

# Международен стандарт за финансово отчитане (МСФО) 15

## Приходи от договори с клиенти

РЕГЛАМЕНТ (ЕС) 2016/1905 НА КОМИСИЯТА от 22 септември 2016 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 Международен стандарт за финансово отчитане 15 (текст от значение за ЕИП)

РЕГЛАМЕНТ (ЕС) 2017/1986 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 Международен стандарт за финансово отчитане 16\*

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 Международен стандарт за финансово отчитане 15

РЕГЛАМЕНТ (ЕС) 2021/2036 на Комисията от 19 ноември 2021 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 Международен стандарт за финансово отчитане 17 (текст от значение за ЕИП)\*

ЗАКОН за счетоводството (ЗСч) - § 1, § 2

---

Забележки: \* Дружествата прилагат измененията, посочени в член 1, най-късно от началната дата на своята първа финансова година, която започва на 1 януари 2023 г. или след тази дата (чл. 2 от Регламент (ЕС) 2021/2036).

### Цел

1. Целта на настоящия стандарт е да установи принципите, 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, произтичащи от договор с клиент.

### Постигане на целта

2. За да бъде постигната целта по параграф 1, основният принцип на настоящия стандарт е, че предприятието признава приходи, за да отрази прехвърлянето на обещани стоки или услуги на клиенти, в размер, който отразява възнаградението, на което предприятието очаква да има право в замяна на тези стоки или услуги.

3. Когато прилага настоящия стандарт, предприятието взема предвид условията на договора и всички факти и обстоятелства, които са от значение. Предприятието прилага настоящия стандарт, включително използването на всякакви практически целесъобразни мерки, последователно за договори с подобни характеристики и при сходни обстоятелства.

4. С настоящия стандарт се урежда счетоводното отчитане на индивидуален договор с клиент. Въпреки това, като практически целесъобразно, предприятието може да прилага настоящия стандарт за портфейл от договори (или задължения за изпълнение) със сходни характеристики, ако предприятието има основания да очаква, че прилагането на настоящия

стандарт по отношение на портфейла не би имало съществено различно въздействие върху финансовите отчети от прилагането му по отношение на индивидуалните договори (или задължения за изпълнение) в рамките на този портфейл. За счетоводното отчитане на портфейл предприятието използва приблизителни оценки и допускания, които отразяват размера и състава на портфейла.

### **Обхват**

**5.** Предприятието прилага настоящия стандарт по отношение на всички договори с клиенти, с изключение на следните:

- а) (изм. - Регламент (ЕО) № 2017/1986, ОВ L 291, 09/11/2017) лизингови договори в обхвата на МСФО 16 Лизинг;
- б) (изм. - Регламент (ЕС) 2021/2036, ОВ L 416, 23/11/2021, в сила от 1.01.2023 г.) договори в обхвата на МСФО 17 Застрахователни договори. Все пак предприятието може да избере да прилага настоящия стандарт по отношение на застрахователни договори, чиято основна цел се състои в предоставянето на услуги срещу фиксирана такса в съответствие с параграф 8 от МСФО 17;
- в) финансови инструменти и други договорни права или задължения в обхвата на МСФО 9 Финансови инструменти, МСФО 10 Консолидирани финансови отчети, МСФО 11 Съвместни предприятия, МСС 27 Индивидуални финансови отчети и МСС 28 Инвестиции в асоциирани предприятия и съвместни предприятия; както и
- г) непарична размяна между предприятия с една и съща сфера на стопанска дейност с цел улесняване на продажбите на клиенти или потенциални клиенти. Например настоящият стандарт не се прилага за договор между две петролните компании, които са се договорили за размяна на петрол за своевременно задоволяване на търсенето на техните клиенти в различни конкретни места.

**6.** Предприятието прилага настоящия стандарт за договор (с изключение на договор, посочен в параграф 5) само ако контрагентът по договора е клиент. Клиентът 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.

**7.** Договор с клиент може да попада частично в обхвата на настоящия стандарт и частично в обхвата на други стандарти, посочени в параграф 5.

- а) Ако в другите стандарти е посочено как да се разделят и/или първоначално да се оцени една или повече части от договора, тогава предприятието прилага изискванията за разделяне и/или за първоначално оценяване, посочени в тези стандарти. Предприятието изключва от цената на сделката стойността на частта (или частите) от договора, която първоначално е оценена в съответствие с други стандарти, и прилага параграфи 73—86, за да разпредели оставащата стойност от цената на сделката (ако има такава) към всяко задължение за изпълнение в обхвата на настоящия стандарт и към други части на договора, посочени в параграф 7, буква б);
- б) ако в други стандарти не е посочено как да се разделят и/или първоначално да се оцени една или повече части от договора, тогава предприятието прилага настоящия стандарт за разделянето и/или първоначалното оценяване на частта (или частите) от договора.

**8.** В настоящия стандарт се урежда счетоводното отчитане на допълнителните разходи за получаване на договор с клиент и на разходите, направени за изпълнение на договор с клиент, ако тези разходи не са в обхвата на друг стандарт (вж. параграфи 91—104). Предприятието прилага тези параграфи само за направените разходи, които се отнасят към даден договор с клиент (или част от договора), който е в обхвата на настоящия стандарт.

## **Признаване**

### **Идентифициране на договора**

**9.** Предприятието отчита договор с клиент, който е в обхвата на настоящия стандарт, единствено когато са изпълнени всички от следните критерии:

- а) страните по договора са одобрили договора (в писмен вид, устно или в съответствие с други обичайни търговски практики) и са решени да изпълняват съответните си задължения;
- б) предприятието може да идентифицира правата на всяка от страните по отношение на стоките или услугите, които се прехвърлят;
- в) предприятието може да идентифицира условията на плащане за стоките или услугите, които трябва да бъдат прехвърлени;
- г) договорът има търговска същност (т.е. в резултат от договора се очаква да се променят рискът, времевите параметри или размерът на бъдещите парични потоци на предприятието); както и
- д) има вероятност предприятието да получи възнаграждението, на което то има право в замяна на стоките или услугите, които ще бъдат прехвърлени на клиента. При оценяването на вероятността възнаграждението да бъде получено, предприятието взема предвид само способността и намерението на клиента да заплати размера на възнаграждението в изисквания срок. Размерът на възнаграждението, на което предприятието ще има право, може да бъде по-нисък от цената, посочена в договора, ако възнаграждението е променливо, тъй като предприятието може да предложи на клиента ценова отстъпка (вж. параграф 52).

**10.** Договорът е споразумение между две или повече страни, което създава обвързващи права и задължения. Обвързващият характер на правата и задълженията по даден договор е въпрос от правно естество. Договорите може да бъдат в писмена или устна форма или подразбиращи се от обичайните търговски практики на предприятието. Практиките и процесите за сключване на договори с клиенти се различават в различните правни системи, сектори и предприятия. Освен това те могат да се различават в рамките на предприятието (например те може да зависят от класа на клиентите или естеството на обещаните стоки или услуги). Предприятието разглежда тези практики и процеси при определянето на това дали и кога дадено споразумение с клиент поражда обвързващи права и задължения.

**11.** Някои договори с клиентите може да нямат фиксиран срок и може по всяко време да бъдат прекратени или изменени от всяка от страните. Други договори може автоматично да се подновяват на периодична основа, посочена в договора. Предприятието прилага настоящия стандарт по отношение на продължителността на договора (т.е. срока на договора), по време на която страните по договор имат обвързващи права и задължения.

**12.** За целите на прилагането на настоящия стандарт, договор не е налице, ако всяка страна по договора има едностранно право да прекрати изцяло неизпълнен договор без да обезщети другата страна (или страни). Договорът е изцяло неизпълнен, ако са спазени и двата от следните критерии:

- а) предприятието все още не е прехвърлило обещаните стоки или услуги на клиента; както и
- б) предприятието все още не е получило и все още няма право да получи никакво възнаграждение в замяна за обещаните стоки или услуги.

**13.** Ако договор с клиент отговаря на критериите по параграф 9 при влизането в сила на договора, предприятието не може да преразгледа тези критерии освен при наличието на признак, че е настъпила значителна промяна във фактите и обстоятелствата. Например, ако способността на клиента да заплати възнаграждението се влоши значително, предприятието ще прецени дали има вероятност да получи възнаграждението, на което ще има право в замяна на оставащите стоки или услуги, които ще бъдат прехвърлени на клиента.

**14.** Ако даден договор с клиент не отговаря на критериите по параграф 9, предприятието продължава да оценява договора, за да определи дали критериите по параграф 9 са изпълнени впоследствие.

**15.** Когато даден договор с клиент не отговаря на критериите по параграф 9 и предприятието получава възнаграждение от клиента, то признава полученото възнаграждение като приход само когато е настъпило някое от следните събития:

- а) предприятието няма оставащи задължения за прехвърляне на стоки или услуги към клиента и е получило цялото или почти цялото от обещаното от клиента възнаграждение, което не подлежи на възстановяване; или
- б) договорът е прекратен и полученото от клиента възнаграждение не подлежи на възстановяване.

**16.** Предприятието признава полученото от клиента възнаграждение като пасив, докато настъпи едно от събитията по параграф 15 или докато критериите по параграф 9 бъдат изпълнени впоследствие (вж. параграф 14). В зависимост от фактите и обстоятелствата, отнасящи се до договора, признатият пасив представлява задължението на предприятието или да прехвърли стоки или услуги в бъдеще, или да възстанови полученото възнаграждение. И в двата случая пасивът се оценява в размер на полученото от клиента възнаграждение.

#### **Комбинация от договори**

**17.** Предприятието 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:

- а) договорите са договорени в пакет с единна търговска цел;
- б) размерът на възнаграждението, което следва да бъде платено по един договор, зависи от цената или изпълнението по другия договор; или
- в) стоките или услугите, които са обещани в договорите (или някои от стоките или услугите, обещани във всеки един от договорите), представляват едно единствено задължение за изпълнение в съответствие с параграфи 22—30.

#### **Промени в договорите**

**18.** Промяна в договора е промяна в обхвата или цената (или и в двете) на договора, която е одобрена от страните по договора. В някои отрасли и юрисдикции промяната в договора може да се опише като искане на промяна, вариант или изменение. Промяна в договора е налице, когато страните по договора одобряват промяна, която създава нови или изменя съществуващите обвързващи права и задължения на страните по договора. Промяната на договора може да бъде одобрена в писмен вид, с устно споразумение или да се подразбира от обичайните търговски практики. Ако страните по договора не одобряват промяната на договора, предприятието продължава да прилага настоящия стандарт към съществуващия договор, докато промяната на договора не бъде одобрена.

**19.** Промяна на договора може да настъпи дори ако страните по договора са в спор относно обхвата или цената (или и двете), предвидени в изменението, или страните са одобрили

промяна в обхвата на договора, но все още не са определили съответните промени в цената. При определяне на това дали правата и задълженията, които се създават или променят от изменението, подлежат на изпълнение, предприятието взема предвид всички факти и обстоятелства, включително условията на договора и други доказателства. Ако страните по договор са одобрили промяна в обхвата на договора, но все още не са определили съответните промени в цените, предприятието оценява приблизително промяната в цената на сделката, произтичаща от изменението, в съответствие с параграфи 50—54 относно приблизителната оценка на променливото възнаграждение и в съответствие с параграфи 56—58 относно приблизителни оценки на променливото възнаграждение, съдържащи ограничения.

**20.** Предприятието отчита промяната на договора като отделен договор, ако са налице следните две условия:

- а) обхватът на договора се разширява поради добавянето на обещани стоки или услуги, които са отделни (в съответствие с параграфи 26—30); както и
- б) цената на договора се увеличава със сумата на възнаграждението, което отразява единичните продажни цени на предприятието за допълнителните обещани от предприятието стоки или услуги, и евентуални корекции на тази цена за отразяване на обстоятелствата по конкретния договор. Например, предприятието може да калкулира в единичната продажна цена на допълнителна стока или услуга отстъпка, която клиентът получава, тъй като предприятието не прави свързани с продажбата разходи, които биха възникнали при продажбата на подобна стока или услуга на нов клиент.

**21.** Ако промяната в договора не бъде отчетено като отделен договор в съответствие с параграф 20, предприятието отчита обещаните стоки или услуги, които все още не са прехвърлени към датата на промяна на договора (т.е. оставащите обещани стоки или услуги), в зависимост от това кое от следните условия е приложимо:

- а) предприятието отчита промяната на договора, все едно съществуващият договор е прекратен и е сключен нов договор, ако оставащите стоки или услуги се различават от стоките или услугите, прехвърлени на или преди датата на изменение на договора. Размерът на възнаграждението, което трябва да бъде отнесено към оставащите задължения за изпълнение (или към оставащите отделни стоки или услуги по едно единствено задължение за изпълнение, идентифицирани в съответствие с параграф 22, буква б), е сборът от:
  - i) обещаното от клиента възнаграждение (включително вече платените от клиента суми), което е било включено в приблизителната цена на сделката и което не е било признато като приход; както и
  - ii) възнаграждението, обещано като част от изменението на договора;
- б) предприятието отчита изменението на договора, все едно е част от съществуващия договор, ако оставащите стоки или услуги не са отделни и следователно са част от едно единствено задължение за изпълнение, което е частично уредено към датата на изменението на договора. Ефектът, който изменението на договора оказва върху цената на сделката и върху измерването на напредъка, постигнат от предприятието към пълното уреждане на задължението за изпълнение, се признава като корекция на приходите (като увеличение или намаление на приходите) към датата на изменение на договора (т.е. корекцията на приходите се извършва въз основа на кумулативно наваксване);
- в) ако оставащите стоки или услуги са комбинация от елементи по букви а) и б), тогава предприятието отчита ефекта от изменението върху неудовлетворените (включително частично неудовлетворените) задължения за изпълнение в променения договор по начин, който е съвместим с целите на настоящия параграф.

#### **Идентифициране на задължения за изпълнение**

---

**22.** При влизането в сила на договора предприятието оценява стоките или услугите, обещани по договора с клиент, и определя като задължение за изпълнение всяко обещание да прехвърли на клиента или:

- а) стока или услуга (или набор от стоки или услуги), която е отделна; или
- б) поредица от отделни стоки или услуги, които по същество са еднакви и имат същия модел на прехвърляне на клиента (вж. параграф 23).

**23.** Поредица от отделни стоки или услуги има същия модел на прехвърляне на клиента, ако са изпълнени следните два критерия:

- а) всяка отделна стока или услуга в поредицата, която предприятието обещава да прехвърли на клиента, би отговаряла на критериите по параграф 35 за задължение за изпълнение, уреждано с течение на времето; както и
- б) в съответствие с параграфи 39—40, 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.

#### **Обещания в договори с клиенти**

**24.** Обикновено в договора с клиент изрично се посочват стоките или услугите, които предприятието обещава да прехвърли на клиента. Въпреки това, задължението за изпълнение, установено в договор с клиент, може да не се ограничава до стоките или услугите, които са изрично посочени в този договор. Това е така, защото договорът с клиент може да включва и обещания, които следват от обичайната стопанска практика на предприятието, от неговите публикувани политики или конкретни декларации, ако в началото на договора тези обещания пораждат валидно очакване в клиента, че предприятието ще прехвърли стока или услуга на клиента.

**25.** Задълженията за изпълнение не включват дейности, които предприятието трябва да извърши, за да изпълни договора, освен ако тези дейности са свързани с прехвърляне на стока или услуга към клиента. Например може да се наложи доставчик на услуги да изпълнява различни административни задачи по сключването на договора. Изпълнението на тези задачи не представлява прехвърляне на услуга към клиента при изпълнението на задачите. Следователно тези административни дейности не са задължение за изпълнение.

#### **Отделни стоки или услуги**

**26.** (Изм. - Регламент (ЕО) № 2017/1987, ОВ L 291, 09/11/2017) В зависимост от договора обещаните стоки или услуги могат да включват, но не се ограничават до, следното:

- а) продажба на стоки, произведени от предприятието (например стоково-материални запаси на производител);
- б) препродажба на стоки, закупени от предприятието (например стоки на търговец на дребно);
- в) препродажба на правата върху стоки или услуги, които са закупени от предприятие (например билет, който се препродава от предприятие, което действа като принципал, както е описано в параграфи Б34 — Б38);
- г) извършване на уредена с договор задача (или задачи) за даден клиент;
- д) предоставяне на услуга, свързана с готовност за предоставяне на стоки или услуги (например неуточнени актуализации на софтуер, които се извършват само ако и когато се налага) или предоставяне на разположение на клиента на стоки или услуги, които той да използва както и когато реши;
- е) предоставяне на услуга, позволяваща на друга страна да прехвърли стоки или услуги на клиент (например дейност като агент на друга страна, както е описано в параграфи Б34 — Б38);

- ж) предоставяне на права, свързани с бъдеща доставка на стоки или услуги, които права клиентът може да препродава или предоставя на свой клиент (например предприятие, което продава продукт на търговец на дребно, обещава да прехвърли допълнителна стока или услуга на дадено лице, което закупува продукта от търговеца на дребно);
- з) изграждане, производство или създаване на активи от името на клиент;
- и) предоставяне на лицензи (вж. параграфи Б52—Б63Б); и
- й) предоставяне на опции за закупуване на допълнителни стоки или услуги (когато тези опции осигуряват на клиента материално право, както е описано в параграфи Б39 — Б43).

