

ACCOUNTING ESTIMATES AND APPROXIMATIONS IN IFRS 15 REVENUE FROM CONTRACTS WITH CUSTOMERS

Valentina Staneva

Todor Kableshkov University of Transport – Sofia, Republic of Bulgaria, valiastaneva@abv.bg

Abstract: The enterprise's revenue is the most important financial information that gives objective indications of the economic condition of the enterprise. They are a key indicator of its financial stability, which is used by both management of the enterprise and potential investors in formulating strategies for future economic development. The globalization of the financial markets poses new challenges for entities operating internationally and using International Financial Reporting Standards (IFRS). Commercial relationships between EU and US counterparties (using U.S. GAAP - Generally Accepted Accounting Principles) are accompanied by difficulties in interpreting and comparing the financial information contained in the financial statements prepared under different accounting frameworks. In order to improve the comparability of financial information in accounting for revenue, a common accounting standard was developed and adopted - IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers*. The standard was created jointly by the US Financial Accounting Standards Board (IASB) and the International Accounting Standards Board (IASB), with the idea of developing a common standard for both accounting frameworks - International Financial Reporting Standards (IFRS) and US GAAP.

Changes in revenue reporting have an impact on the financial results of enterprises, as well as on price formation and pricing policy. The practical application of IFRS 15 requires the involvement of not only accounting professionals, but also the active participation of enterprise management, financiers, lawyers, auditors, analysts and other professionals. In addition to the General statements and principles of application of IFRS 15, attention should also be paid to the prepared estimates, judgments and assumptions. In accounting practice, there is often a mark for equality between different valuations, with no distinction made between accounting estimates, estimates and accounting valuation. The new IFRS 15 makes extensive use of the two concepts of "accounting judgment" and "approximately valuation". With their comparison and analysis, it is possible to answer the question whether they have common characteristics with accounting estimates.

This study proposes the use of differentiating criteria and practical approaches to uniquely define and logically relate the relationships and processes associated with the use of accounting judgments and accounting approximations when accounting for revenue from contracts with customers, and their differences with respect to the content of accounting estimates. The purpose of this distinction in the use of different valuations is to clarify and reduce uncertainty and contradictions in their practical application in accounting theory and practice.

Keywords: accounting judgments, approximate valuation, accounting estimates, income.

СЧЕТОВОДНИТЕ ПРЕЦЕНКИ И ПРИБЛИЗИТЕЛНОТО ОЦЕНЯВАНЕ В МСФО 15 ПРИХОДИ ОТ ДОГОВОРИ С КЛИЕНТИ

Валентина Станева

ВТУ „Тодор Каблешков” – София, Република България, valiastaneva@abv.bg

Резюме: Приходите на предприятието са най-важната финансова информация, която дава обективни индикации за икономическото състояние на предприятието. Те са ключов показател за финансовата му стабилност, който се използва както от мениджмънта на предприятието, така и от потенциалните инвеститори, при формулиране на стратегии за бъдещото икономическо развитие. Глобализацията на финансовите пазари поставя нови предизвикателства пред предприятията, които оперират в международен мащаб и използват Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО). Търговските взаимоотношения между контрагенти от ЕС и САЩ (които използват U.S. GAAP - Generally Accepted Accounting Principles), се съпътстват от трудности при интерпретацията и сравняването на финансовата информация, съдържаща се във финансови отчети, изготвени при различна счетоводна рамка. За подобряване на сравнимостта на финансовата информация при отчитане на приходите, беше разработен и приет за прилагане общ счетоводен стандарт – МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*. Стандартът е създаден съвместно от Съвета по финансово-счетоводни стандарти (СФСС) на САЩ и Съветът по международни счетоводни стандарти (СМСС), с идеята за разработване на общ стандарт за двете счетоводни рамки – Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО) и U.S. GAAP.

Промените в отчитането на приходите имат своето отражение както върху финансовите резултати на предприятията, така и върху формирането на цените и провежданата ценова политика. Практическото прилагане на МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти* изисква участието не само на счетоводни специалисти, но и активното участие на мениджмънта на предприятието, финансиста, юристи, одитори, аналитици и други специалисти. Наред с общите постановки и принципи по прилагането на МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*, следва да се обърне внимание и на изготвяните приблизителни оценки, преценки и предположения. В счетоводната практика често се поставя знак за равенство между различните оценки, като не се прави разлика между счетоводна приблизителна оценка, приблизителна оценка и счетоводна преценка. Новият МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти* активно използва двете понятия „счетоводна преценка“ и „приблизително оценяване“. С тяхното съпоставяне и анализиране е възможно да се отговори на въпроса, дали имат общи характеристики със счетоводните приблизителни оценки.

