

## **ЗА НОВИЯТ ПОДХОД ПРИ ОТЧИТАНЕ НА ПРИХОДИТЕ ОТ ПРОДАЖБИ В ПРЕДПРИЯТИЯТА ОТ ТРАНСПОРТНИЯ СЕКТОР**

**Емилия Вайсилова**  
[emvais@abv.bg](mailto:emvais@abv.bg)

**ВТУ „Т. Каблешков”, София, 1574, ул. „Гео Милев” 158  
БЪЛГАРИЯ**

***Ключови думи:** транспортно предприятие, приходи, признаване и оценяване на приход, договори с клиенти.*

***Резюме:** Безспорен е фактът, че световната икономика бележи бурно развитие и все повече нарастват мащабите на дейността на транснационалните и многонационалните компании. Налице е разрастване на задграничната инвестиционна дейност. Това явление поражда необходимостта от уеднаквяване отчетността на компаниите, независимо от това дали изготвят финансовите си отчети на база на Международните стандарти за финансова отчетност (МСФО) или на база Американските Общоприети счетоводни принципи (АОСП).*

*Към настоящия момент все още съществуват значителни различия между тези две бази за изготвяне на финансови отчети. Това води до доста несъответствия и трудности при сравняване на дружества, използващи различните счетоводни рамки. Смята се, че нито една от тези бази за финансово отчитане не е приспособена към новата реалност. Поради този факт, постепенно се предприемат стъпки в посока уеднаквяване на някои правила. След дългогодишна съвместна работа на Съвета по финансово-счетоводни стандарти (СФСС) на САЩ и Съветът по международни счетоводни стандарти (СМСС), през 2014 г. се появи първият стандарт, който напълно интегрира счетоводните решения на двете счетоводни системи – МСФО 15 - Приходи от договори с клиенти.*

*Целта на настоящата разработка е да се проследят промените произтичащи от новия стандарт, на база сравнителен анализ с отменените разпоредби относно приходите и същевременно да се представят ключовите аспекти на новото признаване на приходите от продажби.*

### **ВЪВЕДЕНИЕ**

На съвременния етап от човешката цивилизация, световната икономика бележи бурно развитие и все повече се глобализира. Нарастват мащабите на дейността на транснационалните и многонационалните компании. Наблюдава се непрекъснато разрастване на задграничната инвестиционна дейност. Всичко това поражда необходимостта от уеднаквяване отчетността на компаниите, независимо от това дали изготвят финансовите си отчети на база на Международните стандарти за финансова отчетност (МСФО) или на база Американските Общоприети счетоводни принципи (АОСП). На този етап съществуват значителни различия между тези две счетоводни

рамки, което поражда доста несъответствия и трудности при сравняването на дружества. В тази връзка, за МСФО се твърди, че са твърде общи и, че в тях липсват насоки по важни и проблематични въпроси, което пък от своя страна поражда трудности при тяхното прилагане. От друга страна, АОСП са твърде обширни и разглеждат проблемите доста фрагментирано, което също затруднява тяхното приложение. На практика се счита, че нито една от посочените две бази за финансово отчитане не е приспособена към новата реалност.

В резултат на дванадесет годишна работа в посока уеднаквяване на някои правила, през май 2014 година, беше публикуван новият стандарт за признаване на приходите от продажби, а именно МСФО 15 - Приходи от договори с клиенти. Приходите от продажби са един от основните финансови показатели с ключово значение не само за собствениците и мениджърите на дадено транспортно предприятие, но и за потенциалните инвеститори. Поради този факт новият МСФО 15, който води до почти идентичен резултат за двете счетоводни рамки има съществено значение особено за задграничната инвестиционна дейност. Този стандарт е първият стандарт, който напълно интегрира счетоводните решения на двете счетоводни системи: МСФО и АОСП. Новият стандарт касае транспортни дружества, които прилагат МСФО като база за изготвяне на финансовите си отчети и влезе в сила от 01.01.2018 г.

С настоящият доклад се цели да се проследят промените произтичащи от нововъведения стандарт, на база сравнителен анализ с отменените разпоредби относно приходите<sup>1</sup> и същевременно да се представят ключовите аспекти на новото признаване на приходите от продажби.