**27.** (Изм. - Регламент (ЕО) № 2017/1987, ОВ L 291, 09/11/2017) Стока или услуга, която е обещана на клиента, е отделна, ако са изпълнени следните критерии:

- а) клиентът може да се възползва от стоката или услугата самостоятелно или заедно с други ресурси, които вече са му на разположение (т.е. стоката или услугата може да бъде отделна); и
- б) обещанието на предприятието да прехвърли стока или услуга на клиента е отделно разграничимо от други обещания в договора (т.е. обещанието за прехвърляне на стоката или услугата е отделно в контекста на договора).

**28.** Клиент може да се възползва от дадена стока или услуга в съответствие с параграф 27, буква а), ако стоката или услугата би могла да бъде използвана, потребявана, продавана за сума, която е по-голяма от стойността ѝ като вторична суровина, или съхранявани по начин, който генерира икономически ползи. При някои стоки или услуги клиентът може да се възползва от дадена стока или услуга самостоятелно. При други стоки или услуги е възможно клиентът да може да се възползва от стоката или услугата единствено заедно с други лесно достъпни ресурси. Лесно достъпен ресурс е стока или услуга, която се продава отделно (от предприятието или от друго предприятие), или ресурс, който клиентът вече е получил от предприятието (включително стоки или услуги, които предприятието вече е прехвърлило на клиента съгласно договора) или от други сделки или събития. Различни фактори могат да представляват доказателства, че клиентът може да се възползва от дадена стока или услуга самостоятелно или заедно с други лесно достъпни ресурси. Например фактът, че предприятието редовно продава дадена стока или услуга поотделно би означавало, че клиентът може да се възползва от стока или услуга самостоятелно или заедно с други лесно достъпни ресурси.

**29.** (Изм. - Регламент (ЕО) № 2017/1987, ОВ L 291, 09/11/2017) При оценката на това дали обещанията на дадено предприятие да прехвърли стоки или услуги на клиент са отделно разграничими в съответствие с параграф 27, буква б) целта е да се определи дали естеството на обещанието в контекста на договора е да се прехвърли всяка от тези стоки или услуги самостоятелно, или вместо това да се прехвърли общ продукт (или продукти), съставен от обещаните стоки или услуги. Факторите, които показват, че две или повече обещания за прехвърляне на стоки или услуги на клиент не са отделно разграничими, включват, но не се ограничават до следното:

- а) предприятието предоставя съществена услуга, свързана с обединяването на стоките или услугите с други стоки или услуги, обещани в договора, в пакет от стоки или услуги, които представляват общият продукт или общите продукти, за които клиентът е сключил договора. С други думи, предприятието използва стоките или услугите като суровина за производството или доставката на общия краен продукт или продукти, посочени от клиента; Общият продукт или общите продукти могат да включват повече от един етап, елемент или единица.
- б) една или повече от стоките или услугите съществено изменя или на свой ред е съществено изменена или адаптирана от една или повече от другите стоки или услуги, обещани в договора.
- в) стоките или услугите са силно взаимозависими или силно взаимосвързани. С други думи, всяка от стоките или услугите е засегната значително от една или повече от другите стоки или

услуги по договора. В някои случаи например две или повече стоки или услуги са значително засегнати една от друга, тъй като предприятието не би било в състояние да изпълни обещанието си, ако прехвърли всяка от стоките или услугите отделно.

**30.** Ако обещана стока или услуга не е отделна, предприятието комбинира стоката или услугата с други обещани стоки или услуги, докато получи съвкупност от стоки или услуги, която е отделна. В някои случаи, в резултат на това предприятието ще трябва да отчита всички стоки или услуги, обещани по договора, като едно единствено задължение за изпълнение.

#### **Уреждане на задължения за изпълнение**

**31.** Предприятието признава приходите, когато (или като) предприятието удовлетвори задължението за изпълнение, като прехвърли обещаната стока или услуга (т.е. актив) на клиента. Даден актив е прехвърлен, когато (или като) клиентът получи контрол върху този актив.

**32.** За всяко задължение за изпълнение, установено в съответствие с параграфи 22—30, предприятието определя при влизането в сила на договора дали то удовлетворява задължението за изпълнение с течение на времето (в съответствие с параграфи 35—37) или удовлетворява задължението за изпълнение към определен момент във времето (в съответствие с параграф 38). Ако предприятието не удовлетворява задължението за изпълнение с течение на времето, това задължение е удовлетворено в даден определен момент във времето.

**33.** Стоките и услугите са активи, дори и само временно, когато са получени и използвани (каквото е случаят с много услуги). Контролът върху актив се отнася до способността да се ръководи използването на актива и да се получат по същество всички останали ползи от него. Контролът включва способността за предотвратяване на това други предприятия да ръководят използването на актива и получаването на ползи от него. Ползите от един актив са евентуалните парични потоци (постъпления или икономии на изходящи парични потоци), които могат да бъдат получени пряко или непряко по много начини, като например чрез:

- а) използването на актива за производството на стоки или предоставянето на услуги (включително обществени услуги);
- б) използването на актива за повишаване на стойността на други активи;
- в) използването на актива за уреждане на пасиви или за намаляване на разходи;
- г) продажбата или замяната на актива;
- д) използването на актива като залог за обезпечаване на заем; както и
- е) задържането на актива.

**34.** При преценката на това дали даден клиент получава контрол върху даден актив, предприятието взема предвид всяко споразумение за обратно изкупуване на актива (вж. параграфи Б64 — Б76).

#### **Задължения за изпълнение, удовлетворени с течение на времето**

**35.** Предприятието прехвърля контрола върху стока или услуга с течение на времето и следователно удовлетворява задължението за изпълнение и признава приходи с течение на времето, ако е спазен един от следните критерии:

- а) клиентът едновременно получава и консумира ползите, получени от дейността на предприятието в хода на изпълнение на тези дейности (вж. параграфи Б3 — Б4);
- б) 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 (вж. параграф Б5); или

в) в резултат от дейността на предприятието не се създава актив с алтернативна употреба за предприятието (вж. параграф 36) и предприятието разполага с обвързващо право да получи плащане за извършената към съответната дата дейност (вж. параграф 37).

**36.** Актив, създаден в резултат от дейността на предприятието, няма алтернативна употреба за предприятието, ако при създаването или подобряването на актива предприятието е било ограничено по договор от лесно пренасочване на актива за друга употреба в хода на неговото създаване или на практика е било ограничено от лесно пренасочване на актива за друга употреба в завършената му форма. Преценката за това дали даден актив има алтернативна употреба за предприятието се прави към влизането в сила на договора. След влизането в сила на договора предприятието не актуализира оценката за алтернативното използване на актива, освен ако страните по договора одобряват изменение на договора, което по същество променя задължението за изпълнение. В параграфи Б6—Б8 се съдържат насоки за оценката на това дали даден актив има алтернативна употреба за предприятието.

**37.** Предприятието взема предвид условията на договора, както и всички закони, които се прилагат към договора, когато прави оценка на това дали разполага с гарантирано право на плащане за дейността, извършена към съответната дата в съответствие с параграф 35, буква в). Не е необходимо правото на плащане за дейността, извършена към съответната дата, да бъде за фиксирана сума. Въпреки това, по всяко време през срока на действие на договора предприятието трябва да има право на сума, която най-малкото компенсира предприятието за дейността, извършена към съответната дата, ако договорът бъде прекратен от клиента или от друга страна по причини, различни от неизпълнение от страна на предприятието на поетия ангажимент. Параграфи Б9—Б13 предоставят насоки за оценяването на наличието и приложимостта на право на плащане и дали то дава право на предприятието да получи плащане за дейността, извършена към съответната дата.

#### **Задължения за изпълнение, удовлетворени към определен момент във времето**

**38.** Ако задължение за изпълнение не е удовлетворено с течение на времето в съответствие с параграфи 35—37, предприятието удовлетворява задължението към определен момент във времето. За да се определи моментът, в който даден клиент получава контрол върху обещания актив и предприятието удовлетворява задължението за изпълнение, предприятието взема предвид изискванията относно контрола в параграфи 31—34. В допълнение, предприятието взема предвид признаци за прехвърлянето на контрола, които включват, но не се ограничават до следното:

а) предприятието има съществуващо право на плащане за актива — ако клиентът е понастоящем задължен да заплати за актива, това може да означава, че в замяна клиентът е получил възможността да ръководи използването и да получава по същество всички останали ползи от актива;

б) клиентът има законното право на собственост върху актива — законното право на собственост може да показва коя страна по договора може да ръководи използването и да получава по същество всички останали ползи от актива или да ограничи достъпа на други предприятия до тези ползи. Следователно прехвърлянето на законното право на собственост върху актив може да означава, че клиентът е получил контрол върху актива. Ако предприятието запазва законното право на собственост само като защита срещу неплащане от страна на клиента, тези права на предприятието не възпрепятстват клиента да получи контрол върху актива;

в) предприятието е прехвърлило физическото владение върху актива — физическото владение на клиента върху актива може да показва, че клиентът има способността да ръководи използването и да получава по същество всички останали ползи от актива или да ограничи

достъпа на други предприятия до тези ползи. Въпреки това физическо владение може и да не съвпада с контрола върху даден актив. Например, в някои споразумения за обратно изкупуване и договори за консигнация, клиентът или получателят може да влязат във физическо владение върху актива, който предприятието контролира. И обратно, в някои договорености за фактуриране и задържане, предприятието може да запази физическото владение върху актив, който се контролира от клиента. В параграфи Б64 — Б76, Б77 — Б78 и Б79 — Б82 се предоставят насоки за отчитането на съответно споразумения за обратно изкупуване, споразумения за консигнация и договорености за фактуриране и задържане;

г) клиентът носи значителните рискове и ползи от собствеността върху актива — прехвърлянето към клиента на значителните рискове и ползи от собствеността върху актива може да показва, че той е получил възможността да ръководи използването и да получава по същество всички останали ползи от актива. Въпреки това при извършването на оценка на рисковете и ползите от собствеността върху обещания актив, предприятието изключва всякакви рискове, които пораждат отделно задължение за изпълнение в допълнение към задължението за изпълнение, свързано с прехвърлянето на актива. Например, предприятието може да е прехвърлило контрола върху актива на клиента, но все още да не е удовлетворило допълнителното задължение за изпълнение, свързано с предоставянето на услуги по поддръжката във връзка с прехвърления актив;

д) клиентът е приел актива — приемането на актива от клиента може да показва, че той е получил възможността да ръководи използването и да получава по същество всички останали ползи от актива. Когато оценява въздействието, което договорната клауза за приемане от страна на клиента оказва върху момента на прехвърляне на контрола върху актива, предприятието взема предвид насоките в параграфи Б83 — Б86.

#### **Измерване на напредъка, постигнат от предприятието, към пълното удовлетворяване на задължението за изпълнение**

**39.** За всяко задължение за изпълнение, удовлетворено с течение на времето в съответствие с параграфи 35—37, предприятието признава приходите с течение на времето, чрез измерване на напредъка, постигнат от предприятието, към пълното удовлетворяване на задължението за изпълнение. При измерването на напредъка целта е да се опише дейността на предприятието по прехвърлянето на контрола върху стоките или услугите, които са обещани на клиента (т.е. удовлетворяване на задължението за изпълнение на предприятието).

**40.** Предприятието прилага единен метод за измерване на напредъка за всяко задължение за изпълнение, удовлетворено с течение на времето, и то прилага този метод последователно за сходни задължения за изпълнение и при сходни обстоятелства. В края на всеки отчетен период предприятието измерва отново своя напредък към пълно уреждане на задължението за изпълнение, удовлетворено с течение на времето.

#### **Методи за измерване на напредъка**

**41.** Подходящите методи за измерване на напредъка включват методи, отчитащи продукцията, или методи, отчитащи вложените ресурси. В параграфи Б14—Б19 се съдържат насоки за използване на методите, отчитащи продукцията, и методите, отчитащи вложените ресурси, за целите на измерване на напредъка към пълно удовлетворяване на задължение за изпълнение. При определянето на подходящ метод за измерване на напредъка предприятието взема предвид естеството на стоката или услугата, които предприятието е обещало да прехвърли на клиента.

**42.** Когато прилага метод за измерване на напредъка, предприятието не включва в това измерване всички стоки или услуги, за които предприятието не прехвърля контрола на клиент. И обратно, предприятието включва в измерването на напредъка всички стоки или услуги, за

които предприятието прехвърля контрола на клиента при удовлетворяването на това задължение за изпълнение.

**43.** При промяна на обстоятелствата с течение на времето предприятието актуализира своята оценка на напредъка, за да отрази всички промени в крайния резултат от задължението за изпълнение. Такива промени в оценката на напредъка от страна на предприятието се отчитат като промяна в счетоводната приблизителна оценка в съответствие с МСС 8 Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки.

#### **Разумно измерване на напредъка**

**44.** Предприятието признава приходи като задължение за изпълнение, удовлетворено с течение на времето, само ако предприятието може разумно да измери постигнатия напредък към пълно удовлетворяване на задължението за изпълнение. Предприятието не би било в състояние разумно да измери напредъка към пълно удовлетворяване на задължението за изпълнение, ако не разполага с надеждна информация, която би била необходима за прилагане на подходящия метод за измерване на напредъка.

**45.** При някои обстоятелства (например в ранните етапи на даден договор) предприятието може да не е в състояние да измери разумно резултатите от задължението за изпълнението, но предприятието очаква да възстанови разходите, направени за удовлетворяване на задължението за изпълнение. При тези обстоятелства предприятието признава приходите само до степента на направените разходи до момента, в който може разумно да измери резултатите от задължението за изпълнение.

#### **Измерване**

**46.** Когато (или като) бъде удовлетворено задължение за изпълнение, предприятието признава като приход стойността на цената на сделката (което изключва приблизителни оценки на променливото възнаграждение, съдържащо ограничения, в съответствие с параграфи 56—58), която е отнесена към това задължение за изпълнение.

#### **Определяне на цената на сделката**

**47.** При определяне на цената на сделката предприятието взема предвид условията на договора и обичайните си търговски практики. 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 (например данък върху продажбите). Обещаното в договора с клиента възнаграждение може да включва фиксирани суми, променливи суми, или и двете.

**48.** Естеството, времевите показатели и размерът на възнаграждението, обещано от клиента, влияят на приблизителната цена на сделката. При определяне на цената на сделката предприятието взема предвид въздействието на всички от следните:

- а) променливото възнаграждение (вж. параграфи 50—55 и 59)
- б) оценки на променливото възнаграждение, съдържащи ограничения (вж. параграфи 56—58);
- в) съществуването на значителен компонент на финансиране в договора (вж. параграфи 60—65);
- г) непарично възнаграждение (вж. параграфи 66—69); както и
- д) възнаграждение, дължимо на клиент (вж. параграфи 70—72).

**49.** За целите на определяне на цената на сделката предприятието приема, че стоките или услугите ще бъдат прехвърлени на клиента, както е обещано в съответствие със съществуващия договор, и че договорът няма да бъде отменен, подновен или променен.

#### **Променливо възнаграждение**

**50.** Ако обещаното в договора възнаграждение включва променлив размер, предприятието оценява приблизително размера на възнаграждението, на което предприятието ще има право в замяна на прехвърлянето на обещаните стоки или услуги на клиент.

**51.** Размерът на възнаграждението може да варира поради отстъпки, намаления, възстановявания, кредити, отстъпки в цената, стимули, бонуси за постигнати резултати, глоби или други подобни елементи. Обещаното възнаграждение може също така да варира, ако правото на предприятието да получи възнаграждение зависи от настъпването или ненастъпването на бъдещо събитие. Например, размерът на възнаграждението би могъл да бъде променлив ако или даден продукт е продаден с право на връщане, или фиксирана сума е обещана като премия за постигнати резултати при достигането на определен етап.

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

а) клиентът има валидно очакване, произтичащо от обичайната стопанска практика на предприятието, публикувани политики или конкретни декларации, че предприятието ще приеме възнаграждение в размер по-нисък от цената, посочена в договора. Това означава, че може да се очаква, че предприятието ще предложи отстъпка в цената. В зависимост от юрисдикцията, отрасъла или клиента тази оферта може да бъде определена като отстъпка, намаление, възстановяване или кредит;

б) други факти и обстоятелства показват, че при сключването на договор с клиента предприятието е възнамерявало да предложи на клиента отстъпка в цената.

**53.** Предприятието прави приблизителна оценка на размера на променливото възнаграждение, като използва един от следните методи, в зависимост от това кой метод предприятието очаква да може по-добре да предвиди размера на възнаграждението, на което то има право:

а) 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;

б) най-вероятния размер — най-вероятният размер е единствената най-вероятна стойност в диапазон от възможни стойности на възнаграждение (т.е. единственият най-вероятен резултат от договора). 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).