В настоящето изследване се предлага използване на разграничителни критерии и практически подходи за еднозначно дефиниране и логическо обвързване на взаимовръзките и процесите, свързани с използването на счетоводните преценки и счетоводните приближения при отчитане на приходите от договорите с клиенти, както и различието им спрямо съдържанието на счетоводните приблизителни оценки. Целта на това разграничаване при използването на различни оценки е да се внесе яснота и да се намали несигурността и противоречията при тяхното практическо приложение в счетоводната теория и практика.

Ключови думи: счетоводни преценки, приблизително оценяване, счетоводна приблизителна оценка, приходи.

1. УВОД

Международен стандарт за финансово отчитане (МСФО) 15 *Приходи от договори с клиенти* е въведен за приложение в счетоводното законодателство на Европейския съюз (ЕС) чрез 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. Промяната става с Регламент (ЕС) 2016/1905 от 22.09.2016 г.¹, изм. с Регламент (ЕС) 2017/1987 от 31.10. 2017 г.². Новият МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти* заменя Международен счетоводен стандарт (МСС) 18 *Приходи*. Чрез него се регламентират правилата за отчитане на приходите от договорите с клиенти и има за цел да отстрани несъответствията и трудностите при сравнения на счетоводната информация във финансовите отчети по признаване на приходите в предприятията, използващи като счетоводна база една от двете счетоводни рамки - Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО) и Американските Общоприети счетоводни принципи (АОСП), разработвани съответно от Съвета по финансово-счетоводни стандарти (СФСС) на САЩ и Съветът по международни счетоводни стандарти (СМСС). С въвеждането на новия стандарт се цели подобряване на съпоставимостта между използваните практики за признаване на приходи от предприятия, работещи в различни отрасли и/или държави от ЕС или САЩ. Очакванията са да се облекчат условията по признаване на приходите най-вече в предприятия, които предлагат услуги в пакет, продажба на лицензи, предоставяне на услуги при условията на дългорочни договори, както и за тези, които прилагат променливи цени или условни възнаграждения в своите договори с клиенти. На практика това са предприятия, работещи на територията на ЕС в областта на строителството (включително и на недвижими имоти), телекомуникациите и информационните технологии, развлеченията, фармацевцията, здравеопазването и автомобилостроенето. Всички изброени предприятия използват като счетоводна база МСФО. Изключение от приложното поле на стандарта са случаите, в които договорите с клиенти попадат в обхвата на друг МСФО/МСС – например застрахователни договори (МСФО 4), договори за лизинг (МСФО 16).

В МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти* акцента е поставен на използването на счетоводни преценки и приблизително оценяване, като се забелязва смесване на понятията, водещо до нееднозначно интерпретиране на „промяна в счетоводна приблизителна оценка“, счетоводна преценка и приблизително оценяване в зависимост от необходимостта от тяхното прилагане в практиката. С МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти* се урежда счетоводното отчитане на индивидуален договор с клиент, но когато е практически целесъобразно, предприятието може да прилага изискванията на стандарта и към портфейл от договори (или задължения за изпълнение) със сходни характеристики, ако предприятието има основания да очаква, че 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

¹ Виж Официален вестник на ЕС, бр. L 295 от 29.10.2016 г.

² Виж Официален вестник на ЕС, бр. L 291 от 09.11.2017 г.

рамките на този портфейл. За счетоводното отчитане на портфейл предприятието използва приблизителни оценки и допускания, които отразяват размера и състава на портфейла.

Целта на настоящият доклад е да се направи разграничаване при използването на различни оценки, да се внесе яснота и да се намали несигурността и противоречивото прилагане на МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти* в счетоводната теория и практика.

2. ПОНЯТИЕН АПАРАТ

В § 123 на МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти* се използва понятието „значими преценки“. Смисъла на неговото използване е свързано със задължението на предприятието, в съответствие с изискванията на стандарта, да оповестява решенията по отношение на определянето на размера и времевите параметри на приходите от договори с клиенти и промените в тях. В случая счетоводните преценки се обвързват със значимите преценки, което не намалява значението им за счетоводната теория и практика.