## **КРАТЪК ОБЗОР/ПРЕДСТАВЯНЕ НА НОВИЯТ СТАНДАРТ ЗА ОТЧИТАНЕ НА ПРИХОДИ**

Основната цел, която е заложена в МСФО 15 е да се установят принципите, които предприятията (в т.ч. и транспортните) да прилагат при докладване на полезна информация (за ползвателите на финансови отчети) относно естеството, размера, времевите параметри и несигурността на приходите и паричните потоци, произтичащи от договор с клиент. Централният принцип, на който се базира този стандарт, е предприятието да признава приходите си:

- по стойност, която отразява очакваните от него изгоди в замяна на тези стоки или услуги;
- по начин, който най-точно представя прехвърлянето на стоките или услугите на клиента.

В обхвата на стандарта са включени всички приходи, произтичащи от договори с клиенти<sup>2</sup>, като изключение правят:

- лизинговите договори;
- застрахователните договори;

---

<sup>1</sup> Новият стандарт заменя съществуващите разпоредби относно приходите като: •МСС 18- Приходи; •МСС 11- Договори за строителство; •ПКР 31Приход-Бартерни сделки, включващи рекламни услуги; •КРМФО 13 (Комитет за разяснения на международните финансови отчети 13)-Програми за лоялност на клиентите; •КРМФО 15-Споразумения за изграждане на недвижими имоти; • КРМФО 18-Прехвърляне на активи от клиенти.

<sup>2</sup> Клиент по смисъла на стандарта, е страна, която е сключила договор с предприятието да получи стоки или услуги, които са продукция от обичайната дейност на предприятието, в замяна на възнаграждение. Контрагентът по договора не е клиент, ако например контрагентът е сключил договор с предприятието с цел участие в дадена дейност или процес, при които страните по договора споделят рисковете и ползите, които произтичат от тази дейност или процес (например разработване на актив в рамките на споразумение за сътрудничество), вместо получаване на продукцията от обичайната дейност на предприятието.

- финансовите инструменти;
- някои договорни права и задължения, попадащи в обхвата на стандартите за Финансови инструменти (напр. дивиденди и лихви), Консолидирани финансови отчети, Съвместни предприятия, Индивидуални финансови отчети, Инвестиции в асоциирани предприятия и съвместни предприятия;

- непарични размени между предприятия с една и съща сфера на стопанска дейност с цел улесняване на продажбите на клиенти или потенциални клиенти.

Освен че стандартът третира отчитането на приходите, произтичащи от договори с клиенти, той урежда и счетоводното отчитане на допълнителните разходи за *постигане* на договор с клиент и на разходите, направени за *изпълнение* на договор с клиент (ако разходите, направени при изпълнението на договор с клиент, не попадат в обхвата на друг стандарт, например МСС 2 Материални запаси, МСС 16 Имоти, машини, съоръжения и оборудване или МСС 38 Нематериални активи). Транспортното предприятие отчита подобни разходи само когато същите се отнасят към даден договор с клиент, който е в обхвата на МСФО 15.

В случай, че са извършени допълнителни разходи за *постигане* на договор с клиент и предприятието очаква да си възстанови тези разходи, то същите следва да се признаят като актив. Разходи, които предприятието ще понесе независимо от това дали договорът ще бъде сключен се признават като разход в момента на тяхното възникване, освен в случаите, когато те са изрично начислени на клиента, независимо от това дали договорът е сключен.

Ако при *изпълнението* на договор с клиент бъдат реализирани разходи (непопадащи в обхвата на друг стандарт), то същите се признават от предприятието като актив само ако отговарят на следните условия:

- разходите се отнасят пряко към даден договор или към очакван договор, който предприятието може да идентифицира конкретно;
- разходите създават или подобряват ресурсите на предприятието, които ще бъдат използвани за удовлетворяване в бъдеще (или за продължаване на удовлетворяването) на задължения за изпълнение;
- очаква се разходите да бъдат възстановени.

В новия МСФО 15 е променена философията на **признаване** на приходите от продажби. В отменения МСС 18 – Приходи, признаването на приходите се базираше на концепцията за прехвърлянето на рисковете и изгодите от собствеността върху стоките, като в същото време съдържаеше различни правила за признаването на приходите в зависимост от това дали договорът е за продажба на стоки или услуги. В сега действащият стандарт 15, признаването на приходите се извършва: *-първо*, при правилно дефиниране и разбиране на понятието „клиент“; *-второ*, според концепцията за прехвърлянето на контрола върху стоките или услугите на клиента. С други думи, признаването на прихода в новия стандарт е по-прецизирано, тъй като концепцията за контрол е по-всеобхватна от използвания преди критерий за рискове и ползи.

