетоводни

²⁴ Божков, В., Р. Симеонова, Д. Крумова, Цв. Цветков, Финансово счетоводство (Второ основно преработено и допълнено издание). Велико Търново, Издателство „Абагар“, 2009 г., с. 312.

²⁵ Божков, В., Г. Илиев, и др., Счетоводство на предприятието (Седмо основно преработено и допълнено издание). София, Издателство „Горекс Прес“, 2010 г., с. 263.

²⁶ Международни счетоводни стандарти (МСС). Регламент (ЕО) № 1126/2008 на Комисията от Ноември 2008 г. за приемане на международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и Съвета. Официален вестник на Европейския съюз, <http://eur-lex.europa.eu>.

стандарти на САЩ (Financial Accounting Standards Board), да инициират съвместен проект с наименование „Приходи от договори с клиенти“, имащ за цел да разработи общоприет стандарт, с който да се изяснят принципите за признаване на приходите, които са от съществено значение за потребителите на финансовите отчети. СМСС публикува на 28 май 2014 г. окончателния МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*, който цели да замени едновременно следните „стандарти и разяснения“²⁷:

- ❖ МСС 11 *Договори за строителство*
- ❖ МСС 18 *Приходи*
- ❖ КРМСФО 13 *Програми за лоялност на клиентите*
- ❖ КРМСФО 15 *Споразумения за строителство на недвижим имот*
- ❖ КРМСФО 18 *Прехвърляне на активи от клиенти*
- ❖ ПКР-31 *Приход – бартерни сделки, включващи рекламни услуги.*

Новият стандарт установява цялостна рамка за определяне на основните въпроси при признаването на приходите, от гледна точка на потребителите на информация на финансовите отчети. Основният принцип на предложението МСФО 15, който заменя съществуващите насоки в МСС 18 и въвежда нов актуален модел е, че предприятието трябва да признава приходите от договори за предоставяне на стоки и услуги на клиенти, когато то изпълнява своите задължения по изпълнението съгласно договора посредством прехвърлянето на стоки или услуги към един клиент. В постановките на новия стандарт се търси отговор на въпросите: „Защо е необходима промяната?“ и „Дали предложените насоки в МСФО 15 са достатъчни и водят до улеснение на практикуващите?“ За МСФО 15 има съществено влияние, решавайки редица проблеми в счетоводната отчетност, предвид богатия обseg от договори и сделки, които се опитва да обхване. Съгласно проекта и получената обратна връзка „...МСФО 15 съдържа единен модел, който е приложим за всички договори с клиенти, и два подхода за признаване на приходи: в течение на времето или в определен момент от времето“²⁸. За да определи кога да признава приход и в какъв размер, всяко предприятие следва да прилага последователно всяка от петте стъпки на модела, заложен в новия стандарт, а именно:

- ❖ идентифициране на договора с клиента;
- ❖ идентифициране на отделните задължения за изпълнение в договора;
- ❖ определяне на цената на транзакцията (договорното възнаграждение);
- ❖ разпределение на договорното възнаграждение към отделните задължения за изпълнение;
- ❖ признаване на приходите, след изпълнението на всяко, отделно задължение за изпълнение.

Прилагайки сравнителен анализ между постановките на действащите МСС 18 и МСФО 15, регламентиращи признаването на приходите, в настоящата разработка се разглеждат пет отделни стъпки.

²⁷<https://www.kpmg.com/BG/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Newsletters/Documents/2014-06-IFRS-Alert-BG.htm>

²⁸ IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. Project Summary and Feedback Statement. <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/Documents/IFRS-15/Revenue-from-Contracts-Project-summary-Feedback-Statement-May-2014.pdf> (May 2014), p.4