Други преценки, които могат да се причислят към счетоводните (*б.а. - въпреки, че те по същество имат значение в зависимост от юридически обстоятелства, свързани с промяна в договорените условия*), са преценките относно прехвърлянето на контрола върху актива и дали даден актив има възможност за алтернативна употреба за предприятието.³ Предприятието може да признава приходи от договори с клиенти, когато удовлетвори задължението за изпълнение на сделката, като прехвърли обещаната стока или услуга на клиента. Принципно актив се счита за прехвърлен, когато клиентът получи контрол върху него. В зависимост от продължителността на изпълнение на задълженията по сделката, предприятието попада в две хипотези – когато има задължения за изпълнение, което удовлетворява с течение на времето или съответно се изпълнява към определен момент във времето. За измерването на изпълнението, в зависимост от етапа на изпълнение с течение на времето се използват методи за измерване на напредъка, които включват методи, отчитащи продукцията, или методи, отчитащи вложените ресурси. При промяна на обстоятелствата с течение на времето, предприятието може да актуализира своята оценка на напредъка, за да отрази всички промени в крайния резултат от задължението за изпълнение. Когато промени своята оценка на напредъка за да отрази всички промени в крайния резултат от задължението за изпълнение, същата се отчита като промяна в счетоводната приблизителна оценка в съответствие с МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*.

Друг термин, който има връзка с приблизителното оценяване е „приблизителна оценка на променливо възнаграждение“. В стандарта⁴ „променливото възнаграждение“ се дефинира като „обещаното в договора възнаграждение“, което „включва променлив размер“. В случая предприятието следва да оценява приблизително размера на възнаграждението, договорено в замяна на прехвърлянето на обещаните стоки или услуги на клиента. Размерът на възнаграждението варира в зависимост от прилаганите от търговеца спрямо клиентите отстъпки, намаления, възстановявания, кредити, стимули, бонуси за постигнати резултати, глоби или други подобни. Променливото възнаграждение може да зависи и от настъпването или ненастъпването на бъдещо събитие – например като ползването на правото за връщане на стоката в рамките на предварително установен срок без обосноваване или като част от прилагането на гаранционни условия, което е различно от договорите за финансова гаранция по реда на МСФО 9 *Финансови инструменти, където* „По отношение на *договори за финансова гаранция* се вземат предвид промените в риска от неизпълнение на съответния длъжник по договора.“ (Начкова, М. и колектив, 2018, стр. 153).

Предприятието прави приблизителна оценка на размера на променливото възнаграждение, като използва един от следните методи – очаквана стойност и най-вероятен размер. При метода *очаквана стойност* се определя сборът от сумите, претеглени чрез вероятностното разпределение в диапазона от възможни възнаграждения. Този метод е подходящ в случаите, когато предприятието разполага с информация за голям брой договори с подобни характеристики, на чиято база да може да се изведат вероятностните разпределения от възможни възнаграждения. При вторият метод се използва единствената най-вероятна стойност в диапазон от възможни стойности на променливото възнаграждение. Той най-често се прилага при договорени премии за постигнат резултат, където вероятността има само два възможни резултата - получава или не получава премия за постигнати резултати. Избере ли прилагането на един от двата метода, предприятието следва да прилага избрания метод последователно през целия срок на договора. Принципно, промяна в прилаган метод за определяне на приблизителна оценка на размера на променливото възнаграждение е промяна в прилаганата счетоводна политика, но от една страна стандарта го забранява в

³ Виж § 34 и § 36 от МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*.

⁴ Виж § 50-54 от МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*.

рамките на срока по договора, а от друга страна, поради различията в прилаганата методика за определяне на вероятностното разпределение, промяната е практически неприложима.

В края на всеки отчетен период предприятието преценява изготвената оценка на променливото възнаграждение (включително 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 промените в цената на сделката, като 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.

В МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти* е предвидена възможността за получаване на непарично възнаграждение, при което клиентът обещава възнаграждение под форма, различна от плащане в брой, а предприятието е длъжно да оценява непаричното възнаграждение по справедлива стойност.