В стандарта е регламентиран единен модел за признаване на приходи от продажби, независимо от това дали договорът е за продажба на стоки или услуги. Транспортното предприятие отчита договор с клиенти, преминавайки през следните *пет фази (стъпки)*:

**1) Идентифициране на договора/договорите с клиента.**

При тази първа фаза се установява валидността на договорите с клиентите, т.е. дали е налице увереност, че те пораждат отношения, от които произтичат действителни права и задължения. Стандартът допуска договора да бъде сключен в писмена или устна форма, както и в съответствие с други обичайни бизнес практики.

За да може един договор да попадне в обхвата на стандарт 15, трябва да са изпълнени едновременно следните пет условия (пар. 9, от стандарта):

- страните по договора са одобрили договора и са решени да изпълнят задълженията си;
- транспортното предприятие може да идентифицира правата на всяка от страните по отношение на стоките или услугите, които се прехвърлят;
- транспортното предприятие може да идентифицира условията на плащане за стоките или услугите, които трябва да бъдат прехвърлени;
- договорът има търговска същност;
- има вероятност транспортното предприятие да получи възнаграждението, на което то има право в замяна на стоките или услугите, които ще бъдат прехвърлени на клиента.

## **2) Идентифициране задълженията за изпълнение, на транспортното предприятие, в договора.**

На тази фаза, след като договора е вече идентифициран, транспортното предприятие уточнява задълженията за изпълнение, уговорени между страните.

В стандарта, като задължение за изпълнение, се определя всеки ангажимент, поет в договор с клиент, за прехвърляне на стока или услуга; или сбор от стоки или услуги, които са отделни; или поредица от самостоятелни стоки или услуги, които са по същество едни и същи и имат същия модел на прехвърляне на клиента.

В стандарта са посочени два критерия, които трябва да се съблюдават при определянето на една стока или услуга като отделна:

- клиентът може да извлече полза от стоката/услугата самостоятелно или в комбинация с други ресурси, които са лесно достъпни;
- ангажиментът на предприятието за прехвърляне на стоката/услугата е ясно разграничим от другите ангажименти в договора.

Що се отнася до модела на прехвърляне на *поредица от отделни стоки или услуги*, то той е същият като модела на прехвърляне на *отделна стока или услуга*, при положение, че са изпълнени следните два критерия:

- всяка отделна стока или услуга в поредицата, която предприятието обещава да прехвърли на клиента, би отговаряла на следните условия за задължение за изпълнение, уреждано с течение на времето: - клиентът едновременно получава и потребява ползите, получени от дейността на предприятието в хода на изпълнение на тези дейности; - в резултат от дейността на предприятието се създава или подобрява актив (например незавършено производство), който клиентът контролира в хода на създаването или подобряването на актива; - в резултат от дейността на предприятието не се създава актив с алтернативна употреба за предприятието и предприятието разполага с обвързващо право да получи плащане за извършената към съответната дата дейност.

- същият метод би се използвал за измерване на напредъка, постигнат от предприятието, към пълното уреждане на задължението за изпълнение да прехвърли на клиента всяка отделна стока или услуга в поредицата (в съответствие с пар. 39-40).

Схващането за задължения за изпълнение в стандарт 15 има съществено значение при прилагането на новия модел за признаване на приходи. В този аспект моментът на признаване на приходи се базира по-скоро на изпълнението на конкретното задължение, а не на договора като цяло. Поради което транспортните предприятия, следва да определят в договорите с клиенти колко са включените задължения за изпълнение, отговарящи на горепосочените два критерия.

### **3) Определяне цената на сделката по договор с клиенти (договорното възнаграждение).**

В съответствие със стандарт 15, *цената на сделката* е размерът на възнаграждението, на който предприятието очаква да има право в замяна на прехвърлянето на клиента на обещаните стоки или услуги, с изключение на сумите, събрани от името на трети страни (напр. ДДС). Цената на сделката може да включва фиксирани суми, променливи суми или и двете. При определяне на нейния размер се взема предвид влиянието на множество фактори, а именно: • променливото възнаграждение; • оценки на променливото възнаграждение, съдържащи ограничения; • съществуването на значителен компонент на финансиране в договора; • непарично възнаграждение; • възнаграждение, дължимо на клиент.