**54.** Когато оценява приблизително ефекта от несигурността върху размера на променливото възнаграждение, на което предприятието ще има право, предприятието прилага един метод последователно през целия срок на договора. В допълнение, предприятието взема предвид цялата информация (за минали периоди, текуща и прогнозна), до която има разумен достъп, и определя приемлив брой възможни възнаграждения. Информацията, която предприятието използва за приблизителната оценка на размера на променливото възнаграждение, обикновено е подобна на информацията, която ръководството на предприятието използва в процеса на представяне на оферти и на ценообразуване на обещаните стоки или услуги.

#### **Задължения за възстановяване**

**55.** Предприятието признава задължение за възстановяване, ако 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 (и съответстващата промяна в цената на сделката и, следователно, пасива по договора) се актуализира в края на всеки отчетен период за промени в обстоятелствата. При отчитането на задължението за възстановяване, свързано с продажба с право на връщане, предприятието прилага насоките в параграфи Б20 — Б27.

#### **Оценки на променливото възнаграждение, съдържащи ограничения**

**56.** Предприятието включва в цената на сделката част или целия размер на променливото възнаграждение, приблизително изчислен в съответствие с параграф 53, само доколкото е твърде вероятно, че при последващото разрешаване на несигурността, свързана с променливото възнаграждение, няма да настъпи значителен обрат в размера на признатите кумулативни приходи.

**57.** Когато оценява дали е много вероятно в размера на признатите кумулативни приходи да настъпи значителен обрат, след като несигурността, свързана с променливото възнаграждение, бъде впоследствие разрешена, предприятието взема предвид както вероятността, така и мащаба на обрата в приходите. Фактори, които могат да увеличат вероятността от или мащаба на обрата в приходите, включват, но не се ограничават до всяко от следните:

- а) размерът на възнаграждението зависи в голяма степен от фактори извън влиянието на предприятието. Тези фактори могат да включват нестабилност на пазара, решение или действия на трети страни, метеорологични условия и висок риск от излизане от употреба на обещаната стока или услуга;
- б) несигурността относно размера на възнаграждението не се очаква да бъде разрешена за дълъг период от време;
- в) предприятието има ограничен опит (или друго доказателство) с подобен тип договори или опитът му (или друго доказателство) не е достатъчно показателен, за да се предвиди бъдещият резултат;
- г) предприятието обичайно предлага широк спектър от ценови отстъпки или променя условията на плащане по подобни договори при сходни обстоятелства;
- д) договорът има много на брой и широк набор от възможни възнаграждения.

**58.** Предприятието прилага параграф Б63 при отчитане на възнаграждение под формата на лицензионни възнаграждения, свързани с продажби и с използване, обещани в замяна на лиценз за интелектуалната собственост.

#### **Преоценка на променливо възнаграждение**

**59.** В края на всеки отчетен период предприятието актуализира приблизителната цена на сделката (в това число актуализира преценката си дали приблизителната оценка на променливото възнаграждение съдържа ограничения), така че да представи вярно съществуващите в края на отчетния период обстоятелства и настъпилите по време на отчетния период промени в обстоятелствата. Предприятието отчита промени в цената на сделката в съответствие с параграфи 87—90.

#### **Наличие на значителен компонент на финансиране в договора**

**60.** При определяне на цената на сделката предприятието коригира обещания размер на възнаграждението за въздействието на стойността на парите във времето, ако моментът на плащане, договорен (пряко или косвено) от страните по договора, поражда за клиента или предприятието значителна полза от финансирането на прехвърлянето на стоките или услугите

към клиента. При тези обстоятелства договорът съдържа значителен компонент на финансиране. 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.

**61.** 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, ако клиентът беше платил в брой за тези стоки или услуги, когато (или като) те бъдат прехвърлени на клиента (т.е. продажната цена в брой). Предприятието взема предвид всички съществени факти и обстоятелства, когато преценява дали даден договор съдържа компонент на финансиране и дали това финансиране е съществен компонент на договора, включително следните два елемента:

- а) разликата, ако има такава, между размера на обещаното възнаграждение и продажната цена в брой на обещаните стоки или услуги; както и
- б) комбинираното въздействие на всяко от следните условия:
  - i) 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; както и
  - ii) преобладаващите лихвени проценти на съответния пазар.

**62.** Независимо от оценката по параграф 61, договорът с клиент не би съдържал значителен компонент на финансиране, ако е на лице някой от следните фактори:

- а) клиентът е заплатил стоките или услугите предварително и моментът на прехвърляне на тези стоки или услуги е по преценка на клиента;
- б) значителна част от обещаното от клиента възнаграждение е променливо и размерът или времето на получаване на това възнаграждение варира в зависимост от настъпването или ненастъпването на бъдещо събитие, което по същество не е под контрола на клиента или на предприятието (например при лицензионни възнаграждения, свързани с продажба);
- в) разликата между обещаното възнаграждение и продажната цена в брой на стоката или услугата (както е описано в параграф 61) възниква поради причини, различни от предоставянето на финансови средства на клиента или на предприятието, и разликата между тези суми е пропорционална на причината за разликата. Например, условията на плащане могат да предоставят на предприятието или на клиента защита от неспазването от другата страна на някои или на всички нейни задължения по договора.

**(63)** Като практически целесъобразна мярка предприятието не трябва да коригира обещания размер на заплащането за въздействието от значителния компонент на финансиране, ако предприятието очаква при влизането в сила на договора периодът между прехвърлянето от предприятието на обещаната стока или услуга към клиента и плащането от клиента за тази стока или услуга да бъде една година или по-кратък.

**64.** За да постигне целта на параграф 61, при корекцията на обещания размер на възнаграждението с цел отразяване на въздействието на значителен компонент на финансиране предприятието използва дисконтовия процент, който ще бъде отразен в отделна финансова сделка между предприятието и клиента при влизането в сила на договора. Този процент ще отразява кредитните характеристики на страната, получаваща финансиране съгласно договора, както и всяко обезпечение или гаранция, предоставени от клиента или предприятието, включително активите, прехвърлени съгласно договора. Предприятието може да бъде в състояние да определи този процент, като установи процента, с който се дисконтира номиналната стойност на обещаното възнаграждение, спрямо цената, която клиентът би

заплатил в брой за стоките или услугите, когато (или като) те бъдат прехвърлени на клиента. След влизането в сила на договора предприятието не актуализира дисконтовия процент, за да отрази промени в лихвените проценти или други обстоятелства (като например промяна в оценката на кредитния риск на клиента).

**65.** Предприятието представя последиците от финансирането (приходи от или разходи за лихви) в отчета за всеобхватния доход отделно от приходите от договори с клиенти. Приходите от или разходите за лихви се признават само до степента, до която актив по договора (или вземане) или пасив по договора се признава при отчитането на договор с клиент.

#### **Непарично възнаграждение**

**66.** За да се определи цената на сделката по договори, при които клиентът обещава възнаграждение под форма, различна от плащане в брой, предприятието оценява непаричното възнаграждение (или обещанието за непарично възнаграждение) по справедлива стойност.

**67.** Ако предприятието не може разумно да направи приблизителна оценка на справедливата стойност на непаричното възнаграждение, то оценява възнаграждението непряко чрез позоваване на единичната продажна цена на стоките или услугите, обещани на клиента (или на клас клиенти) в замяна на възнаграждението.

**68.** Справедливата стойност на непарично възнаграждение може да варира поради формата на възнаграждението (например, промяна в цената на акция, която предприятието има право да получи от клиента). Ако справедливата стойност на обещано от клиента непарично възнаграждение варира по причини, различни от формата на възнаграждението (например справедливата стойност може да варира поради резултатите от дейността на предприятието), предприятието прилага изискванията на параграфи 56—58.

**69.** Ако клиентът допринася със стоки или услуги (например материали, оборудване или работната сила), за да подпомогне предприятието при изпълнението на договора, предприятието преценява дали получава контрол над тези предоставени стоки или услуги. Ако това е така, предприятието отчита предоставените стоки или услуги като непарично възнаграждение, получено от клиента.

#### **Възнаграждение, дължимо на клиента**

**70.** Възнаграждение, дължимо на клиента, включва суми в брой, които предприятието плаща или очаква да изплати на клиента (или на други страни, които купуват от клиента стоките или услугите на предприятието). Възнаграждението, дължимо на клиента, също включва кредити или други елементи (например, купони или ваучери), които може да се използват по отношение на суми, дължими на предприятието (или на други страни, които купуват от клиента стоките или услугите на предприятието). Предприятието отчита възнаграждението, дължимо на клиента, като намаление на цената на сделката и следователно на приходите, освен ако плащането към клиента е в замяна на отделна стока или услуга (както е описано в параграфи 26—30), която клиентът прехвърля на предприятието. Ако възнаграждението, дължимо на клиента, включва променлива част, предприятието оценява приблизително цената на сделката (включително оценява дали приблизителната оценка на променливото възнаграждение съдържа ограничения) в съответствие с параграфи 50—58.

**71.** Ако възнаграждението, дължимо на клиента, представлява плащане от клиента за отделна стока или услуга, тогава предприятието отчита закупуването на стоката или услугата по същия начин, както отчита други покупки от доставчици. Ако размерът на възнаграждението, дължимо на клиента, надвишава справедливата стойност на отделната стока или услуга, която предприятието получава от клиента, тогава предприятието отчита това превишение като

намаление на цената на сделката. Ако предприятието не може разумно да направи приблизителна оценка на справедливата стойност на стоката или услугата, получена от клиента, то отчита всички възнаграждения, дължими на клиента, като намаление на цената на сделката.

**72.** Съответно, ако възнаграждението, дължимо на клиента, се отчита като намаление на цената на сделката, предприятието признава намаляването на приходите, когато (или като) настъпи по-късното от следните събития:

- а) предприятието признава приходи за прехвърлянето на свързаните стоки или услуги на клиента; както и
- б) предприятието плаща или обещава да плати възнаграждение (дори ако плащането е обвързано с бъдещо събитие). Това обещание може да се подразбира от обичайните търговски практики на предприятието.

#### **Разпределяне на цената на сделката към задълженията за изпълнение**

**73.** Целта при разпределянето на цената на сделката е предприятието да разпредели цената на сделката към всяко задължение за изпълнение (или към всяка отделна стока или услуга) 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.

**74.** За постигане на целта за разпределение предприятието разпределя цената на сделката към всяко задължение за изпълнение, установено в договора, въз основа на относителна единична продажна цена в съответствие с параграфи 76—80, освен в случаите, посочени в параграфи 81—83 (за разпределяне на отстъпки) и параграфи 84—86 (за разпределяне на възнаграждение, което включва променливи суми).

**75.** Параграфи 76—86 не се прилагат, ако договорът има само едно задължение за изпълнение. Параграфи 84—86 обаче може да се прилагат, когато предприятието обещае да прехвърли поредица от отделни стоки или услуги, определени като единично задължение за изпълнение в съответствие с параграф 22, буква б), и обещаното възнаграждение включва променливи суми.

#### **Разпределяне на базата на единични продажни цени**

**76.** 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.

**77.** Единичната продажна цена е цената, на която предприятието би могло да продаде обещаната стока или услуга поотделно на клиента. Най-доброто доказателство за единична продажна цена е наблюдаваната цена на стока или услуга, когато предприятието продава тази стока или услуга отделно при сходни условия и на подобни клиенти. Заявената в договора цена или цената по ценоразпис за стока или услуга може да бъде (но няма да се предполага да бъде) единичната продажна цена на стоката или услугата.

**78.** Ако единичната продажна цена не е пряко наблюдавана, предприятието оценява приблизително единичната продажна цена на стойност, която би довела до разпределяне на цената на сделката, което отговаря на целите на разпределянето, посочени в параграф 73. При приблизителното оценяване на единичната продажна цена предприятието взема предвид цялата информация (включително пазарни условия, специфични за предприятието фактори и информация за клиента или клас клиенти), до която има разумен достъп. По този начин

предприятието максимизира използването на наблюдаваните данни и последователно прилага методи за приблизителна оценка при подобни обстоятелства.

**79.** Подходящи методи за приблизително оценяване на единичната продажна цена на стока или услуга включват, но не се ограничават до, следното:

а) подход на коригираната 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 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;

б) подход на 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;

в) 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. Предприятието обаче може да използва остатъчния подход за определяне в съответствие с параграф 78 на единичната продажна цена на дадена стока или услуга само ако е изпълнен един от следните критерии:

i) предприятието продава същата стока или услуга на различни клиенти (приблизително или по едно и същото време) за широк диапазон от суми (т.е. продажната цена е силно променлива, тъй като в резултат от минали сделки или други видими доказателства не може да бъде отчетливо разграничена представителна единична продажна цена); или

ii) предприятието все още не е установило цена за тази стока или услуга и стоката или услугата досега не е била продавана самостоятелно (т.е. продажната цена е неизвестна).

**80.** При приблизителното оценяване на единичните продажни цени на обещаните в договора стоки или услуги може да е необходимо използването на комбинация от методи, ако две или повече от тези стоки или услуги имат силно променливи или несигурни единични продажни цени. Например, предприятието може да използва остатъчния подход за приблизителната оценка на съвкупната единична продажна цена за обещаните стоки или услуги, които имат силно променливи или несигурни единични продажни цени, а след това да използва друг метод за приблизителната оценка на единичните продажни цени на отделните стоки или услуги по отношение на тази съвкупна единична продажна цена, определена чрез остатъчния подход. Когато предприятието използва комбинация от методи за оценяване на единичната продажна цена на всяка обещана в договора стока или услуга, предприятието оценява дали разпределянето на цената на сделката към прогнозните единични продажни цени би било в съответствие с целта на разпределянето, предвидено в параграф 73, както и с изискванията за приблизителна оценка на единичните продажни цени в параграф 78.

#### **Разпределение на отстъпка**

**81.** Клиентът получава отстъпка за закупуване на пакет от стоки или услуги, ако сборът от единичните продажни цени на обещаните в договора стоки или услуги надхвърля обещаното в договора възнаграждение. С изключение на случаите, когато дадено предприятие има наблюдавани доказателства в съответствие с параграф 82, че целият размер на отстъпката се отнася само за едно или повече, но не всички задължения за изпълнение в договор, предприятието разпределя отстъпката пропорционално към всички задължения за изпълнение в договора. Пропорционалното разпределение на отстъпката при тези обстоятелства е следствие от разпределянето от страна на предприятието на цената на сделката към всяко задължение за

изпълнение въз основа на относителните единични продажни цени на съответните отделни стоки или услуги.

**82.** Предприятието разпределя отстъпката изцяло към едно или повече, но не към всички задължения за изпълнение по договора, ако са изпълнени всички от следните критерии:

а) предприятието редовно продава всяка отделна стока или услуга (или всеки пакет от отделни стоки или услуги) в договора на самостоятелна основа;

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

в) отстъпката, която се отнася за всеки пакет от стоки или услуги, описан в параграф 82, буква б), е по същество същата като отстъпката по договора и анализ на стоките или услугите във всеки пакет осигурява наблюдавано доказателство за задължението за изпълнение (или задълженията за изпълнение), към което (които) се отнася цялата отстъпка в договора.

**83.** Ако отстъпката се разпредели изцяло към едно или повече задължения за изпълнение по договора в съответствие с параграф 82, предприятието разпределя отстъпката преди да използва остатъчния подход, за да оцени приблизително единичната продажна цена на стоката или услугата в съответствие с параграф 79, буква в).

#### **Разпределяне на променливо възнаграждение**

**84.** Променливото възнаграждение, което е обещано в договора, може да бъде отнесено към целия договор или към определена част от договора, като една от следните:

а) едно или повече, но не във всички, задължения за изпълнение по договора (например, бонусът може да зависи от прехвърлянето от страна на предприятието на обещаната стока или услуга в рамките на определен период от време); или

б) една или повече, но не всички отделни стоки или услуги, обещани в поредица от отделни стоки или услуги, които са част от единично задължение за изпълнение в съответствие с параграф 22, буква б) (например обещаното възнаграждение за втората година от 2-годишен договор за услуги по почистване ще нарасне поради промени в конкретен индекс на инфлация).

**85.** Предприятието разпределя променливата сума (и последващите изменения на тази сума) изцяло към задължение за изпълнение или към отделна стока или услуга, която е част от единично задължение за изпълнение в съответствие с параграф 22, буква б), ако са изпълнени едновременно следните критерии:

а) условията на плащането с променлив размер се отнасят конкретно до усилията на предприятието да удовлетвори задължението за изпълнение или да прехвърли отделната стока или услуга (или към конкретен резултат от удовлетворяване на задължението за изпълнение или от прехвърлянето на отделната стока или услуга); както и

б) разпределянето на променливия размер на възнаграждението изцяло към задължението за изпълнение или към отделна стока или услуга е в съответствие с целта на разпределянето по параграф 73, когато се вземат предвид всички задължения за изпълнение и условия на плащане по договора.

**86.** Изискванията относно разпределянето в параграфи 73—83 се прилагат за разпределяне на оставащата сума от цената на сделката, която не отговаря на критериите в параграф 85.

#### **Промени в цената на сделката**

**87.** След влизането в сила на договора цената на сделката може да се променя по различни причини, включително разрешаването на събития, свързани с несигурност, или други промени в

обстоятелствата, които променят размера на възнаграждението, на което предприятието очаква да има право в замяна на обещаните стоки или услуги.