Терминът „счетоводна приблизителна оценка“ се въвежда в теорията и практиката в резултат от използването на МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*⁵ (в сила от 01 януари 2005 г.), който заменя МСС 8 „Нетна печалба или загуба за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика“ (преработен 1993 г.), понятието „приблизителни стойности“ е заменено със „счетоводни приблизителни оценки“. През годините постепенно се реализира идеята за използване на понятието „счетоводни приблизителни оценки“, включително и чрез представянето на допълнителни разяснения, подкрепени с примери за внасяне на яснота по тяхното практическо прилагане. Към настоящия момент обаче, все още нямаме правна регламентация или ясно определение на понятието „счетоводна приблизителна оценка“. Този пропуск също способства за неразбирането и различната трактовка по практическото прилагане на тези оценки в практиката. Приблизителното оценяване изключва качеството „точност“ на финансовата информация при определянето на счетоводната приблизителна оценка. „Информацията е ключов фактор за защита на интересите на всички заинтересовани лица от дейността на предприятията“ (Иванова Р, 2015, стр. 253). Но „субективната“ преценка на ръководството на предприятието винаги следва да се базира на **конкретно управленско решение, минал опит, добри практики или експертно мнение, които задължително се обосновават чрез измерими стойности** (времеви, парично-стойностни, математически, статистически, количествени, качествени и мн. др.), за да може впоследствие да се представят убедителни писмени основания за взетото управленско решение пред контролните органи.

Необходимостта от определяне на характеристиките на счетоводните приблизителни оценки се извежда от очакваната икономическа изгода от употребата на конкретни активи/пасиви в нормалния ход на стопанската дейност на предприятието, на която се базира управленската преценка. За дефиниране на понятието „счетоводна приблизителна оценка“ (СПО) се предлага следното определение (Станева, 2016, стр. 253 – 254): **„Стойностен измерител за отразяване на управленско решение относно очакваната икономическа изгода от употребата в стопанския оборот на конкретен счетоводен обект, базирано на налична или нова несигурна (приблизителна/ хипотетична) информация, придобит опит или нова интерпретация на фактите, явленията и процесите, имащи отношение към достоверното определяне на балансовата стойност на актив, пасив или компонент на собствения капитал на предприятието“.**

3. ПОДХОДИ ЗА ДИФЕРЕНЦИРАНЕ

Като възможни подходи за приблизително оценяване на единичната продажна цена на стока или услуга по смисъла на МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти* се включват, но не се ограничават до подхода на коригираната пазарна оценка, подхода на очакваните разходи с добавен марж и остатъчния подход.

При подхода на коригираната пазарна оценка, предприятието би могло да направи анализ и 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 предлаганите стоки или услуги. Този подход може също да използва сравняване на цени на заменими или подобни стоки или услуги, предлагани от конкурентните предприятия, с цел коригиране на тези цени, за да се отчетат разходите и маржовете на предприятието.

В подхода на очакваните разходи с добавен марж, предприятието би могло да изготвя прогнозна оценка на очакваните разходи, свързани с удовлетворяване на задължението за изпълнение, и след това да добави конкурентен марж за тази стока или услуга.

При остатъчния подход предприятието може да оцени приблизително единичната продажна цена, като отчете общата цена на сделката, намалена със сбора от наблюдавани единични продажни цени на други

⁵ Регламент (ЕО) № 1126/2008 г. на Комисията от 3 ноември 2008 г., публикувани в Официален вестник на Европейския съюз, бр. L 320/29.11.2008 г., посл. изм. бр. L 73/15.03.2019 г.

обещани в договора стоки или услуги. Този подход е изпълним при наличието на един от следните критерии:

- предприятието предлага същата стока или услуга на различни клиенти по едно и също време в широк диапазон от очаквани възнаграждения; или

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

По отношение на използването на справедлива стойност при оценяването на обещано непарично възнаграждение, следва да се отчита обстоятелството, че в МСФО 13 *Оценяване по справедлива стойност*, метода за остойностяване се използва за преценка на цената на продажба на актив или прехвърляне на пасив в рамките на обичайна сделка между пазарни участници при актуални към датата на оценяване пазарни условия. Промяна в прилагания метод за остойностяване по справедлива стойност (подходът на пазарните сравнения, подходът на базата на разходите и подходът на базата на доходите) или в начина на неговото изпълнение е възможна, ако води до оценка на справедливата стойност, която е равностойна или представителна при дадените обстоятелства. Като такива примери могат да се посочат следните събития – развитие на нови пазари; достъп до нова информация или промяна на обстоятелствата около използваната до момента; усъвършенстване на методите за остойностяване и промяна в пазарните условия. Преразглеждането поради промяна в метода за остойностяване или в неговото прилагане се отразява счетоводно като промяна в счетоводната приблизителна оценка в съответствие с МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*⁶. Всъщност, това обстоятелство може да доведе до **объркване при разграничаването** между методите за остойностяване на справедливата стойност и промяната в счетоводната приблизителна оценка, въпреки че в МСС 8 не се изисква оповестяване на промяната при изменение в метода за остойностяване или в неговото прилагане.