В Стъпка 1 се посочват различията между МСФО 15 и МСС 18, при идентифициране на договора/ите с клиенти. Водеща е разликата, че МСС 18 не съдържа определение за договор, а новия стандарт гласи, че „...договорът с клиент е споразумение между две или повече страни, което създава изпълними права и задължения между тях”¹. Съгласно определението предприятията следва да прилагат изискванията на стандарта спрямо всеки договор, или в определени ситуации за комбинация от договори. Той не съществува, когато всяка от страните по договора има едностранното законово право да прекрати изцяло неизпълнен договор, без да се налага да компенсира другата страна. Съществена разлика между двата стандарта е, че МСС 18 не съдържа критерии за сегментиране, комбиниране и изменение на договорите, които в МСФО 15 се прилагат за всеки договор, освен когато са налице т.нар. индикатори за ценова обвързаност. Интерес за изследване в новия стандарт са двата типа договорни изменения – в стойността и в обхвата на договорите. При първия тип изменение предприятието следва да разпредели към отделните задължения за изпълнение по договора всяко последващо изменение в договорната цена, на същата база както тази, използвана при сключването на договора. При договаряне на „отделно” задължение за изпълнение и допълнително платеното възнаграждение, което отразява самостоятелната продажна цена на предприятието за него, то изменението е в обхвата на договора.

В резултат на направения сравнителен анализ върху стъпка 1 се достига до извода, че за разлика от сега действащите стандарти, МСФО 15 е изчерпателен при идентифицирането на договорите с клиенти. Предоставят се конкретни критерии, чрез които предприятията определят дали постановките на стандарта намират приложение в конкретни случаи.

Стъпка 2 – съпоставят се двата стандарта, при идентифицирането на отделните задължения за изпълнение в договора. В тази връзка МСС 18 посочва критериите: продажба на стоки, предоставяне на услуги и използване на активи на предприятието от други, необходими за признаване на прихода и практически насоки за тяхното прилагане. „Тези критерии обикновено се прилагат отделно за всяка сделка. Възможно е обаче те да се отнасят за делими компоненти на една сделка, за да се отрази същността на сделката”². Това ги определя поотделно в съответствие с принципа на „предимство на съдържанието пред формата”³. Аналогично, критериите за признаване признаване могат да се прилагат за две или повече сделки едновременно, когато те са свързани по такъв начин, че търговският ефект не може да бъде установен, без да се отчете поредицата от сделки. Става ясно, че насоките на МСС 18 са приложими за „делими компоненти на една сделка”, без да се посочват ясни критерии за това, кои

¹ IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. Project Summary and Feedback Statement. <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/Documents/IFRS-15/Revenue-from-Contracts-Project-summary-Feedback-Statement-May-2014.pdf> (May 2014), p.4

² Проданов, Г. и др., Международни стандарти за финансова отчетност: Практически наръчник. София, Издателство „Нова звезда”, 2011 г., с. 206.

³ Закон за счетоводството. Обн. Държавен вестник. бр.98 от 16 Ноември 2001г., доп. ДВ. бр.100 от 19 Ноември 2013 г., чл. 4, ал. 1, т. 5.

компоненти са отделни и следва да се отчитат като такива. Стандартът също употребява израза „някои обстоятелства”, като не конкретизира кои са те.

МСФО 15 представя дефиниция за „отделна” стока или услуга, а именно: „...стока или услуга се счита за отделна, ако е изпълнено едно от следните условия: 1) предприятието регулярно продава стоката или услугата отделно; и 2) клиентът може да извлече полза от самата стока или услуга”¹. Достига се до извода, че има съществено различие между МСФО 15 и сега действащия МСС 18, като акцента е поставен върху дефиницията за „отделен компонент” (стока или услуга). Постановките на МСФО 15 са полезни при третиране и признаване на приходите от гаранционни компоненти. Стандартът ясно разграничава двата вида гаранции – „гаранционна поддръжка” и „гаранционно обслужване” и добавя критерии за тяхното обособяване и прилагане.

В резултат на направения сравнителен анализ се отправя препоръка и допълнителна насока към предприятията, да насочат своите усилия към идентифициране и отделяне на гаранционните компоненти.