**88.** Предприятието разпределя всички последващи промени в цената на сделката към задълженията за изпълнение по договора, на същата основа както при влизането в сила на договора. Следователно предприятието не преразпределя цената на сделката, за да отрази промените в единичните продажни цени, настъпили след влизането в сила на договора. Сумите, разпределени към удовлетворено задължение за изпълнение, се признават като приходи или като намаляване на прихода в периода, през който цената на сделката се променя.

**89.** Предприятието разпределя промяна в цената на сделката изцяло към едно или повече, но не към всички задължения за изпълнение или отделни стоки или услуги, обещани в поредица, която е част от единично задължение за изпълнение в съответствие с параграф 22, буква б), само ако са изпълнени критериите по параграф 85 относно разпределянето на променливо възнаграждение.

**90.** Предприятието отчита промяната в цената на сделката, която възниква в резултат на промяна на договора, в съответствие с параграфи 18—21. Въпреки това, за промяна в цената на сделката, която възниква след промяната на договора, при разпределянето на промяната в цената на сделката предприятието прилага параграфи 87—89 по един от следните начин, в зависимост от това кой от тях е приложим:

а) предприятието разпределя промяната в цената на сделката към задължението за изпълнение, установено в договора, преди изменението, ако и доколкото промяната в цената на сделката се дължи на размера на променливото възнаграждение, обещано преди промяната, и тази промяна се отчита в съответствие с параграф 21, буква а);

б) във всички други случаи, в които промяната не е отчетена като отделен договор в съответствие с параграф 20, предприятието разпределя промяната в цената на сделката към задълженията за изпълнение в променения договор (т.е. задължения за изпълнение, които не са били удовлетворени или са били частично удовлетворени непосредствено след промяната).

### **Разходи по договора**

#### **Допълнителни разходи за постигане на договор**

**91.** Предприятието признава като актив допълнителните разходи за постигането на договор с клиент, ако предприятието очаква да си възстанови тези разходи.

**92.** Допълнителните разходи за постигането на договор са разходите, които дадено предприятие понася за постигането на договор с клиент, които то не би понесло, ако договорът не беше факт (например комисиона за продажба).

**93.** Разходи за постигане на договор, които биха били понесени независимо дали договорът е бил 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.

**(94)** Като практическа целесъобразна мярка, предприятието може да признае допълнителните разходи за постигане на договор като разход, когато възникнат, ако амортизационният срок на актива, който предприятието в противен случай щеше да признае, е една година или по-кратък.

#### **Разходи за изпълнение на договор**

**95.** 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), предприятието признава актив от разходите, направени за изпълнение на договор, само ако тези разходи отговарят на всеки един от следните критерии:

- а) разходите се отнасят пряко към даден договор или към очакван договор, който предприятието може да идентифицира конкретно (например разходи, свързани с услуги, които се предоставят при подновяване на съществуващ договор или разходи по проектирането на актив, който да бъде прехвърлен по силата на договор, който все още не е одобрен);
- б) разходите създават или подобряват ресурсите на предприятието, които ще бъдат използвани за удовлетворяване в бъдеще (или за продължаване на удовлетворяването) на задължения за изпълнение; както и
- в) очаква се разходите да бъдат възстановени.

**96.** За разходи, направени при изпълнението на договор с клиент, които попадат в обхвата на друг стандарт, предприятието отчита тези разходи в съответствие с тези други стандарти.

**97.** Разходите, които се отнасят пряко към договор (или конкретен очакван договор), обхващат следното:

- а) преки разходи за труд (например заплати и възнаграждения на служителите, които предоставят обещаните услуги пряко на клиента);
- б) преки разходи за материали (например консумативи, които се използват при предоставяне на обещаните услуги на клиента);
- в) (изм. - Регламент (ЕО) № 2017/1986, ОВ L 291, 09/11/2017) разпределяне на разходи, които са пряко свързани с договора или с дейности по договора (например разходи за управление и контрол на договора, застраховане и амортизация на инструменти, оборудване и активи с право на ползване, използвани при изпълнението на договора);
- г) разходи, които се начисляват изрично на клиента съгласно договора; както и
- д) други разходи, които са направени само защото предприятието е сключило договора (например плащания на подизпълнители).

**98.** Предприятието признава следните разходи в момента, в който са направени:

- а) общи и административни разходи (освен когато те са изрично начислени на клиента съгласно договора, в който случай предприятието прави оценка на тези разходи в съответствие с параграф 97);
- б) разходи за бракувани материали, труд или други ресурси за изпълнение на договора, които не са били отразени в цената на договора;
- в) разходи, които са свързани с удовлетворени задължения за изпълнение (или частично удовлетворени задължения за изпълнение) в договора (т.е. разходи, които се отнасят за минали периоди); както и
- г) разходи, за които дадено предприятие 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).

#### **Амортизация и обезценка**

**99.** Актив, признат в съответствие с параграф 91 или 95, се амортизира на систематична база, която съответства на прехвърлянето към клиента на стоките или услугите, за които се отнася активът. Активът може да се отнася до стоки или услуги, които се прехвърлят съгласно конкретен очакван договор (както е описано в параграф 95, буква а).

**100.** Предприятието актуализира амортизацията, за да отрази значителна промяна в очакванията на предприятието относно срока, в който стоките или услугите, за които се отнася

активът, ще бъдат прехвърлени на клиента. Такава промяна се отчита като промяна в приблизителната счетоводна оценка в съответствие с МСС 8.

**101.** Предприятието признава загуба от обезценка в печалбата или загубата до степента, в която балансовата стойност на даден актив, признат в съответствие с параграф 91 или 95, превишава:

- а) остатъчният размер на възнаграждението, което предприятието очаква да получи в замяна на стоките или услугите, за които се отнася активът; намален с
- б) разходите, които са пряко свързани с предоставянето на тези стоки или услуги и които не са били признати като разходи (вж. параграф 97).

**102.** За целите на прилагането на параграф 101 за определяне размера на възнаграждението, което предприятието очаква да получи, предприятието използва принципите за определяне на цената на сделката (с изключение на изискванията в параграфи 56—58 относно приблизителните оценки на променливото възнаграждение, съдържащи ограничения) и коригира тази сума, за да отрази въздействието от кредитния риск на клиента.

**103.** Преди предприятието да признае загуба от обезценка за актив, признат в съответствие с параграф 91 или 95, предприятието признава всяка загуба от обезценка на активи, свързани с договора, които са признати в съответствие с друг стандарт (например МСС 2, МСС 16 и МСС 38). След прилагане на теста за обезценка по параграф 101 предприятието включва получената балансова стойност на актива, признат в съответствие с параграф 91 или 95, в балансовата стойност на единицата, генерираща парични потоци, към която принадлежи активът, за целите на прилагането на МСС 36 Обезценка на активи към единицата, генерираща парични потоци.

**104.** Предприятието признава в печалбата или загубата възстановяване на някоя или всички загуби от обезценка, признати в предходни периоди съгласно параграф 101, когато условията за обезценка вече не съществуват или са се подобрили. Увеличената балансова стойност на актива не надвишава стойността, която би била определена (след приспадане на амортизацията), ако преди това не беше призната загуба от обезценка.

### **Представяне**

**105.** Когато една от страните по договора е изпълнила задълженията си, предприятието представя договора в отчета за финансовото състояние като актив по договор или пасив по договор в зависимост от връзката между дейността на предприятието и плащането от клиента. Предприятието представя отделно всяко безусловно право на възнаграждение като вземане.

**106.** Ако клиентът заплаща възнаграждение или предприятието има право на възнаграждение, което е безусловно (т.е. вземане), преди предприятието да прехвърли стока или услуга на клиента, предприятието представя договора като пасив по договор, когато плащането е извършено или дължимо (което от двете настъпи по-рано). Пасив по договор е задължението на предприятието да прехвърли стоки или услуги към клиент, за които предприятието е получило възнаграждение (или възнаграждението е дължимо) от клиента.

**107.** Ако предприятието изпълнява задължението си, като прехвърля стоки или услуги на клиент, преди клиентът да плати възнаграждение или преди плащането да е дължимо, предприятието представя договора като актив по договор, с изключение на сумите, представени като вземане. Актив по договор е правото на предприятието да получи възнаграждение в замяна на стоките или услугите, които предприятието е прехвърлило на клиент. Предприятието оценява актив по договор в съответствие с МСФО 9. Обезценка на актив по договора се оценява,

представя и оповестява на същата основа като финансов актив, който е в обхвата на МСФО 9 (вж. също параграф 113, буква б).

**108.** Вземане е безусловното право на предприятието да получи възнаграждение. Правото на възнаграждение се счита за безусловно, ако единственото условие за това, плащането на възнаграждението да стане дължимо, е изтичането на определен период от време. Например, предприятието ще признае вземане, ако то има съществуващо право на плащане, дори ако тази сума може да подлежи на възстановяване в бъдеще. Предприятието отчита вземанията в съответствие с МСФО 9. При първоначалното признаване на вземане по договор с клиент всяка разлика между оценката на вземането в съответствие с МСФО 9 и съответния размер на признатия приход се представя като разход (например като загуба от обезценка).

**109.** В настоящия стандарт се използват понятията „актив по договор“ и „пасив по договор“, но не се забранява в отчета за финансовото състояние предприятието да използва алтернативни описания на тези позиции. Ако предприятието използва алтернативно описание за актив по договор, предприятието предоставя достатъчна информация, за да може потребителят на финансовите отчети да направи разграничение между вземания и активи по договор.

### **Оповестяване**

**110.** Целта на изискванията за оповестяване е предприятието да 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. За да постигне тази цел, предприятието оповестява качествена и количествена информация относно всяко от следните:

- а) договорите си с клиенти (вж. параграфи 113—122);
- б) значими решения, както и промени в тях, взети при прилагане на настоящия стандарт по отношение на тези договори (вж. параграфи 123—126); както и
- в) всички активи, признати от разходите за получаване или изпълнение на договор с клиент в съответствие с параграф 91 или 95 (вж. параграфи 127—128).

**111.** Предприятието преценява колко подробна трябва да е информацията, така че да бъде удовлетворена целта на оповестяването, и колко внимание да бъде отделено на всяко от различните изисквания. Предприятието прави обобщени или отделни оповестявания, така че полезната информация да не бъде замъглена чрез включване на множество несъществени подробности или чрез обобщаването на елементи с твърде различни характеристики.

**112.** Не е необходимо предприятието да оповестява информация в съответствие с настоящия стандарт, ако е предоставило информацията съгласно друг стандарт.

### **Договори с клиенти**

**113.** Предприятието оповестява всички от следните суми за отчетния период, освен ако тези суми са представени отделно в отчета за всеобхватния доход в съответствие с други стандарти:

- а) признати приходи от договори с клиенти, които предприятието оповестява отделно от другите си източници на приходи; както и
- б) признати загуби от обезценка (в съответствие с МСФО 9 ) на вземания или активи по договор, произтичащи от договори на предприятието с клиенти, които предприятието оповестява отделно от загубите от обезценка от други договори.

### **Разбивка на приходите**

**114.** Предприятието предоставя разбивка на признатите приходи от договори с клиенти в категории, които описват по какъв начин икономическите фактори влияят на естеството,

размера, времевите параметри и несигурността на приходите и паричните потоци. Предприятието прилага насоките в параграфи Б87 — Б89 при подбора на категориите, използвани за предоставяне на разбивката.

**115.** В допълнение предприятието оповестява достатъчно информация, за да позволи на ползвателите на финансовите отчети да разберат връзката между оповестяването на разбивката на приходите (в съответствие с точка 114) и информацията за приходите, която се оповестява за всеки отчетен сегмент, ако предприятието прилага МСФО 8 Оперативни сегменти.

#### **Салдо по договор**

**116.** Предприятието оповестява всяко от следните:

- а) салдото в началото и края на отчетния период за вземания, активи и пасиви по договори с клиенти, ако по друг начин не са представени или оповестена отделно;
- б) приходи, признати през отчетния период, които са били включени в салдото на пасивите по договора към началото на периода; както и
- в) приходи, признати през отчетния период, от задължения за изпълнение, които са удовлетворени (или частично удовлетворени) в предишни периоди (например промени в цената на сделката).

**117.** Предприятието обяснява как моментът на удовлетворяване на задълженията му за изпълнение (вж. параграф 119, буква а) се отнася до обичайния момент на плащането (вж. параграф 119, буква б) и ефекта, който тези фактори оказват върху салдото на активите и пасивите по договора. При предоставянето на обяснението може да се използва качествена информация.

**118.** 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. Примери за изменения в салдото на активите и на пасивите по договора включват всяка от следните промени:

- а) изменения в резултат на бизнес комбинации;
- б) корекция на приходите с цел кумулативно наваксване, която оказва влияние върху съответния актив или пасив по договора, включително корекции, произтичащи от промяна в темпа на напредъка, промяна в приблизителна цена на сделката (в това число промени в преценката на това дали дадена приблизителна оценка на променливо възнаграждение съдържа ограничения) или промяна на договора;
- в) обезценка на актив по договора;
- г) промяна в сроковете, в рамките на които правото на възнаграждение може да стане безусловно (т.е. актив по договора да бъде прекласифициран във вземане); както и
- д) промяна в сроковете, в рамките на които задължението за изпълнение трябва да бъде удовлетворено (т.е. за признаването на приходите, произтичащи от пасив по договора).

#### **Задължения за изпълнение**

**119.** Предприятието оповестява информация за своите задължения за изпълнение по договори с клиенти, включително описание на всяко от следните:

- а) кога предприятието обикновено удовлетворява задълженията си за изпълнение (например при изпращане, доставка, предоставяне на услугите или след приключване на услугите), включително кога удовлетворява задълженията за изпълнение при договорености за фактуриране и задържане;
- б) съществени условия на плащане (например, кога обикновено е дължимо плащането, дали договорът има значителен компонент на финансиране, дали възнаграждението е променливо и

дали приблизителната оценка на променливо възнаграждение обикновено съдържа ограничения в съответствие с параграфи 56—58);

в) естеството на стоките или услугите, които предприятието е обещало да прехвърли, като отбележи всички задължения за изпълнение, свързани с уреждането на това друга страна да прехвърли стоките или услугите (т.е. ако предприятието действа като агент);

г) задължения във връзка с връщането на стоки, възстановяването на суми и други подобни задължения; както и

д) видове гаранции и свързани задължения.

*Цена на сделката, разпределена към оставащите задължения за изпълнение*

**120.** Предприятието оповестява следната информация за оставащите задължения за изпълнение:

а) общия размер на цената на сделката, разпределена към задължения за изпълнение, които са неудовлетворени (или частично неудовлетворени) към края на отчетния период; както и

б) обяснение на това, кога предприятието очаква да признае като приход сумата, оповестена в съответствие с параграф 120, буква а), която предприятието оповестява по един от следните начини:

i) на количествена основа, като използва времеви интервали, които биха били най-подходящи за продължителността на оставащите задължения за изпълнение; или

ii) като използва качествена информация.

**(121)** Като практически целесъобразна мярка не е необходимо предприятието да оповестява информацията по параграф 120 относно задължение за изпълнение, ако е изпълнено едно от следните условия:

а) задължението за изпълнение е част от договор, който има първоначално очакван срок от една година или по-малко; или

б) предприятието признава приходите от удовлетворяването на задължението за изпълнение в съответствие с параграф Б16.

**122.** Предприятието обяснява с качествени показатели дали прилага практически целесъобразната мярка по параграф 121 и дали възнаграждение по договори с клиенти не е включено в цената на сделката и, следователно, не е включено в информацията, оповестена в съответствие с параграф 120. Например, приблизителната цена на сделката не включва прогнозни размер на променливото възнаграждение, което съдържа ограничения (вж. параграфи 56—58).

**Значими преценки при прилагането на настоящия стандарт**

**123.** Предприятието оповестява решенията и промените в тях, взети при прилагането на настоящия стандарт, които значително засягат определянето на размера и времевите параметри на приходите от договори с клиенти. По-специално, предприятието обяснява решенията и промените в тях, използвани при определяне на следните два елемента:

а) сроковете за удовлетворяване на задълженията за изпълнение (вж. параграфи 124—125); както и

б) цената на сделката и сумите, разпределени към задълженията за изпълнение (вж. параграф 126).

*Определяне на сроковете за удовлетворяване на задълженията за изпълнение*

**124.** Във връзка със задължения за изпълнение, които предприятието удовлетворява с течение на времето, предприятието оповестява всяко едно от следните условия:

а) методите, използвани за признаване на приходите (например описание на използваните методи, отчитащи продукцията, или методите, отчитащи вложените ресурсите, и как тези методи се прилагат); както и

б) обяснение защо използваните методи осигуряват вярно представяне на прехвърлянето на стоки или услуги.

**125.** Във връзка със задълженията за изпълнение, удовлетворени към определен момент във времето, предприятието оповестява значимите решения, взети при оценката на момента, в който клиентът получава контрол върху обещаните стоки или услуги.