4. КРИТЕРИИ ЗА РАЗГРАНИЧАВАНЕ

В МСФО не се предлага единна концепция за оценъчна база, тъй като се основава на използването на един от двата основни счетоводни модела – „Историческа цена” или „Справедлива стойност”. Затова във всеки международен счетоводен стандарт се дава дефиницията и начина за оценяване на обекта на отчитане, което не изключва възможността да се смесват счетоводните модели в зависимост от прилаганата оценъчна база, т.е. да се използва смесен счетоводен модел. На този етап финансовите отчети се съставят на базата на счетоводния модел „Историческа цена“. Проявлението на справедливата стойност се припокрива със счетоводната приблизителна оценка само при използване на счетоводния модел на справедливата стойност при изготвяне на финансовите отчети на предприятието. Тогава те съвпадат по балансовата стойност, получена в резултат на управленска преценка при определяне на счетоводна приблизителна оценка и първоначалното заприходяване на актива по справедлива стойност. Признаването на приходи по справедлива стойност в МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти* във връзка с изпълнението на обещаното непарично възнаграждение е свързано с прилагането на счетоводния модел „Справедлива стойност“ при изготвяне на финансовите отчети на предприятията. Икономическата същност на проявление на справедливата стойност и счетоводната приблизителна оценка е близка по значение, но различна по съдържание.

В МСФО 13 *Оценяване по справедлива стойност* се определя, че справедливата стойност следва да се оценява на базата на пазарни критерии, а не според спецификата на отделното предприятие. За някои активи и пасиви може да се наблюдават пазарни сделки или да има пазарна информация. За други — такива данни може да не са налични. И в двата случая оценяването по справедлива стойност има за цел определянето на цената на продажба на актив или на прехвърляне на пасив при обичайна сделка между участници на пазара при актуални пазарни условия. Отчита се, че е възможно за някои активи и пасиви да може да се използва информация от други пазарни сделки, докато за други – при липса на такава информация. В изследването си, Станева В. (2016, стр. 258-259) свързва справедливата стойност с пазарната оценка, която се определя на основата на **допускания** и **хипотези** на евентуални пазарни участници за пазарната цена на актив или пасив, като следва да се държи сметка и за евентуални рискови отклонения на тази цена. Това определено е свързано с използването на приближения, което съвпада с характеристиките на счетоводна приблизителна оценка, без да покрива същността на същата. Пак там, Станева В. (2016, стр. 254) извежда основните характеристики, които в своята съвкупност еднозначно открояват счетоводната приблизителна оценка от другите счетоводни оценки:

- възможност за избор на измерител;

⁶ Виж § 66 от МСФО 13.

- възможност за последваща промяна на първоначално определения измерител в счетоводната приблизителна оценка;
- управленско решение, взето от управителния орган на предприятието, в което ще се прилага избраната счетоводна приблизителна оценка;
- време на вземане на управленското решение – принципно преди началото на отчетния период или в момента преди заприходяване/осчетоводяване на актива, пасива или компонента на собствения капитал на предприятието, за да се прилага на принципа „сега и за в бъдеще“;
- наличие на очаквана икономическа изгода от употребата в стопанския оборот – задължителна предпоставка за изготвяне на икономическа обосноваване на взетото решение;
- наличие на икономически обоснована хипотеза или вероятност, базирана на налична или нова несигурна (приблизителна/ хипотетична) информация, придобит опит или нова интерпретация на фактите, явленията и процесите;
- цел на оценката.

На базата на изброените характеристики и с оглед на изискванията в МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*, може да се направи извода, че само в § 43 и § 100 има възможности за промяна в счетоводната приблизителна оценка, което се свързва с оценката на напредъка при изпълнение на поетите задължения към клиента, както и при промяна на избрания срок за амортизация на актива, до прехвърлянето на контрола на клиента върху актива. Следователно по смисъла на МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти* се откроява възможност за прилагане на счетоводна приблизителна оценка само в оповестените два случая. Всички останали счетоводни преценки и приближения не са счетоводни приблизителни оценки по смисъла на МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*.