В разпоредбите на стандарта се съдържат подробни насоки за определянето на тези компоненти. В случая, съвсем накратко ще разясним всеки един елемент на цената. *Променливото възнаграждение* може да бъде определено по един от следните два метода: -очаквана стойност (претеглена според вероятностите стойност); -най-вероятна стойност (в случая, когато възможните резултати са само два). Все пак, в съответствие със нормите на стандарта, се избира методът, който се очаква да отрази най-добре предвижданата сума на възнаграждението, което транспортното предприятие ще получи според условията на договора. При това следва да използва един и същ метод за определяне цена на сделка (съдържаща клауза за променливо възнаграждение), по време на целия период на договора.

При *съществуването на значителен компонент на финансиране в договора*, (напр. от гл.т. на транспортното предприятие ако плащането от клиента е авансово) ефектът от финансирането се представя отделно от приходите като приход от лихви в отчета за печалбите и загубите. Размерът на признатите приходи не се коригира, когато периодът между прехвърлянето на стоките/услугите и плащането от клиента е по-кратък от една година ( в МСС 18 се изискваше дисконтиране независимо от срока).

Когато в цената се съдържа *непарично възнаграждение*, същото се оценява по справедлива стойност, в случай че може надеждно да бъде определена. В случай че транспортното предприятие не може да направи разумна приблизителна оценка на справедливата стойност, се използва единичната продажна цена на стоката/услугата обещана на клиента.

По отношение *възнаграждението, дължимо на клиент* може най-общо да се каже, че това са парични средства, изплащани (или се очаква да бъдат изплатени) на клиенти пряко или непряко във вид на талони, купони, ваучери, отбивки по програми за лоялност на клиентите или в резултат на обичайната търговска практика.

### **4) Разпределяне на цената на сделката към задълженията за изпълнение.**

Съгласно разпоредбите на МСФО 15, предприятието разпределя цената на сделката по договор към всяко отделно задължение за изпълнение в рамките на този договор, в размер, който отразява сумата на възнаграждението, на което предприятието очаква да има право в замяна на прехвърлянето на обещаните стоки или услуги на клиентите. База за разпределение е единична продажна цена, на чиято основа е изготвен договорът и е пряко наблюдаема на пазара. В случай, че същата не е пряко наблюдаема, транспортното предприятие следва да я оцени по един от следните начини:

- подход на коригираната пазарна цена - позоваване на цени на конкуренти, коригирани, за да се отразят разходите и печалбата на предприятието;

- подход очаквани разходи плюс марж – прогнозиране на очаквани разходи, свързани с удовлетворяване на задължението за изпълнение, и след това прибавяне на подходящ марж (печалба) за тази стока или услуга;

- остатъчен подход - приблизително оценяване на единичната продажна цена, позовавайки се на общата цена на сделката, минус сбора от наблюдавани единични продажни цени на други обещани в договора стоки или услуги.

**5) Признаване прихода, когато транспортното предприятие изпълни задължението по договора.**

В съответствие с МСФО 15, транспортното предприятие следва да признае прихода по сделката, когато удовлетвори задължението за изпълнение, като прехвърли обещаната стока или услуга на клиента. Даден актив е прехвърлен, когато клиентът получи контрол върху него.