*Определяне на цената на сделката и сумите, разпределени към задълженията за изпълнение*

**126.** Предприятието оповестява информация за методите, входящите данни и допусканията, използвани за всяко едно от следните:

- а) определянето на цената на сделката, която включва, но не се ограничава само до оценка на променливото възнаграждение, корекция на възнаграждение за ефекта от времевата стойност на парите и измерването на непарично възнаграждение;
- б) определянето на това дали приблизителната оценка на променливо възнаграждение съдържа ограничения;
- в) 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
- г) оценяването на задълженията във връзка с връщането на стоки, възстановяването на суми и други подобни задължения.

**Признати активи, възникващи от разходите за получаване или изпълнение на договор с клиент**

**127.** Предприятието оповестява всяко от следните:

- а) решенията, взети при определянето на размера на разходите, направени за постигане или изпълнение на договор с клиент (в съответствие с параграф 91 или 95); както и
- б) използвания метод при определяне на амортизацията за всеки отчетен период.

**128.** Предприятието оповестява всяко от следните:

- а) крайното салдо от признати активи, възникващи от разходите, направени за постигане или изпълнение на договор с клиент (в съответствие с параграф 91 или 95), разпределено по основна категория активи (например разходи за постигане на договори с клиентите, разходи по предварителен договор и разходи за стартиране на дейност); както и
- б) размера на амортизацията и загубите от обезценка, признати през отчетния период.

**Практически мерки**

**129.** Ако предприятието избере да използва практически целесъобразната мярка в параграф 63 (относно съществуването на значителен компонент на финансиране) или в параграф 94 (за допълнителните разходи, свързани с постигането на договор), предприятието оповестява този факт.

*Допълнение А*

**Дефинирани термини**

*Настоящото допълнение е неделима част от стандарта.*

<b>Договор</b>	Съглашение между две или повече страни, което създава правно приложими права и задължения.
<b>актив по договор</b>	Правото на предприятието да получи възнаграждение в замяна на стоки или услуги, които предприятието е прехвърлило на <b>клиент</b> , когато

това право се обуславя от фактор, различен от изтичането на определен срок (например бъдещите дейности на предприятието).

<b>пасив по договор</b>	Задължението на предприятието да прехвърли стоки или услуги на <b>клиент</b> ,  за които предприятието е получило възнаграждение (или сумата е дължима) от клиента.
<b>Клиент</b>	Страна, която е сключила договор с предприятието да получи стоки или услуги,  които са продукция от обичайната дейност на предприятието, в замяна на възнаграждение.
<b>Приходи</b>	Увеличение на икономическите ползи през отчетния период под формата на  входящ поток или увеличение на активите, или намаление на пасивите, което води до увеличение на собствения капитал, различно от увеличенията, свързани с вноските на акционерите.
<b>задължения за изпълнението</b>	Обещание в <b>договор</b> с <b>клиент</b> за прехвърляне на клиента:  а) на стока или услуга (или набор от стоки или услуги), която е отделна; или  б) на поредица от отделни стоки или услуги, които по същество са еднакви и имат същия модел на прехвърляне към клиента.
<b>Приходи</b>	<b>Доход</b> , възникващ в хода на обичайната дейност на предприятието.
<b>единична продажна цена (на стока или услуга)</b>	Цената, на която предприятието би могло да продаде на <b>клиент</b> обещаните стока или  услуга поотделно.
<b>цена на сделката (за договор с клиент)</b>	Размера на възнаграждението, на който предприятието очаква да има право в  замяна на прехвърлянето на обещаните стоки или услуги на <b>клиент</b> , с изключение на суми, събрани от името на трети страни.

## Допълнение Б

### Насоки за прилагане

*Настоящото допълнение е неделима част от стандарта. В него се описва прилагането на параграфи 1—129 и е със същата правна сила като останалите части на стандарта.*

**Б1** Настоящите насоки за приложение са организирани в следните категории:

- задължения за изпълнение, удовлетворени с течение на времето (параграфи Б2 — Б13);
- методи за измерване на напредъка към пълното удовлетворяване на задължението за изпълнение (параграфи Б14 — Б19);
- продажба с право на връщане (параграфи Б20 — Б27);

- г) гаранции (параграфи Б28—Б33);
- д) възнаграждение на принципала спрямо възнаграждение на агент (параграфи Б34—Б38);
- е) опции на клиента за допълнителни стоки или услуги (параграфи Б39 — Б43);
- ж) неупражнени права на клиента (параграфи Б44 — Б47);
- з) авансови такси, неподлежащи на възстановяване (и някои свързани разходи) (параграфи Б48 — Б51);
- и) (изм. - Регламент (ЕО) № 2017/1987, ОВ L 291, 09/11/2017) лизинг (параграфи Б52 — Б63Б);
- й) споразумения за обратно изкупуване (параграфи Б64 — Б76);
- к) споразумения за консигнация (параграфи Б77 — Б78);
- л) договорености за фактуриране и задържане (параграфи Б79 — Б82);
- м) съгласие на клиента (параграфи Б83 — Б86); както и
- н) оповестяване на разбити приходи (параграфи Б87 — Б89).

#### **Задължения за изпълнение, удовлетворени с течение на времето**

**Б2** В съответствие с параграф 35 задължение за изпълнение е удовлетворено с течение на времето, ако е изпълнен един от следните критерии:

- а) клиентът едновременно получава и консумира ползите, получени от дейността на предприятието в хода на изпълнение на тези дейности (вж. параграфи Б3 — Б4);
- б) в резултат от дейността на предприятието се създава или подобрява актив (например незавършено производство), който клиентът контролира в хода на създаването или подобряването му (вж. параграф Б5); или
- в) в резултат от дейността на предприятието не се създава актив с алтернативна употреба за предприятието (вж. параграфи Б6—Б8) и предприятието разполага с гарантирано право на плащане за дейността, изпълнена към съответната дата (вж. параграфи Б9—Б13).

*Едновременно получаване и консумиране на ползите от дейността на предприятието (параграф 35, буква а)*

**Б3** При някои видове задължения за изпълнение е лесно да се прецени дали клиентът получава ползите от дейността на предприятието в хода на работата на предприятието и едновременно с това консумира тези ползи при получаването им. Примерите за това са рутинните или периодични услуги (като услуга по почистване), при които получаването и едновременното консумиране от клиента на ползите от дейността на предприятието могат лесно да се установят.

**Б4** При други видове задължения за изпълнение предприятието може да не е в състояние да определи лесно дали клиентът получава едновременно и консумира ползите от дейността на предприятието в хода на изпълнение на тези дейности. При тези условия задължението за изпълнение е удовлетворено с течение на времето, ако предприятието определи, че не е необходимо друго предприятие да повтори по същество работата, която то е извършило към съответната дата, ако това друго предприятие трябва да изпълни оставащата част от задължението за изпълнение към клиента. При определяне на това дали друго предприятие трябва да повтори по същество работата, която предприятието е извършило към съответната дата, предприятието прави следните две допускания:

а) пренебрегва евентуалните договорни ограничения или практически ограничения, които биха попречили на предприятието да прехвърли на друго предприятие оставащата част от задължението за изпълнение; както и

б) приема, че другото предприятие, което довършва задължението за изпълнение, не би имало полза от актив, който понастоящем е под контрола на предприятието и който ще остане под контрола на предприятието, ако задължението за изпълнение трябва да се прехвърли на другото предприятие.

*Клиентът контролира актива при създаването му или подобряването му (параграф 35, буква б)*

**Б5** При определянето на това дали клиентът контролира актива при неговото създаване или подобряване в съответствие с параграф 35, буква б), предприятието прилага изискванията за контрол в параграфи 31—34 и 38. Активът, който се създава или подобрява (например актив от незавършено производство) може да е или материален, или нематериален.

*Дейността на предприятието не създава актив с алтернативна употреба (параграф 35, буква в)*

**Б6** При преценката дали даден актив има алтернативна употреба за предприятието в съответствие с параграф 36, предприятието взема предвид ефектите от договорните ограничения и практическите ограничения върху способността на предприятието да пренасочи лесно този актив за друга употреба, като например продажбата му на друг клиент. Възможността договорът с клиента да бъде прекратен не е съществен фактор при оценката на това дали предприятието би могло лесно да пренасочи актива за друга употреба.

**Б7** Активът няма алтернативна употреба за предприятието само ако договорното ограничение върху способността на предприятието да пренасочи актива за друга употреба е съществено. Договорното ограничение е съществено, ако клиентът може да упражни правата си по отношение на обещания актив, при условие че предприятието се опита да пренасочи актива за друга употреба. И обратно, договорното ограничение не е съществено, ако например даден актив е до голяма степен взаимозаменяем с други активи, които предприятието може да прехвърли на друг клиент, без да нарушава договора и без да възникват значителни разходи, които в противен случай не биха били направени във връзка с посочения договор.

**Б8** Практическо ограничение на способността на предприятието да пренасочи актив за друга употреба е налице, ако предприятието би понесло значителни икономически загуби, ако пренасочи актива за друга употреба. Значителна икономическа загуба може да възникне, тъй като предприятието или би понесло значителни разходи за преработване на актива, или би могло да продаде актива със значителна загуба. Например предприятието може да бъде ограничено на практика да пренасочва активи, проектирани със уникални за клиента спецификации или които са разположени в отдалечени райони.

*Право на плащане за дейността, извършена към съответната дата (параграф 35, буква в)*

**Б9** В съответствие с параграф 37 предприятието има право на плащане за дейността, извършена към съответна дата, ако предприятието има право на сума, която поне компенсира

предприятието за дейността, извършена към съответната дата, в случай че клиентът или друга страна прекрати договора поради причини, различни от неизпълнение от страна на предприятието на поети ангажименти. Сума, която би компенсирала предприятието за дейността, извършена към съответна дата, би била по-скоро сума, която се приближава до продажната цена на стоките или услугите, прехвърлени към съответната дата (например възстановяването на разходи, направени от предприятието при удовлетворяване на задължение за изпълнение, плюс разумен марж на печалба), отколкото компенсация единствено на евентуалната пропусната печалба за предприятието, ако договорът бъде прекратен. Обезщетението за разумен марж на печалбата не е необходимо да бъде равно на маржа на печалбата, очаквана, ако договорът е бил изпълнен съгласно обещаното, но предприятието следва да има право на обезщетение за една от следните суми:

- а) дял от очаквания съгласно договора марж на печалбата, който разумно отразява степента на изпълнение на договора от предприятието преди той да бъде прекратен от клиента (или друга страна); или
- б) разумна възвръщаемост на разходите за капитал на предприятието за подобни договори (или обичайния оперативен марж на предприятието за сходни договори), ако свързаният с договора марж е по-висок от възвръщаемостта, която предприятието обикновено получава при подобни договори.

**Б10** Правото на предприятието да получи плащане за дейността, извършена към съответна дата, не е задължително да бъде съществуващо безусловно право на плащане. В много случаи предприятието може да има безусловно право на плащане само при постигането на договорен етап или след пълно удовлетворяване на задължението за изпълнение. При оценяването на това дали то има право на плащане за дейност, извършена към съответна дата, предприятието взема под внимание дали има гарантирано право да изиска или задържи плащане за дейността, извършена към съответна дата, ако договорът бъде прекратен преди неговото изпълнение по причини, различни от неизпълнение от страна на предприятието на поетия ангажимент.

**Б11** Съгласно някои договори клиентът може да има право да прекрати договора само в определени моменти през срока на договора или клиентът може въобще да няма право да прекрати договора. Ако клиентът предприеме действия за прекратяване на договор без да има правото да прекрати договора по това време (включително когато клиентът не успее да изпълни обещаните задължения), съгласно договора (или други закони) предприятието може да има право да продължи да прехвърля на клиента обещаните в договора стоки или услуги и клиентът да бъде задължен да плати обещаното в замяна на тези стоки или услуги възнаграждение. При тези обстоятелства предприятието има право на плащане за дейността, извършена към съответната дата, защото предприятието има право да продължи да изпълнява задълженията си в съответствие с договора и да изиска от клиента да изпълни неговите задължения (които включват изплащането на обещаното възнаграждение).

**Б12** При оценката на наличието и приложимостта на право на плащане за дейността, извършена към съответна дата, предприятието взема предвид договорните условия, както и

законодателството или правните прецеденти, които може да допълнят или отменят тези договорни условия. Това би включвало оценка на това дали:

- а) законодателство, административна практика или правен прецедент дава на предприятието право да получи плащане за дейността, извършена към съответна дата, дори ако това право не е предвидено в договора с клиента;
- б) съответен правен прецедент показва, че при подобни договори правата за получаване на плащане за дейността, извършена към съответна дата, нямат задължителна правна сила; или
- в) обичайната стопанска практика на предприятието да избере да не привежда в изпълнение дадено право за получаване на плащане е довела до това, правото да бъде неприложимо в същата правна среда. Независимо от това обаче, че при сходни договори предприятието може да избере да се откаже от правото си да получи плащане, предприятието ще продължи да има право на плащане към съответната дата, ако в договора с клиента неговото право да получи плащане за дейността е гарантирано.

**Б13** Не е задължително в посочените в договора срокове за плащания да се уточнява дали предприятието разполага с гарантирано право на плащане за дейността, извършена към съответна дата. Въпреки че в посочените в договора срокове за плащания се уточняват времевите параметри и размерът на платимото от клиента възнаграждение, възможно е сроковете на плащане да не предоставят доказателство за правото на предприятието да получи плащане за дейността, извършена към съответна дата. Това е така, защото в договора например може да е посочено, че полученото от клиента възнаграждение подлежи на възстановяване по причини, различни от неизпълнение от страна на предприятието на поети ангажменти.

#### **Методи за измерване на напредъка към пълното удовлетворяване на задължението за изпълнение**

**Б14** Методите, които могат да се използват за измерване на напредъка, постигнат от предприятието, към пълното удовлетворяване на задължението за изпълнение, удовлетворявано с течение на времето в съответствие с параграфи 35—37, включват следното:

- а) методите, отчитащи продукцията (вж. параграфи Б15—Б17); както и
- б) методите, отчитащи вложените ресурси (вж. параграфи Б18—Б19);

#### *Методи, отчитащи продукцията*

**Б15** Според методите, отчитащи продукцията, приходите се признават въз основа на преки оценки на стойността за клиента на стоките или услугите, прехвърлени към съответната дата, спрямо останалите стоки или услуги, обещани съгласно договора. Методите, отчитащи продукцията, включват методи като проучвания на дейността, извършена към съответната дата, оценяване на постигнатите резултати, достигнати етапи, изтекло време и произведени или доставени единици. Когато предприятието оценява дали да прилага метод, отчитащ продукцията, за измерване на напредъка си, то преценява дали избраната крайна продукция би описала вярно дейността на предприятието в посока към пълното удовлетворяване на задължението за изпълнение. Методът, отчитащ продукцията, не би осигурил точно описание на дейността на предприятието, ако с избраната продукция няма да може да се оценят някои от стоките или услугите, контролът върху които е прехвърлен на клиента. Например, отчитащите продукцията методи, основаващи се на произведени или доставени единици, не биха отразили

точно дейността на предприятието за удовлетворяване на задължение за изпълнение, ако в края на отчетния период в резултат от дейността на предприятието е получено незавършено производство или са готови стоки, контролирани от клиента, които не са включени в измерването на крайната продукция.

**Б16** Като практически целесъобразна мярка, ако предприятието има право на възнаграждение от клиент в размер, който съответства директно на стойността, която извършената от предприятието дейност към съответната дата създава за клиента (например договор за услуга, съгласно който предприятието начислява фиксирана сума за всеки час, през който предоставя услугата), предприятието може да признае приходи в размера, за който предприятието има право да издаде фактура.

**Б17** Недостатъците на методите, отчитащи продукцията, са, че крайната продукция, използвана за измерване на напредъка, е възможно да не бъде пряко наблюдавана и необходимата информация за прилагането им може да не бъде на разположение на предприятието без излишни разходи. Поради това може да бъде необходимо да се използва метод, отчитащ вложените ресурси.

*Метод, отчитащ вложените ресурси*

**Б18** Методите, отчитащи вложените ресурси, признават приходите на базата на усилията на предприятието или ресурсите, използвани за удовлетворяване на задължение за изпълнение (например, използвани ресурси, работни часове, направени разходи, време или машиночаса), спрямо общия размер на очакваните вложени ресурси за удовлетворяване на това задължение за изпълнение. Ако усилията или суровините на предприятието са разпределени равномерно през целия период на изпълнение, може да е подходящо за предприятието да признае прихода по линейния метод.