Признаването на приходите от договори с клиенти съгласно изискванията на МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*, в сравнение с досегашните постановки на МСС 18 *Приходи*, се свързва с приложението на концепцията за контрол, срещу използваният до промяната критерий за оценяване на риска и ползата, който определя условията за признаване на приходите. Чрез МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти* се въвежда нов пет степенен модел за признаване на приходи, който се предлага да се отнася за всяка сделка. Характерно за пет степенния модел е възможността да се промени момента на признаване на приходи от договори с клиенти. Това означава, че ако по стария ред сме признавали приходи за определен период от време през цялата продължителност на договора (например в съответствие метода Етап на завършеност), то по новия ред прихода може да се признае наведнъж както в началото, така и в края на договора. Особеност е, че прилагане на счетоводна приблизителна оценка е възможно само за в бъдеще, а не и със задна дата, което означава, че е неприложимо озползването на счетоводна приблизителна оценка в края на договора. В края на договора не може да се дава приблизителна оценка на етапа на завършеност, тъй като реално се отчита неговото окончателно изпълнение, което не може да се характеризира с приблизителна стойност.

5. ЗАКЛЮЧЕНИЕ

На базата на тези разсъждения, може да се обобщи, че като правило в МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти* не се открива пълно припокриване на счетоводните преценки и приблизителното оценяване със счетоводните приблизителни оценки. Използването на справедлива стойност е възможно при определянето само на непарично възнаграждение по договор с клиент. Използването на счетоводни приблизителни оценки в МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти* е възможно в два случая – при отчитане на оценката на напредъка при изпълнение на поетите задължения към клиента, както и при промяна на избрания срок за амортизация на актива, до неговото прехвърляне под контрола на клиента. Всички останали счетоводни преценки и приблизителни оценявания при отчитане на приходите от договори с клиенти се явяват експертни оценки, които не следва да се отчитат съобразно изискванията на МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*.

ЛИТЕРАТУРА

- Башикарров, К., Стоянов, Г., Новият подход при отчитане на приходите от договори с клиенти, Годишник на ИДЕС, 2016, извлечено от <https://www.ides.bg/e-journal/2016/issue-2016/ides-g-2016-kb-gs>.
- Брезоева, Б., Новият международен стандарт за приходите МСФО 15 Приходи от договори с клиенти, е-Списание „Данъци Тита“, 2018, извлечено от <https://www.tita.bg/free/accounting/527>
- Иванова, Р., Нефинансовата информация във финансовите отчети – фактор за повишаване на конкурентноспособността на предприятията, XI-та международна научна конференция на младите учени, ИК – УНСС, София, 2015, с. 251 – с. 260, ISBN 978-954-8590-35-8

- Иванова, Р., Отчетът за приходите и разходите – източник на информация за анализа и оценката на ефективността на предприятието, Годишник на ИДЕС, 2018, извлечено от <https://www.ides.bg/e-списание/2018/годишник-2018/отчетът-за-приходите-и-разходите-източник-на-информация-за-анализа-и-оценката-на-ефективността-на-предприятието/>
- Начкова, М., Миланова-Цончева, Ем., Маврудиев, Хр., (2018) *Счетоводство на застрахователите и осигурителите*, с. 153, Издателски комплекс на УНСС, София, 2018 г. ISBN 978-619-232-116-1
- Райков, П., Практически аспекти на измененията на договори с клиенти, списание ИДЕС, бр. 4/2018 г., извлечено от <https://www.ides.bg/e-journal/2018/issue-4/04-2018-peter-raykov>.
- Станева, В., Съдържателни аспекти по прилагането на промени в счетоводната политика и счетоводните приблизителни оценки в предприятията от нефинансовия сектор. ИК – УНСС, София, 2017, с. 245 – с. 257, ISBN 978-954-644-974-0.
- Станева, В., Счетоводните приблизителни оценки в контекста на новото счетоводно законодателство. Годишник на ИДЕС 2016 г., „Спектър“ АД, София, 2016, с. 247 – с. 274 ISSN 1313-2148.
- Международни счетоводни стандарти, приети с Регламент (ЕО) № 1126/2008 г. на Комисията от 3 ноември 2008 г., публикувани в Официален вестник на Европейския съюз, бр. L 320/29.11.2008 г., посл. изм. бр. L 73/15.03.2019 г.
- Национални счетоводни стандарти. (2019). извлечено от <https://www.kik-info.com/spravochnik/nss-2019.php>