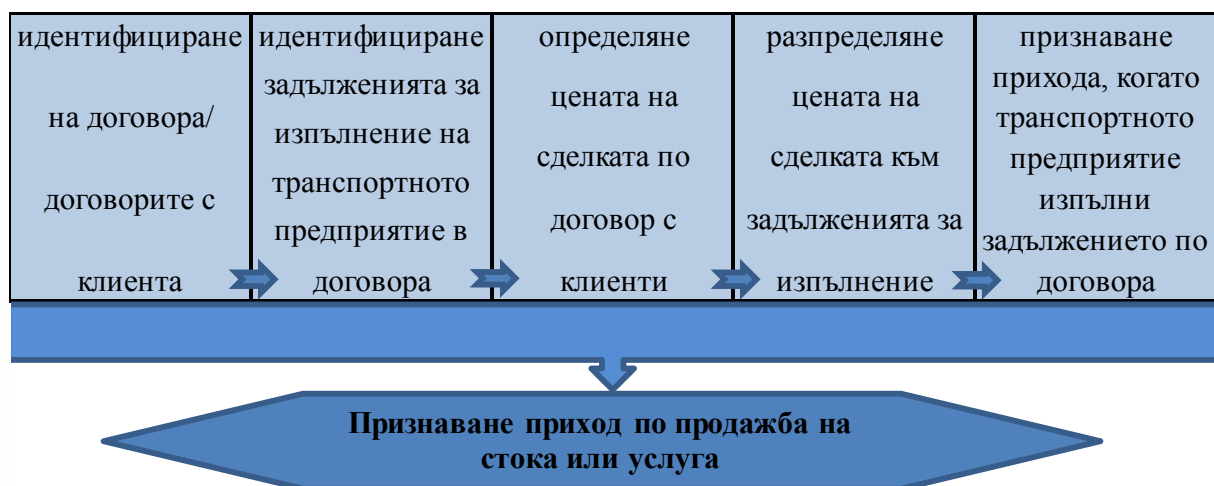
Съгласно нормите на МСФО 15 (пар. 32) момента на признаване на приходите е в зависимост от степента на удовлетворяване на задължението за изпълнение, т.е. прехвърлянето на контрола върху стоките/услугите. Той може да бъде в *течение на времето* или в *определен момент*. Счита се, че контролът се прехвърля с течение на времето, ако е налице един от следните два критерия:

- клиентът контролира актива още от момента на неговото създаване или подобрене в резултат на правата на предприятието по силата на договора;
- клиентът получава и извлича ползите от дейността на предприятието. Клиентът получава ползите от дейността на предприятието, ако друго лице не трябва да преповтаря значителна част от работата, извършена до момента, за да завърши оставащите задължения по договора.

Като пример по отношение на втория критерий може да се посочат договорите, които някои транспортни предприятия сключват с клиенти за превоз на пътници или товари за продължителен период от време (напр. за шест месеца или за година).

За сравнение, в стария МСС 18, регламента по отношение признаването на прихода бе условието за прехвърляне на рискове и изгоди. В МСФО 15 е заложена концепцията за контрола, т.е. стоките или услугите се считат за прехвърлени, когато е прехвърлен контролът върху тях.

Този петстъпков модел за отчитане на договори с клиенти, обхваща и конкретизира цялостния процес на признаване на приходите и схематично може да се представи по начин, представен на фиг.1:



Фиг. 1 Единен модел за признаване на приходи по договори с клиенти

Факт е, че от 01.01.2018 г. някои от големите транспортни компании в България започнаха прилагането на този стандарт. Така например транспортното дружество БДЖ „Товарни превози“ ЕООД е изготвило ГФО за 2018 г. като е приложило за този период МСФО 15. Дружеството е използвало модифицирано ретроспективно прилагане, с определени оповестявания за предходните периоди, без преизчисления. Кумулативния

ефект от първоначалното прилагане е признат като корекция на началното салдо на неразпределената печалба към 1 януари 2018 г. Стандартът е приложен само към договори, които не са приключени към 1 януари 2018 г. Дружеството е оценило ефектите от прилагането на новия стандарт върху ГФО и счита, че няма съществен ефект от първоначалното прилагане на стандарта. В табл.1 е представена информация за прилаганата от дружеството счетоводна политика за признаване на приходите от продажба на транспортна услуга и времето на удовлетворяване на задълженията за изпълнение на договорите с клиенти по нововъведения МСФО 15 и отменения МСС 18.

Таблица 1

Вид на стоката/услугата	Естество и време на удовлетворяване на задълженията за изпълнение, вкл. съществени условия за плащане	Признаване на прихода по МСФО 15 (приложим от 1 януари 2018 г.)	Признаване на прихода по МСС 18 (приложим преди 1 януари 2018 г.)
Приходи от услуги (железопътни превози на товари)	Контролът се прехвърля когато услугата е извършена. Взemaneto e изискуемо незабавно.	Дружеството прехвърля контрола с течение на времето и следователно удовлетворява задължението за изпълнение и признава приходи с течение на времето. Ако към края на отчетния период услугата не е изцяло извършена, приходите се признават на база изминал пробег и евро/тон на товара.	Приходите от предоставяне на услуги се признават на база на етапа на завършеност на сделката към отчетната дата. Етапът на завършеност на сделката се определя пропорционално на срока на договора с който е договорено да бъдат предоставени услугите. Когато резултатът от сделката не може да бъде надеждно оценен, приходът се признава само доколкото извършените разходи подлежат на възстановяване.