**Б19** Недостатък на методите, отчитащи вложените ресурси, е, че е възможно да няма пряка връзка между вложените от предприятието ресурси и прехвърлянето към клиента на контрола върху стоките или услугите. Следователно предприятието изключва от метода, отчитащ вложените ресурси, въздействието на ресурси, които в съответствие с целта за измерване на напредъка в параграф 39 не отразяват дейността на предприятието при прехвърляне към клиента на контрола върху стоките или услугите. Например, когато се използва метод, отчитащ вложените ресурси, основан на разходите, може да се наложи корекция в измерването на напредъка при следните обстоятелства:

а) когато направените разходи не допринасят за напредъка, отбелязан от предприятието за удовлетворяване на задължението за изпълнение. Например, предприятието не би признало приходи на базата на направените разходи, които се дължат на значителни пропуски в дейността на предприятието, които не са били отразени в цената на договора (например, разходи за непредвидени обеми бракувани материали, труд или други ресурси, направени за удовлетворяване на задължението за изпълнение);

б) когато направените разходи не са пропорционални на напредъка, постигнат от предприятието по удовлетворяване на задължението за изпълнение. При тези обстоятелства резултатите от дейността на предприятието може да бъдат най-добре описани, като бъде коригиран методът,

отчитащ вложените ресурси, за да се признаят приходите само до степента на направените разходи. Например достоверно представяне на резултатите от дейността на предприятието би могло да бъде да се признаят приходите в размер, равняващ се на себестойността на стоката, използвана за удовлетворяване на задължение за изпълнение, ако при влизането в сила на договора предприятието очаква, че ще бъдат изпълнени всички от следните условия:

- i) стоката не е отделна;
- ii) клиентът се очаква да получи контрол върху стоката значително преди да получи услугите, свързани със стоката;
- iii) разходите, свързани с прехвърлената стока, са значителни в сравнение с общите очаквани разходи за пълното удовлетворяване на задължението за изпълнение; както и
- iv) предприятието доставя стоката от трета страна и не участва активно в проектирането и производството на стоката (но предприятието действа като принципал в съответствие с параграфи Б34 — Б38).

### **Продажба с право на връщане**

**Б20** При някои договори предприятието прехвърля контрола върху даден продукт на клиент и също така дава на клиента правото да върне продукта поради различни причини (като например неудовлетвореност от продукта) и да получи комбинация от следното:

- а) пълно или частично възстановяване на заплатена сума;
- б) кредит, който може да бъде използван спрямо сумите, дължими или които ще бъдат дължими на предприятието; както и
- в) замяна с друг продукт.

**Б21** При отчитането на прехвърлянето на продукти с право на връщане (и за някои услуги, които се предоставят с уговорка за възстановяване), предприятието признава всички от следните:

- а) приходи за прехвърлени продуктите в размер на стойността на възнаграждението, на което предприятието очаква да има право (следователно приходът не се признава за продуктите, които се очаква да бъдат върнати);
- б) задължение за възстановяване; както и
- в) актив (и съответна корекция на стойността на продажбите) за правото на предприятието да получи продуктите обратно от клиента при удовлетворяване на задължението за възстановяване.

**Б22** Обещанието на предприятието да има готовност да приеме върнат продукт по време на периода, през който стоката може да бъде върната, не се отчита като задължение за изпълнение в допълнение към задължението за възстановяване.

**Б23** Предприятието прилага изискванията на параграфи 47—72 (включително изискванията за приблизителни оценки на променливото възнаграждение, съдържащи ограничения, в параграфи 56—58) при определяне на размера на възнаграждението, на което предприятието очаква да има право (т.е. с изключение на продуктите, които се очаква да бъдат върнати). За всички получени (или подлежащи на получаване) суми, на които предприятието не очаква да има право, предприятието не признава приход, когато прехвърля продукти на клиенти, но признава тези получени (или подлежащи на получаване) суми като задължение за

възстановяване. Впоследствие, в края на всеки отчетен период, предприятието актуализира своята оценка за сумите, на които очаква да имат право в замяна на прехвърлените продукти, и прави съответната промяна в цената на сделката и, следователно, в сумата на признатия приход.

**Б24** Предприятието актуализира оценката на задължението за възстановяването в края на всеки отчетен период с цел да отрази промени в очакванията относно размера на възстановяванията. Предприятието признава съответните корекции като приход (или намаление на приходите).

**Б25** Актив, признат за право на предприятието да получи продуктите обратно от клиента при удовлетворяване на задължението за възстановяване, се оценява първоначално чрез позоваване на предишната балансова стойност на продукта (например материални запаси) минус очакваните разходи за възстановяването на тези продукти (включително евентуално намаление на стойността на върнати продукти за предприятието). В края на всеки отчетен период предприятието актуализира оценката на актива, свързана с промени в очакванията относно обема на върнатите продукти. Предприятието представя актива отделно от задължението за възстановяване.

**Б26** 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 се счита за приход за целите на прилагането на настоящия стандарт.

**Б27** Договори, съгласно които клиентът може да върне дефектен продукт в замяна на функциониращ продукт, се оценяват в съответствие с насоките за гаранции в параграфи Б28 — Б33.

### **Гаранции**

**Б28** В общия случай предприятието предоставя (в съответствие с договора, законодателството или своите обичайни търговски практики) гаранция във връзка с продажбата на продукт (стока или услуга). Естеството на гаранцията може да варира значително в отделните отрасли и договори. Някои гаранции предоставят на клиента увереност, че съответният продукт ще функционира според очакванията на страните, защото продуктът съответства на уговорените в договора спецификации. Други гаранции предоставят на клиента услуга в допълнение към увереността, че продуктът съответства на уговорените в договора спецификации.

**Б29** Ако даден клиент има опцията да закупи отделно гаранция (например, когато гаранцията е договорена отделно и има отделна цена), гаранцията е отделна услуга, тъй като предприятието обещава да предостави услугата на клиента в допълнение към продукта с функционалните характеристики, описани в договора. При тези обстоятелства предприятието отчита обещаната гаранция като задължение за изпълнение в съответствие с параграфи 22—30 и разпределя част от цената на сделката към това задължение за изпълнение в съответствие с параграфи 73—86.

**Б30** Ако клиентът не разполага с възможността да закупи отделно гаранцията, предприятието отчита гаранцията в съответствие с МСС 37 Провизии, условни пасиви и условни активи, освен ако обещаната гаранция или част от обещаната гаранция предоставя на

клиента услуга, в допълнение към увереността, че продуктът съответства на уговорените в договора спецификации.

**Б31** При оценката дали гаранция предоставя на клиент услуга в допълнение към увереността, че продуктът съответства на уговорените в договора спецификации, предприятието разглежда фактори като:

- а) дали гаранцията се изисква по закон — ако предприятието е задължено по закон да предостави гаранция, наличието на такова законодателно изискване показва, че обещаната гаранция не представлява задължение за изпълнение, тъй като тези изисквания обикновено съществуват, за да защитят клиентите от риска да закупят дефектен продукт;
- б) срокът на гаранционното покритие — колкото по-дълъг е този срок, толкова по-вероятно е обещаната гаранция да е задължение за изпълнение, защото е по-голяма вероятността да предоставя услуга в допълнение към увереността, че продуктът съответства на уговорените в договора спецификации;
- в) естеството на задачите, които предприятието обещава да изпълнява — ако е необходимо предприятието да изпълнява конкретни задачи, за да предостави увереност, че даден продукт съответства на уговорените в договора спецификации (например услуга за обратно изпращане на дефектен продукт), тогава тези задачи вероятно не водят до задължение за изпълнение.

**Б32** Ако гаранция или част от гаранция предоставя на клиент услуга в допълнение към увереността, че продуктът съответства на уговорените в договора спецификации, обещаната услуга представлява задължение за изпълнение. Следователно предприятието разпределя цената на сделката между продукта и услугата. Ако предприятието обещава както гаранция за увереност, така и гаранция за услугата, но не може да ги отчита отделно, предприятието отчита и двете гаранции заедно като едно задължение за изпълнение.

**Б33** Закон, по силата на който предприятието трябва да плати обезщетение, ако продуктите му причинят вреди или щети, не поражда задължение за изпълнение. Например, ако даден производител може да продава продукти в юрисдикция, в която съгласно законодателството той носи отговорност за всякакви щети (например върху лична собственост), които биха могли да бъдат причинени при използването по предназначение на продукта от клиента. По същия начин обещанието на предприятието да обезщети клиента за задълженията и щети, произтичащи от искиове във връзка с патент, авторско право, търговска марка или друго нарушение от продуктите на предприятието, не води до възникване на задължение за изпълнение. Предприятието отчита такива задължения в съответствие с МСС 37.

#### **Възнаграждение на принципал спрямо възнаграждение на агент**

**Б34** (Изм. - Регламент (ЕО) № 2017/1987, ОВ L 291, 09/11/2017) Когато друга страна участва в предоставянето на стоки или услуги на клиент, предприятието определя дали естеството на неговото обещание е задължение за изпълнение, свързано с предоставяне на конкретните стоки или услуги (т.е. предприятието е принципал), или с уреждане тези стоки или услуги да бъдат предоставени от другата страна (т.е. предприятието е агент). Предприятието определя дали е принципал или агент за всяка конкретна стока или услуга, обещана на клиента. Конкретната стока или услуга е отделна стока или услуга (или обособена съвкупност от стоки или услуги),

която следва да се предостави на клиента (вж. параграфи 27—30). Ако даден договор с клиент включва повече от една конкретна стока или услуга, предприятието може да бъде принципал за определени стоки или услуги и агент за други стоки или услуги.

**Б34А** (Нов - Регламент (ЕО) № 2017/1987, ОВ L 291, 09/11/2017) За да определи естеството на своето обещание (както е описано в параграф Б34), предприятието следва:

- а) да определи конкретните стоки или услуги, които трябва да бъдат предоставени на клиента (например право по отношение на стока или услуга, която да се предостави от друга страна (вж. параграф 26); както и
- б) да прецени дали то контролира (както е описано в параграф 33) всяка конкретна стока или услуга преди прехвърлянето ѝ на клиента.

**Б35** (Изм. - Регламент (ЕО) № 2017/1987, ОВ L 291, 09/11/2017) Предприятието е принципал, ако контролира конкретната стока или услуга преди прехвърлянето ѝ на клиента. Въпреки това, предприятието не контролира непременно дадената стока или услуга, ако получи правото на собственост върху тази стока само временно преди правото на собственост да бъде прехвърлено на клиента. Предприятие, което е принципал, може да удовлетвори задължението си да предостави конкретната стока или услуга самостоятелно или като ангажира друга страна (например подизпълнител), която от негово име да удовлетвори всички или част от задълженията му за изпълнение.

**Б35А** (Нов - Регламент (ЕО) № 2017/1987, ОВ L 291, 09/11/2017) Когато друга страна участва в предоставянето на стоки или услуги на клиент, предприятието, което е принципал, получава контрол върху всяко едно от следните:

- а) стока или друг актив на другата страна, които то впоследствие прехвърля на клиента;
- б) право по отношение на дадена услуга, която трябва да бъде извършена от другата страна, която на свой ред дава на предприятието възможност да направлява действията ѝ при предоставянето на услугата на клиента от името на предприятието;
- в) стока или услуга на другата страна, които то впоследствие съчетава с други стоки или услуги при предоставянето на конкретната стока или услуга на клиента. Например, ако предприятието предоставя съществена услуга по обединяване на стоки или услуги (вж. параграф 29, буква а), предоставени от друга страна, под формата на конкретната стока или услуга, за която клиентът е сключил договора, то контролира конкретната стока или услуга, преди тя да бъде прехвърлена на клиента. Това е така, защото предприятието първо получава контрол върху суровината за конкретната стока или услуга (която включва в себе си стоки или услуги от други страни) и насочва използването им с цел създаване на общ продукт, който представлява конкретната стока или услуга.

**Б35Б** (Нов - Регламент (ЕО) № 2017/1987, ОВ L 291, 09/11/2017) Когато (или доколкото) предприятието, което е принципал, удовлетворява задължение за изпълнение, то признава приход като брутният размер на възнаграждението, на което очаква да има право в замяна на прехвърлената конкретна стока или услуга.

**Б36** (Изм. - Регламент (ЕО) № 2017/1987, ОВ L 291, 09/11/2017) Предприятието е агент, ако задължението му за изпълнение е да уреди предоставянето на конкретната стока или

услуга от друга страна. Предприятие, което е агент, не контролира конкретната стока или услуга, предоставена от друга страна преди тази стока или услуга да бъде прехвърлена на клиента. Когато (или доколкото) предприятието, което е агент, удовлетворява задължение за изпълнение, то признава приход в размер на таксата или комисионата, на които очаква да има право в замяна на това, че е уредило конкретните стоки или услуги да бъдат предоставени от другата страна. Таксата или комисионата на предприятието може да бъде нетният размер на възнаграждението, който предприятието запазва след като заплати на другата страна възнаграждението, получено в замяна на стоките или услугите, които трябва да бъдат предоставени от тази страна.

**Б37** (Изм. - Регламент (ЕО) № 2017/1987, ОВ L 291, 09/11/2017) Обстоятелствата, показващи, че предприятието контролира конкретната стока или услуга, преди тя да бъде прехвърлена на клиента (и следователно е принципал (вж. параграф Б35), включват, но не се ограничават до следното:

а) предприятието носи основната отговорност за изпълнението на обещанието за предоставяне на конкретната стока или услуга. Това обикновено включва отговорността по отношение на приемливостта на конкретната стока или услуга (например, основната отговорност за това стоката или услугата да отговаря на спецификациите на клиента). Ако предприятието носи основната отговорност за изпълнението на обещанието за предоставяне на конкретната стока или услуга, това може да означава, че другата страна, участваща в предоставянето на стоката или услугата, действа от негово име.

б) има риск за материалните запаси на предприятието преди конкретната стока или услуга да бъде прехвърлена на клиента или след прехвърлянето на контрола на клиента (например ако клиентът има право на връщане). Ако предприятието например получи или се ангажира да получи конкретната стока или услуга преди сключването на договора с клиента, това може да означава, че то може да ръководи използването и по същество да получи всички останали ползи от стоката или услугата, преди тя да бъде прехвърлена на клиента.

в) предприятието има свобода на преценка при определянето на цената на конкретната стока или услуга. Определянето на цената, която клиентът плаща за конкретната стока или услуга, може да означава, че предприятието може да ръководи използването на стоката или услугата и по същество да получи всички останали ползи. В някои случаи обаче право на преценка при определянето на цените може да има агентът. Агентът например може да определя цените с известна гъвкавост, за да генерира допълнителни приходи от своята услуга, чрез която урежда стоки или услуги да бъдат предоставени на клиентите от други страни.

**Б37А** (Нов - Регламент (ЕО) № 2017/1987, ОВ L 291, 09/11/2017) Обстоятелствата по параграф Б37 могат да имат отношение към преценката относно контрола в по-голяма или в по-малка степен в зависимост от естеството на конкретната стока или услуга и условията по договора. Освен това при различните договори те могат да имат различна тежест.

**Б38** (Изм. - Регламент (ЕО) № 2017/1987, ОВ L 291, 09/11/2017) Ако друго предприятие поеме задължения за изпълнение, които има предприятието, както и неговите права по договора, така че предприятието вече да не е длъжно да удовлетвори задължението за изпълнение, свързано с прехвърлянето на клиента на конкретната стока или услуга (т.е.

предприятието вече не действа в качеството си на принципал), предприятието не признава приход за това задължение за изпълнение. Вместо това предприятието преценява дали да признае приходите от удовлетворяване на задължението за изпълнение, свързано с получаването на договор за другата страна (т.е. дали предприятието действа като агент).

#### **Опции на клиента за допълнителни стоки или услуги**

**Б39** Опциите, които има клиентът за придобиване на допълнителни стоки или услуги безплатно или с отстъпка, могат да бъдат под различна форма, включително стимули за увеличаване на продажбите, натрупване на бонуси (или точки) за клиента, възможности за подновяване на договорите или други отстъпки за бъдещи стоки или услуги.

**Б40** Ако в договор предприятието предоставя на клиента опцията да придобие допълнителни стоки или услуги, тази опция поражда задължение за изпълнение по договора само ако опцията осигурява материално право на клиента, което той не би получил, ако не сключи договора (например, норма на дисконтиране, която е в допълнение към гамата от отстъпки, които обикновено се дават за тези стоки или услуги за тази категория клиенти в този географски район или пазар). Ако опцията осигурява материално право на клиента, клиентът фактически плаща на предприятието предварително за бъдещите стоки или услуги и предприятието признава приходите, когато тези бъдещи стоки или услуги бъдат прехвърлени или когато срокът за упражняване на опцията изтече.

**Б41** Ако клиентът има опцията да получи допълнителна стока или услуга на цена, която отразява единичната продажна цена на стоката или услугата, тази опция не предоставя на клиента материално право, дори ако опцията може да бъде упражнена само със сключването на предишния договор. В тези случаи предприятието е направило пазарна оферта, която то отчита в съответствие с настоящия стандарт, едва когато клиентът упражни опцията да закупи допълнителните стоки или услуги.

**Б42** Съгласно параграф 74 предприятието трябва да разпредели цената на сделката към задълженията за изпълнение въз основа на относителната единична продажна цена. Ако единичната продажна цена за опцията, позволяваща на клиента да придобие допълнителни стоки или услуги, не е пряко наблюдавана, предприятието я оценява приблизително. Приблизителната оценка отразява отстъпката, която клиентът би получил при упражняване на опцията, коригирана за всяко едно от следните условия:

- а) всяка отстъпка, която клиентът може да получи без да упражни опцията; както и
- б) вероятността от упражняване на опцията.