Стъпка 3 – разглеждат се различията между стандартите, при определяне на договорното възнаграждение. Водещ критерий при оценяване на приходите е възможността за надеждна оценка. Според постановките на МСС 18 „приходът се оценява по справедливата стойност на полученото или подлежащо на получаване плащане или възнаграждение”². Това определя прихода да бъде релевантен на сумата, за която един актив може да бъде разменен или един пасив да бъде уреден между две добре информирани и желаещи сделката несвързани по между си лица, при справедливи пазарни условия. В тази дефиниция намира място и счетоводният принцип на „предпазливостта”³. В повечето случаи възмездното плащане е под формата на парични средства или парични еквиваленти. Така оценката на прихода се изразява със сумата от получените или подлежащи на получаване парични средства или парични еквиваленти. Когато притокът на възнаграждения се разсрочва, справедливата му стойност е по-ниска от номиналната стойност и разликата се признава като приходи от лихви.

МСФО 15 прилага очаквана или най-вероятна стойност при измерване на възнаграждението, като не включва приблизителни оценки. В новия стандарт „...възнаграждението по договора се дефинира, като размерът на възнаграждението, до който предприятието очаква да има право, в замяна на прехвърлените стоки или услуги”⁴. В МСС 18 се говори за размяна на сходни и несходни стоки и услуги. „Когато

¹ IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. Project Summary and Feedback Statement. <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/Documents/IFRS-15/Revenue-from-Contracts-Project-summary-Feedback-Statement-May-2014.pdf> (May 2014).

² Международни счетоводни стандарти (МСС). Регламент (ЕО) № 1126/2008 на Комисията от Ноември 2008 г. за приемане на международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и Съвета. Официален вестник на Европейския съюз, <http://eur-lex.europa.eu>.

³ Закон за счетоводството. Обн. Държавен вестник. бр.98 от 16 Ноември 2001г., доп. ДВ. бр.100 от 19 Ноември 2013 г., чл. 4, ал. 1, т. 3

⁴ IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. Project Summary and Feedback Statement. <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/Documents/IFRS-15/Revenue-from-Contracts-Project-summary-Feedback-Statement-May-2014.pdf> (May 2014), p.5.

стоки или услуги се разменят или заменят за сходни стоки или услуги, това не се счита за завършен процес на генериране на приход. По този начин размяната не се разглежда като сделка, която генерира приходи¹. При размяна с несходен характер, процесът се разглежда като сделка и се признава приход и получените стоки и услуги се оценяват по справедлива стойност. Такива насоки липсват в МСФО 15 и се счита за пропуск оценка на база „предишен опит“ и „достатъчност“.

В резултат на направения анализ се установява, че насоките на МСС 18, отнасящи се за сделки с несходни активи и признаване на приходи, са полезни и следва да бъдат взети предвид след преминаването към новия стандарт.

Стъпка 4 – разглеждат се различията между двата стандарта, при разпределяне на договорното възнаграждение към отделните договорни компоненти. МСФО 15 определя, че разпределението, трябва да се извършва на база „самостоятелна продажна цена“. Стандартът предлага да бъдат използвани три подхода при нейното определяне, а именно: „...коригирана пазарна стойност; очаквани разходи плюс надбавка и остатъчна стойност“². МСС 18 не предоставя конкретни насоки относно различията от стъпка 4.

Въз основа на сравнителен анализ между МСФО 15 и постановките на сега действащите счетоводни стандарти, се констатира, че новия стандарт покрива съществуващата празнота относно базата за разпределение на договорното възнаграждение към отделните компоненти.

В последната **Стъпка 5** от модела се посочват различията между двата стандарта, при признаването на приходите. В МСФО 15 се представя т.нар. „базиран на договора модел“³, който развива идеята за възникващите права и задължения по договорите между предприятие и клиент. Основен момент при признаване на приходите в новия стандарт е прехвърлянето на контрола, като способност да се ръководи използването и да се получат всички ползи от актива. МСС 18 определя, че „приходът се признава, когато е вероятно предприятието да има бъдещи икономически ползи и тези ползи могат да се оценят надеждно“⁴. Настоящият стандарт се прилага при счетоводното отчитане и признаване на приходите, получени от продажбата на стоки и предоставянето на услуги. Съществено значение в анализа на МСФО 15 се отделя на двата индикатора за определяне момента на прехвърляне на контрола: „1) задължение, изпълнявано с течение на времето и 2) задължение, изпълнено към определен момент от времето“⁵. От своя страна представените индикаторите са много

¹ Mackenzie, Br., Coetsee, D. и др., Международни стандарти за счетоводство и финансова отчетност 2014 МСС/МСФО: Коментари и приложения (Шесто издание). София, Издателство „Данимекс“, 2014 г., с. 505.

² IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. Project Summary and Feedback Statement. <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/Documents/IFRS-15/Revenue-from-Contracts-Project-summary-Feedback-Statement-May-2014.pdf> (May 2014), p.5.

³ Пак там.

⁴ Международни счетоводни стандарти (МСС). Регламент (ЕО) № 1126/2008 на Комисията от Ноември 2008 г. за приемане на международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и Съвета. Официален вестник на Европейския съюз, <http://eur-lex.europa.eu>.

⁵ IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. Project Summary and Feedback Statement. <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/Documents/IFRS-15/Revenue-from-Contracts-Project-summary-Feedback-Statement-May-2014.pdf> (May 2014).

по-лесни за възприемане и прилагане. Те по категоричен начин допринасят за това, предприятията да не изпитват затруднение относно момента на признаване на приходите.

МСФО 15 посочва конкретни насоки за сегментиране и комбиниране на отделни договори и договорни компоненти като решава основни въпроси, касаещи самото признаване на приходите. Замяната на сега действащия стандарт с нов, се определя като „крачка напред“ към премахване на съществуващите несъответствия, пропуски и неясноти. Това допринася за спазване на принципите за вярно и честно представяне на икономическото съдържание пред правната форма.

От изложения сравнителен анализ и съпоставка на различията между двата стандарта, могат да се обобщят най-важните промени в отчетността на предприятията, прилагайки постановките на МСФО 15:

1. Въвежда се разбираем петстепенен модел, който обхваща и конкретизира цялостния процес на признаване на приходите.

2. Премахват се специфични насоки и се въвежда нов завършен модел, с основополагащи принципи и цели. Той е по-зависим от професионалната преценка и има съществено значение в процеса на определяне, кога и как отчитащото предприятие прехвърля контрола над стоките или услугите на клиента. МСФО 15 добавя изисквания към определянето на момента, в който контролът се счита за прехвърлен. Такива липсват в счетоводните стандарти, което затруднява практикуващите.

3. Акцент се поставя върху икономическата същност на сделката, при който приходът се признава на определени етапи, в които предприятието прехвърля контрола върху клиента и признава част от полагащия се приход.

4. Въвеждат се нови преценки и прагове за оценка, които могат да окажат влияние върху сумата или момента на признаване на приходите по конкретни договори. Те са по-лесни за разбиране и прилагане, и запълват пропуските в сега действащите счетоводни стандарти.

5. МСФО 15 запазва отчитането съгласно степента на завършеност. Стандартът включва нови критерии за определяне кога да се признава приход в течение на времето, с отправени факти и обстоятелства. Ограничава се непризнаването на печалбата, с което се отразява реалната икономическа същност и резултатите от това признаване.

6. Премахва се непрекъснатото преминаване от един стандарт или разяснение към други. МСФО 15 разрешава на предприятията свободата и правото да извършват приблизителни оценки, спазвайки изискванията и технологията за оповестяване.

В заключение може да се отбележи, че настоящата разработка не претендира за изчерпателност в анализа на критериите за признаване на приходите от дейността на предприятието. Направен е опит да обобщи най-важните сред тях, съпоставяйки различията между МСС 18 и МСФО 15, които могат да бъдат използвани като отправна точка за разбиране на новия подход за оценяване на тези изменения. Необходима е нова визия за бъдещето на счетоводното отчитане на приходите и

промяна на съществуващия модел, чрез разработване, приемане и въвеждане на единни глобални счетоводни стандарти, базирани на принципи. Вниманието и усилията на СМСС трябва да се фокусират върху разработване на нови стандарти в съответни приоритетни области.