**Забележка:** В случай, че предоставените от дружеството услуги надвишават плащането, се признава актив по договора. Ако плащанията надвишават предоставените услуги, се признава пасив по договора.

### ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В заключение ще направим опит да обобщим основните промени, произтичащи от новия МСФО 15-Приходи от договори с клиенти, при признаването и счетоводното отчитане на приходите. Като цяло този стандарт въвежда единна цялостна рамка за определяне на основните въпроси при признаването на приходите. Премахнати са някои слабости и несъответствия, съществуващи в отменения МСС 18. Някои от най-съществените подобрения в стандарта са: -въвеждането на единен петстепенен модел, обобщаващ цялостния процес на отчитане и признаване на приходите, независимо дали са от продажба на стоки или услуги; -прецизирането на технологията за признаване на приходите, която включва насоки за сегментиране и комбиниране на отделни договори и договорни компоненти; - определянето на нови критерии за признаване на приходите към определен момент или в течение на времето, когато предприятието удовлетвори задължението за изпълнение и пр.

Чрез спазване нормите на новия стандарт за приходите по договори с клиенти, предприятията, в т.ч. и транспортните, осигуряват по-надеждна информация за евентуални бъдещи инвеститори. В този смисъл МСФО 15 има положително влияние върху начина, по който инвеститорите възприемат представянето на дружествата. Значително са подобрени изискванията, свързани с оповестяванията, което е предпоставка дружествата да коригират политиката свързана с тях. Всичко това води до преодоляване на част от съществуващите проблеми в практиката.

#### **ЛИТЕРАТУРА:**

- [1] Брезоева, Б.,Новият международен стандарт за приходите МСФО 15 Приходи от договори с клиенти. <https://www.tita.bg/free/accounting/527>
- [2] Годишен финансов отчет за 2018 г. на БДЖ „Товарни преводи“ ЕООД
- [3] Международен стандарт за финансово отчитане 15 – Приходи от договори с клиенти. <https://audit-bg.com/>
- [4] Публично изявление относно МСФО15. <https://www.esma.europa.eu/>
- [5] Приходи от договори с клиенти. <https://www.pwc.bg/bg/publications/assets/>
- [6] Регламент (ЕС) 2017/1987 на Комисията от 31 октомври 2017 година за изменение на Регламент (ЕО) № 1126/2008 за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета във връзка с МСФО 15. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content>

## **ON THE NEW APPROACH IN REPORTING THE REVENUE FROM SALES IN TRANSPORT SECTOR**

**Emiliya Vaysilova**  
[emvais@abv.bg](mailto:emvais@abv.bg)

***Todor Kableshkov University of Transport, 158 Geo Milev str., Sofia  
BULGARIA***

**Key words:** *transportation company, revenue, revenue recognition and valuation, customer contracts.*

**Abstract:** *It is an indisputable fact that the global economy is booming and the scale of operations of transnational and multinational companies is increasing. There is an increase in overseas investment activity. This phenomenon necessitates the increasingly consistent reporting of companies, whether they prepare their financial statements on the basis of International Financial Reporting Standards (IFRS) or on the basis of Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP).*

*At present, there are still significant differences between these two bases for the preparation of financial statements. This leads to a lot of inconsistencies and difficulties when comparing companies that prepare financial statements in accordance with different accounting frameworks. None of these financial reporting bases are considered to be tailored to the new reality. Due to this fact, steps are gradually being taken towards the harmonization of certain rules. After many years of joint work by the US Financial Accounting Standards Board (FASB) and the International Accounting Standards Board (IASB), the first standard to fully integrate the accounting solutions of both accounting systems emerged (IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers).*

*The purpose of present paper is to track the changes resulting from the new standard, on the basis of a comparative analysis with the repealed, existing revenue provisions and at the same time to present the key aspects of the new recognition of sales revenue.*