**Б43** Ако клиентът има материално право да придобие бъдещи стоки или услуги и тези стоки или услуги са подобни на оригиналните стоки или услуги по договора и са предоставени в съответствие с условията на първоначалния договор, тогава предприятието може, като практическа алтернатива на приблизителното оценяване на единичната продажна цена на опцията, да разпредели цената на сделката към стоките или услугите, включени в опцията, чрез препратка към стоките или услугите, които се очаква да бъдат предоставени и съответстващото очаквано разглеждане. Обикновено тези видове опции са за подновяване на договор.

### **Неупражнени права на клиентите**

**Б44** В съответствие с параграф 106 при получаването на авансово плащане от клиент, предприятието признава пасив по договор в размер на авансовото плащане за задължението му за изпълнение, свързано с прехвърлянето или с готовността да прехвърли стоки или услуги в бъдеще. Предприятието отписва този пасив по договор (и признава приход), когато прехвърли тези стоки или услуги и следователно удовлетворява задължението си за изпълнение.

**Б45** Авансово плащане на предприятието от страна на клиента, което не подлежи на възстановяване, поражда за клиента правото да получи стока или услуга в бъдеще (и задължава предприятието да има готовност да прехвърли дадена стока или услуга). Клиентите обаче може да не упражняват всички свои договорни права. Тези неупражнени права често се наричат „непредявена претенция“.

**Б46** Ако предприятието очаква да има право на сума за непредявена претенция във връзка с пасив по договор, предприятието признава очакваната сума за непредявена претенция като приход, пропорционално на схемите на права, упражнявани от клиента. Ако предприятието не очаква да има право на сума за непредявена претенция, то признава очакваната сума за непредявена претенция като приход, когато вероятността клиентът да упражни останалите си права стане незначителна. При определяне на това дали предприятието очаква да има право на сума за непредявена претенция, предприятието взема предвид изискванията в параграфи 56—58 относно приблизителните оценки на променливото възнаграждение, съдържащи ограничения.

**Б47** Предприятието признава пасив (а не приход) за получено възнаграждение, което се дължи на неупражнените права на клиент, който предприятието е задължено да прехвърли на друга страна, например държавен субект, в съответствие с приложимото законодателство в областта на собствеността, за която не е предявен иск.

**Авансови такси, неподлежащи на възстановяване (и някои свързани с тях разходи)**

**Б48** При някои договори предприятието начислява на клиента към влизането в сила на договора или около тази дата авансова такса, която не подлежи на възстановяване. Примерите включват такси по договори за членство в спортни клубове, такси за активиране на телекомуникационни договори, такси за включване при някои договори за услуги и първоначални такси при някои договори за доставка.

**Б49** За да установи задължения за изпълнение в такива договори, предприятието преценява дали таксата е свързана с прехвърлянето на обещаната стока или услуга. В много случаи, макар че авансовата такса, която не подлежи на възстановяване, е свързана с дейност, която предприятието е длъжно да извършва към или около момента на влизане в сила на договора, за да изпълни договора, тази дейност не води до прехвърляне на обещаната стока или услуга към клиента (вж. параграф 25). Вместо това, авансовата такса е авансово плащане за бъдещи стоки или услуги и следователно ще бъде призната като приход, когато тези бъдещи стоки и услуги бъдат предоставени. Срокът за признаване на приходите ще се удължи след първоначалния срок по договора, ако предприятието дава на клиента опция за подновяване на договора и тази опция поражда за клиента материалното право, описано в параграф Б40.

**Б50** Ако авансовата такса, която не подлежи на възстановяване, се отнася за стока или услуга, предприятието оценява дали да отчете стоката или услугата като отделно задължение за изпълнение в съответствие с параграфи 22—30.

**Б51** Предприятието може да начислява авансова такса, неподлежаща на възстановяване, отчасти като компенсация за разходи, направени при изготвянето на договор (или други административни задачи, както е описано в параграф 25). Ако тези дейности по изготвянето на договора не удовлетворяват задължение за изпълнение, предприятието не взема под внимание тези дейности (и свързаните с това разходи), когато измерва напредъка в съответствие с параграф Б19. Това е така, тъй като разходите, свързани с дейности по изготвянето на договора, не отразяват прехвърлянето на услуги на клиента. Предприятието оценява дали разходите, направени във връзка с дейности по изготвяне на договор, са довели до възникването на актив, което се признава в съответствие с параграф 95.

### **Лицензиране**

**Б52** (Изм. - Регламент (ЕО) № 2017/1987, ОВ L 291, 09/11/2017) С лиценза се създават права на клиента по отношение на интелектуалната собственост на предприятието. Лицензите за интелектуална собственост могат да включват, но не са ограничават до, лицензи за всяко от следните:

- а) софтуер и технология;
- б) игрални филми, музика и други форми на медии и развлечения;
- в) франчайзи; както и
- г) патенти, търговски марки и авторски права.

**Б53** (Изм. - Регламент (ЕО) № 2017/1987, ОВ L 291, 09/11/2017) В допълнение към обещанието за предоставяне на лиценз (или лицензи) на клиента, предприятието може също да обещае да прехвърли на клиента други стоки или услуги. 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 (вж. параграф 24). Както и при други видове договори, когато договор с клиент включва обещание за предоставяне на лиценз (или лицензи), в допълнение към други обещани стоки или услуги, предприятието прилага параграфи 22—30, за да установи всяко от задълженията за изпълнение по договора.

**Б54** Ако обещанието за предоставяне на лиценз не е отделено от другите обещани по договора стоки или услуги в съответствие с параграфи 26—30, предприятието отчита обещанието за предоставяне на лиценз и тези други обещани стоки или услуги заедно като едно задължение за изпълнение. Примери на лицензии, които не са отделени от други стоки или услуги, обещани в договора, включват следното:

- а) лиценз, който представлява компонент от материална стока и е неразделна част от функционалността на стоката; както и
- б) лиценз, от който клиентът може да се възползва само във връзка със свързана услуга (например онлайн услуга, предоставена от предприятието, която чрез издаването на лиценза позволява на клиента достъп до съдържание).

**Б55** Ако лицензът не е отделен, предприятието прилага параграфи 31—38, за да определи дали задължението за изпълнение (което включва обещания лиценз) е задължение за изпълнение, удовлетворявано с течение на времето или в определен момент.

**Б56** Ако обещанието за предоставяне на лиценз е отделено от другите обещани стоки или услуги по договора и следователно обещанието за предоставяне на лиценз представлява отделно задължение за изпълнение, предприятието определя дали лицензът е прехвърлен на клиента в определен момент или с течение на времето. При това определяне предприятието взема предвид дали естеството на даденото от предприятието обещание да предостави лиценз на даден клиент е обещание за предоставяне на клиента на едно от следните две права:

- а) право на достъп до интелектуалната собственост на предприятието, както съществува през срока на лиценза; или
- б) право на използване на интелектуалната собственост на предприятието, както съществува в момента, в който е предоставен лицензът.

*Определяне на естеството на даденото от предприятието обещание*

**Б57** (Отм. - Регламент (ЕО) № 2017/1987, ОВ L 291, 09/11/2017)

**Б58** (Изм. - Регламент (ЕО) № 2017/1987, ОВ L 291, 09/11/2017) Естеството на обещанието на предприятието при предоставянето на лиценз е обещание за предоставяне на право на достъп до интелектуалната собственост на предприятието, ако са изпълнени всички от следните критерии:

- а) договорът изисква или клиентът има основания да очаква, че предприятието ще предприеме дейности, които влияят значително на интелектуалната собственост, по отношение на която клиентът има права (вж. параграфи Б59 и Б59А);
- б) правата, получени посредством лиценза, излагат пряко клиента на всякакви положителни или отрицателни последици от дейността на предприятието, посочени в параграф Б58, буква а); и
- в) тези дейности не водят до прехвърляне на стока или услуга на клиента при извършването на тези дейности (вж. параграф 25).

**Б59** Фактори, които могат да сочат, че клиентът има основания да очаква, че предприятието ще предприеме дейности, които влияят значително върху интелектуалната собственост, включват структурата, обичайните стопански практики на предприятието, публикуваните политики или конкретни декларации. Въпреки че не е определящо, съществуването на общ икономически интерес (например свързано с продажба лицензионно възнаграждение) между предприятието и клиента, свързан с интелектуалната собственост, на която клиентът има права, може също да сочи, че клиентът има основания да очаква, че предприятието ще предприеме подобни действия.

**Б59А** (Нов - Регламент (ЕО) № 2017/1987, ОВ L 291, 09/11/2017) Дейността на предприятието оказва значително въздействие върху интелектуалната собственост, по отношение на която клиентът има права, когато:

- а) се очаква тази дейност значително да промени формата (например разработката или съдържанието) или функционалността (например възможността за изпълнение на дадена функция или задача) на интелектуалната собственост; или

б) възможността на клиента да получи полза от интелектуалната собственост до голяма степен произтича от тази дейност или зависи от нея. Например ползата от дадена марка често произтича или зависи от текущата дейност на предприятието в подкрепа — или за запазване — на стойността на интелектуалната собственост.

Ако интелектуалната собственост, по отношение на която клиентът има права, се характеризира със съществена самостоятелна функционалност, тази функционалност е източник на значителна част от ползата от тази интелектуална собственост. Следователно възможността на клиента да получи полза от тази интелектуална собственост няма да бъде засегната значително от дейността на предприятието, освен ако дейността не променя значително формата и функционалността на интелектуалната собственост. Видовете интелектуална собственост, които често се характеризират със съществена самостоятелна функционалност, включват софтуер, биологични съставки или формули на лекарствени продукти, както и медийно съдържание в окончателен вид (например филми, телевизионни предавания и музикални записи).

**Б60** Ако са изпълнени критериите по параграф Б58, предприятието отчита обещанието да предостави лиценз като задължение за изпълнение, удовлетворено с течение на времето, тъй като клиентът едновременно ще получи и употреби ползата от дейността на предприятието, предоставящо достъп до своята интелектуална собственост при изпълнението на дейността (вж. параграф 35, буква а). Предприятието прилага параграфи 39—45, за да избере подходящ метод за измерване на постигнатия от него напредък към пълно удовлетворяване на задължението за изпълнение, свързано с предоставянето на достъп.

**Б61** Ако критериите в параграф Б58 не са изпълнени, естеството на обещанието на предприятието е да предостави право на ползване на интелектуалната собственост на предприятието, доколкото интелектуалната собственост съществува (като форма и функционалност) в момента, в който клиентът получава лиценза. Това означава, че клиентът може да ръководи използването на лиценза и да получава по същество всички останали ползи от него, към момента на прехвърляне на лиценза. Предприятието отчита обещанието за предоставяне на право на ползване на интелектуална собственост на предприятието като задължение за изпълнение, удовлетворено към определен момент във времето. Предприятието прилага параграф 38, за да определи момента, в който лицензът се прехвърля на клиента. Приходът от лиценз, който дава право за ползване на интелектуална собственост на предприятието, не може да бъде признат преди началото на периода, по време на който клиентът може да използва и употреби лиценза. Например, ако периодът за лиценз за софтуер започва преди предприятието да предостави (или по друг начин да осигури на разположение) на клиента код, който позволява на клиента незабавно да използва софтуера, предприятието не би признало приходите преди този код да бъде предаден (или предоставен на разположение по друг начин).

**Б62** Предприятието не взема под внимание следните фактори при определяне дали даден лиценз осигурява право на достъп до интелектуалната собственост на предприятието или право за използване на интелектуалната собственост на предприятието:

- а) времеви ограничения, географски регион или употреба — съгласно тези ограничения се определят по-скоро характеристиките на обещания лиценз, отколкото това дали предприятието удовлетворява задължението си в определен момент или с течение на времето;
- б) гаранции, предоставени от предприятието, че то има валиден патент за интелектуалната собственост и че то ще защитава този патент от неразрешено използване — обещание за защита на патентното право не представлява задължение за изпълнение, тъй като актът на защита на патента защитава стойността на активите на интелектуалната собственост на предприятието и дава увереност на клиента, че прехвърленият лиценз отговаря на обещаните в договора спецификации.

*Лицензионни възнаграждения, свързани с продажби и с използване*

**Б63** Независимо от изискванията на параграфи 56—59, предприятието признава приходите за лицензионни възнаграждения, свързани с продажби и с използване, обещани в замяна на лиценз за интелектуална собственост, само когато (или като) настъпи по-късното от следните събития:

- а) последваща продажба или използване; както и
- б) задължението за изпълнение, към което са разпределени някои или всички от лицензионните възнаграждения, свързани с продажби и с използване, е било удовлетворено (или частично удовлетворено).

**Б63А** (Нов - Регламент (ЕО) № 2017/1987, ОВ L 291, 09/11/2017) Посоченото в параграф Б63 изискване за лицензионни възнаграждения, свързани с продажби и с използване, се прилага, когато лицензионните възнаграждения се отнасят само до лиценз за интелектуална собственост или в много голяма степен са свързани с лиценз за интелектуална собственост (например лицензионните възнаграждения могат да са свързани в много голяма степен с лиценз за интелектуална собственост, когато предприятието има основания да очаква, че клиентът би приписал значително по-голяма стойност на лиценза, отколкото на другите стоки или услуги, за които се отнасят лицензионните възнаграждения).

**Б63Б** (Нов - Регламент (ЕО) № 2017/1987, ОВ L 291, 09/11/2017) Ако изискването в параграф Б63А е спазено, приходите от лицензионни възнаграждения, свързани с продажби и с използване, се признават изцяло в съответствие с параграф Б63. Ако изискването в параграф Б63А не е спазено, по отношение на лицензионните възнаграждения, свързани с продажби и с използване, се прилагат изискванията относно променливото възнаграждение, посочени в параграфи 50—59.

**Споразумения за обратно изкупуване**

**Б64** Споразумение за обратно изкупуване е договор, по който предприятието продава актив и обещава или има опцията (в същия договор или в друг договор) да изкупи обратно актива. Изкупеният обратно актив може да бъде активът, който първоначално е бил продаден на клиента, актив, който е по същество същият, или друг актив, от който първоначално продаденият актив е бил част.

**Б65** Обикновено съществуват три вида споразумения за обратно изкупуване:

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

в) задължение на предприятието да изкупи обратно актива при искане от страна на клиента (пут опция).

*Форуърд и кол опция*

**Б66** (Изм. - Регламент (ЕО) № 2017/1986, ОВ L 291, 09/11/2017) Ако предприятието има задължение или право да изкупи обратно актива (форуърд или кол опция), клиентът не получава контрол върху актива, тъй като клиентът е ограничен в способността да ръководи използването и да получава по същество всички останали ползи от актива, дори и клиентът да е влязъл във физическо владение на актива. Следователно предприятието отчита договора по един от следните начини:

а) договор за лизинг в съответствие с МСФО 16 Лизинг, ако предприятието може или трябва да изкупи обратно актива, за сума, която е по-малка от първоначалната продажна цена на актива, освен ако договорът е част от сделка за продажба с обратен лизинг; Ако договорът е част от сделка за продажба с обратен лизинг, предприятието продължава да признава актива, а също признава и финансов пасив за полученото от клиента възнаграждение. Предприятието отчита финансовия пасив в съответствие с МСФО 9; или

б) споразумение за финансиране в съответствие с параграф Б68, ако предприятието може или трябва да изкупи обратно актива, за сума, която е равна или по-голяма от първоначалната продажна цена на актива.

**Б67** При сравняване на цената на обратно изкупуване с продажната цена предприятието взема предвид стойността на парите във времето.

**Б68** Ако споразумението за обратно изкупуване е споразумение за финансиране, предприятието продължава да признава актива, а също признава и финансов пасив за полученото от клиента възнаграждение. Предприятието признава разликата между размера на полученото от клиента възнаграждение и размера на възнаграждението, което трябва да бъде платено на клиента като лихва, ако е приложимо, като разходи по обработка или съхранение (например застраховка).

**Б69** Ако опцията изтече, без да бъде използвана, предприятието отписва пасива и признава приходите.

*Пут опция*

**Б70** (Изм. - Регламент (ЕО) № 2017/1986, ОВ L 291, 09/11/2017) Ако предприятието има задължение да изкупи обратно актива при искане от страна на клиента (пут опция) на цена, която е по-ниска от първоначалната продажна цена на актива, предприятието преценява при влизането в сила на договора дали клиентът има значителен икономически стимул да упражни това право. Упражняването на това право от страна на клиента води до това, че клиентът действително плаща на предприятието възнаграждение за правото да ползва определен актив за определен период от време. Ето защо, ако клиентът има значителен икономически стимул да упражни това право, предприятието отчита споразумението като лизинг в съответствие с МСФО 16, освен ако договорът е част от сделка за продажба с обратен лизинг. Ако договорът е част от сделка за продажба с обратен лизинг, предприятието продължава да признава актива, а също

признава и финансов пасив за полученото от клиента възнаграждение. Предприятието отчита финансовия пасив в съответствие с МСФО 9.

**Б71** За да определи дали клиентът има значителен икономически стимул да упражни правото си, предприятието взема под внимание различни фактори, включително съотношението на цената на обратно изкупуване с очакваната пазарна стойност на актива към датата на обратното изкупуване и времето до изтичането на това право. Например, ако цената на обратното изкупуване се очаква значително да надвишава пазарната стойност на актива, това може да показва, че клиентът има значителен икономически стимул да упражни пут опцията.

**Б72** Ако клиентът няма значителен икономически стимул да упражни правото си при цена, която е по-ниска от първоначалната продажна цена на актива, предприятието отчита споразумението, все едно е продажба на продукт с право на връщане, както е описано в параграфи Б20— Б27.

**Б73** Ако цената на обратното изкупуване на актива е равна или по-голяма от първоначалната продажна цена и е по-голяма от очакваната пазарна стойност на актива, договорът е всъщност споразумение за финансиране и следователно трябва да бъде отчитан, както е описано в параграф Б68.

**Б74** Ако цената на обратното изкупуване на актива е равна или по-голяма от първоначалната продажна цена и е по-малка или равна на очакваната пазарна стойност на актива, и клиентът няма значителен икономически стимул да упражни правото си, тогава предприятието отчита споразумението, все едно е продажба на продукт с право на връщане, както е описано в параграфи Б20—Б27.

**Б75** При сравняване на цената на обратно изкупуване с продажната цена предприятието взема предвид стойността на парите във времето.

**Б76** Ако опцията изтече, без да бъде използвана, предприятието отписва пасива и признава приходите.

#### **Договори за консигнация**

**Б77** Когато предприятието доставя продукт на друга страна (например продавач или дистрибутор), за да бъде продаден на крайни клиенти, предприятието оценява дали другата страна е получила контрол върху продукта към дадения момент. Продукт, който е доставен на друга страна, може да се държи на консигнация, ако другата страна не е получила контрол върху продукта. Съответно, предприятието не признава приходи при доставката на продукта на другата страна, ако доставеният продукт се държи на консигнация.

**Б78** Признаци, че дадено споразумение е договор за консигнация, включват, но не се ограничават до следните:

- а) продуктът се контролира от предприятието до настъпването на определено събитие, като например продажбата на продукта на клиент на търговеца или до изтичане на определен срок;
- б) предприятието е в състояние да изиска връщането на продукта или да го прехвърли на трета страна (например друг търговец); както и

в) търговецът няма безусловно задължение да плати за продукта (въпреки че може да бъде задължен да плати депозит).

### **Договорености за фактуриране и задържане**

**Б79** Договореност за фактуриране и задържане е договор, по силата на който предприятието издава фактура на клиента за даден продукт, но предприятието запазва продукта във физическо владение, докато той не бъде прехвърлен на клиента в определен момент в бъдеще. Например, клиент може да поиска от предприятието да сключи такъв договор с него поради липсата на пространство за съхраняване на продукта или поради закъснения в производствения график на клиента.

**Б80** Предприятието определя кога е удовлетворило задължението си за изпълнение да прехвърли продукта, като оцени кога даден клиент получава контрол върху този продукт (вж. параграф 38). При някои договори контролът се предава или когато продуктът е доставен на клиента на място, или когато продуктът е изпратен, в зависимост от условията на договора (включително условия за доставка и изпращане). Въпреки това, при някои договори клиентът може да получи контрол върху даден продукт, дори ако продуктът остане във физическото владение на предприятието. В този случай клиентът може да ръководи използването на продукта и да получава по същество всички останали ползи от него, въпреки че е решил да не упражни правото си да встъпи във физическо владение на този продукт. Следователно предприятието не контролира продукта. Вместо това, предприятието предоставя на клиента попечителски услуги над активите на клиента.

**Б81** В допълнение към прилагането на изискванията в параграф 38, за да може клиент да придобие контрол върху даден продукт при договорености за фактуриране и задържане, трябва да бъдат изпълнени всички от следните критерии:

- а) основанието за договореност за фактуриране и задържане трябва да бъде съществен (например договореността е по искане на клиент);
- б) продуктът трябва да бъде идентифициран отделно като принадлежащ на клиента;
- в) продуктът понастоящем трябва да бъде готов за физическо прехвърляне на клиента; както и
- г) предприятието не може да бъде в състояние да използва стоката или да я насочва към друг клиент.

**Б82** Ако предприятието признава приходи от продажбата на продукт при договореност за фактуриране и задържане, предприятието преценява дали има оставащи задължения за изпълнение (например за попечителски услуги) в съответствие с параграфи 22—30, към които предприятието отнася част от цената на сделката в съответствие с параграфи 73—86.

### **Приемане от страна на клиента**

**Б83** В съответствие с параграф 38, буква д), приемането от страна на клиента на актив може да е признак, че клиентът е получил контрол върху актива. Клаузите за приемане на актива от клиента позволяват на клиента да се откаже от договора или да изиска от предприятието да предприеме коригиращи действия, ако стоката или услугата не отговаря на договорените

спецификации. Предприятието взема предвид подобни клаузи, когато преценява в кой момент клиентът получава контрол върху стоката или услугата.

**Б84** Ако предприятието може обективно да определи, че контролът върху стоката или услугата е бил прехвърлен на клиента в съответствие с уговорените в договора спецификации, то тогава приемането на актива от клиента е формалност, която не засяга определения от предприятието момент, в който клиентът е получил контрол върху стоката или услугата. Например, ако клаузата за приемането на актива от клиента се основава на изпълнението на конкретни характеристики относно размера и теглото, предприятието би било в състояние да установи дали тези критерии са били изпълнен, преди да получи потвърждение за приемането на актива от клиента. Опитът на предприятието с договори за подобни стоки или услуги може да представи доказателства, че стока или услуга, предоставена на клиента, е в съответствие с уговорените в договора спецификации. Ако приходът се признава преди приемането на актива от клиента, предприятието все пак трябва да вземе предвид дали съществуват оставащи задължения за изпълнение (например монтаж на оборудване) и да прецени дали да ги отчита отделно.

**Б85** Ако обаче предприятието не може обективно да определи дали стоката или услугата, предоставени на клиента, е в съответствие с уговорените в договора спецификации, тогава то не би могло да заключи, че клиентът е получил контрол, докато предприятието не получи потвърждение за приемането на актива от клиента. Това е така, тъй като при тези обстоятелства предприятието не може да определи, дали клиентът може да ръководи използването на стоката или услугата и да получава по същество всички останали ползи от нея.

**Б86** Ако предприятието доставя продукти на клиент за извършване на опити или на оценка и клиентът не е задължен да плати каквото и да било възнаграждение до изтичане на пробния период, контролът върху продукта не е прехвърлен на клиента, докато клиентът не приеме продукта или докато не изтече пробният период.

#### **Оповестяване на разбивка на приходите**

**Б87** Съгласно параграф 114 предприятието трябва да предостави разбивка на приходите от договори с клиенти по категории, които показват по какъв начин икономическите фактори влияят на естеството, размера, времевите параметри и несигурността на приходите и паричните потоци. Следователно в зависимост от фактите и обстоятелствата, които имат отношение към договорите на предприятието с клиенти, се определя колко подробна да е разбивката на приходите на предприятието за целите на това оповестяване. Възможно е някои предприятия да трябва да използват повече от един вид категории, за да постигнат целта в параграф 114 за разбивката на приходите. Други предприятия може да постигнат целта, като използват само един вид категория за разбивка на приходите.

**Б88** При избора на вид категория (или категории) за разбивката на приходите, предприятието взема предвид как информацията за приходите на предприятието е била представена за други цели, включително всички от следните:

а) оповестявания, представени извън финансовите отчети (например в съобщения за печалбата, годишни доклади, презентации за инвеститорите);

б) информация, редовно преглеждана от ръководителя, вземащ главните оперативни решения, с оглед оценка на финансовите резултати от дейността на оперативните сегменти; както и  
в) друга информация, която е подобна на вида информация, посочена в параграф Б88, букви а) и б) и която се използва от предприятието или от ползвателите на финансовите отчети на предприятието да оценяват финансовите резултати на предприятието или да вземат решения за разпределяне на ресурсите.

**Б89** Примери на категориите, които може да бъдат подходящи, включват, но не са ограничават до следните:

- а) вид стока или услуга (например основни продуктови линии);
- б) географски регион (например държава или регион);
- в) пазар или вид клиент (например правителствени и неправителствени клиенти);
- г) вид на договора (например договори с фиксирани цени и договори за време и материали);
- д) срок на договора (например краткосрочни и дългосрочни договори);
- е) срокове за прехвърлянето на стоките или услугите (например приходи от стоки или услуги, които се прехвърлят на клиентите в определен момент, и приходи от стоки или услуги, прехвърляни с течение на времето); както и
- ж) канали за продажба (например стоки, продавани директно на клиенти, и стоки, продавани чрез посредници).

### **Допълнение В**

Дата на влизане в сила и преходни разпоредби

*Настоящото допълнение е неделима част от стандарта и е със същата правна сила като останалите части на стандарта.*

### **ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА**

**В1** Предприятието прилага настоящия стандарт за годишните отчетни периоди, започващи на или след 1 януари 2018 година. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието прилага настоящия стандарт за по-ранен период, то оповестява този факт.

**В1А** (Нов - Регламент (ЕО) № 2017/1986, ОВ L 291, 09/11/2017) С МСФО 16 Лизинг, издаден през януари 2016 г., се изменят параграфи 5, 97, Б66 и Б70. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 16.

**В1Б** (Нов - Регламент (ЕО) № 2017/1987, ОВ L 291, 09/11/2017) С Разясненията към МСФО 15 „Приходи от договори с клиенти“, издадени през април 2016 г., бяха изменени параграфи 26, 27, 29, Б1, Б34 — Б38, Б52 — Б53, Б58, В2, В5 и В7, бе заличен параграф Б57 и бяха добавени параграфи Б34А, Б35А, Б35Б, Б37А, Б59А, Б63А, Б63Б, В7А и В8А. Предприятието прилага тези изменения за годишните отчетни периоди, започващи на или след 1 януари 2018 година. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието ги прилага за по-ранен период, то оповестява този факт.

**В1В** (Нов - Регламент (ЕС) 2021/2036, ОВ L 416, 23/11/2021, в сила от 1.01.2023 г.) С МСФО 17, издаден през май 2017 г., бе изменен параграф 5. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 17.

## ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

**В2** (Изм. - Регламент (ЕО) № 2017/1987, ОВ L 291, 09/11/2017) За целите на преходните разпоредби в параграфи В3 — В8А:

- а) датата на първоначално прилагане е началото на отчетния период, в който предприятието прилага за първи път настоящия стандарт; и
- б) изпълнен договор е договор, по който предприятието е прехвърлило всички стоки или услуги, определени в съответствие с МСС 11 Договори за строителство, МСС 18 Приходи и свързаните с тях тълкувания.

**В3** Предприятието прилага настоящия стандарт по един от следните два метода:

- а) със задна дата за всеки преходен отчетен период, представен в съответствие с МСС 8 Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки, за които се прилагат практически целесъобразните мерки по параграф В5; или
- б) със задна дата с кумулативния ефект от първоначално прилагане на настоящия стандарт, признат към датата на първоначалното прилагане в съответствие с параграфи В7—В8.

**В4** Без да се засягат изискванията на параграф 28 от МСС 8, когато настоящият стандарт се прилага за първи път, предприятието представя само количествената информация, изисквана съгласно параграф 28, буква е) от МСС 8, за годишния период, непосредствено предхождащ първия годишен период, за който се прилага настоящият стандарт („непосредствено предхождащия период“), и само ако предприятието прилага настоящия стандарт със задна дата в съответствие с параграф В3, буква а). Предприятието може също, но не е задължено, да представи тази информация за текущия период или за по-ранни сравнителни периоди.

**В5** (Изм. - Регламент (ЕО) № 2017/1987, ОВ L 291, 09/11/2017) Предприятието може да използва една или повече от следните практически целесъобразни мерки, когато прилага настоящия стандарт със задна дата в съответствие с параграф В3, буква а):

- а) за изпълнени договори предприятието не трябва да преизчислява договори, които: i) започват и завършват в рамките на един и същи годишен отчетен период; или ii) са изпълнени договори към началото на най-ранния представен период.
- б) за изпълнени договори с променливо възнаграждение предприятието може да използва цената на сделката към датата, на която договорът е бил изпълнен, вместо да оценява приблизително размерите на променливото възнаграждение през сравнителните отчетни периоди;
- в) за договори, които са били променени преди началото на най-ранния представен период, предприятието не трябва да преизчислява със задна дата договора по отношение на промените в него, направени в съответствие с параграфи 20—21. Вместо това, предприятието отразява съвкупното въздействие на всички промени, възникнали преди началото на най-ранния представен период, в следните случаи:
  - i) при установяване на удовлетворените и неудовлетворените задължения за изпълнение;
  - ii) при определяне на цената на сделката; както и

iii) при разпределяне на цената на сделката по отношение на удовлетворените и неудовлетворените задължения за изпълнение.

г) за всички отчетни периоди, представени преди датата на първоначалното прилагане, предприятието не е необходимо да оповестява частта от цената на сделката, разпределена към оставащите задължения за изпълнение, и обяснение на това, когато предприятието очаква да признае тази сума като приходи (вж. параграф 120).

**В6** За всяка практически целесъобразна мярка по параграф В5, която предприятието използва, предприятието прилага тази практическа целесъобразна мярка последователно към всички договори в рамките на всички представени отчетни периоди. Освен това предприятието оповестява всяко от следните:

а) използваните практически целесъобразни мерки; както и

б) доколкото това е възможно, качествена оценка на очакваните последици от прилагането на всяка от тези мерки.

**В7** (Изм. - Регламент (ЕО) № 2017/1987, ОВ L 291, 09/11/2017) Ако предприятието избере да прилага настоящия стандарт със задна дата в съответствие с параграф В3, буква б) предприятието признава кумулативния ефект от първоначалното прилагане на настоящия стандарт като корекция на началното салдо на неразпределената печалба (или друг компонент на собствения капитал, по целесъобразност) за годишния отчетен период, който включва датата на първоначално прилагане. Съгласно този преходен метод предприятието може да избере да прилага настоящия стандарт със задна дата само за договори, които не са изпълнени договори към датата на първоначалното прилагане (например 1 януари 2018 г. за предприятие, в което за край на годината се взема 31 декември).

**В7А** (Нов - Регламент (ЕО) № 2017/1987, ОВ L 291, 09/11/2017) Предприятие, което прилага настоящия стандарт със задна дата в съответствие с параграф В3, буква б), може също така да използва практически целесъобразната мярка по параграф В5, буква в), съответно:

а) или за всички промени на договора, възникнали преди началото на най-ранния представен период, или

б) за всички промени на договора, възникнали преди датата на първоначалното прилагане.

Ако предприятието прилага тази практическа целесъобразна мярка, то я прилага последователно за всички договори и оповестява информацията, изисквана от параграф В6.

**В8** За отчетни периоди, които включват датата на първоначалното прилагане, предприятието прави следните допълнителни оповестявания, ако настоящият стандарт се прилага със задна дата в съответствие с параграф В3, буква б):

а) сумата, с която всяка статия на финансовите отчети е засегната в текущия отчетен период от прилагането на настоящия стандарт в сравнение с МСС 11, МСС 18 и свързаните с това тълкувания, които са били в сила преди промяната; както и

б) обяснение на причините за значителни промени, определени в параграф В8, буква а).

**В8А** (Нов - Регламент (ЕО) № 2017/1987, ОВ L 291, 09/11/2017) Предприятието прилага Разясненията към МСФО 15 (вж. параграф В1Б) със задна дата в съответствие с МСС 8. Когато прилага измененията със задна дата, предприятието ги прилага, както ако те биха били

включени в МСФО 15 към датата на първоначалното прилагане. Следователно предприятието не прилага тези изменения за отчетните периоди и за договорите, за които изискванията на МСФО 15 не се прилагат в съответствие с параграфи В2 — В8. Например, ако предприятието прилага МСФО 15 в съответствие с параграф В3, буква б) само за договори, които не са изпълнени договори към датата на първоначалното прилагане, то не преизчислява изпълнените договори към датата на първоначалното прилагане на МСФО 15 по отношение на последиците от тези изменения.

### **Позовавания на МСФО 9**

**В9** Ако предприятието прилага настоящия стандарт, но все още не прилага МСФО 9 Финансови инструменти, всяко позоваване в настоящия стандарт на МСФО 9 се чете като позоваване на МСС 39 Финансови инструменти: признаване и оценяване.

### **ОТТЕГЛЯНЕ НА ДРУГИ СТАНДАРТИ**

**В10** Настоящият стандарт има предимство пред следните стандарти:

- а) МСС 11 Договори за строителство;
- б) МСС 18 Приходи;
- в) КРМСФО 13 Програми за лоялност на клиенти;
- г) КРМСФО 15 Споразумения за строителство на недвижим имот
- д) КРМСФО 18 Прехвърляне на активи от клиенти; както и
- е) ПКР-31  
Приход — бартерни сделки, включващи рекламни услуги

### **Допълнение Г**

#### **Изменения на други стандарти**

Настоящото допълнение описва измененията на други стандарти, направени от СМСС при изготвянето на МСФО 15.