
Percepții privind impac- tul IFRS 15 – exemple ilustrative pas cu pas

Prof. univ. dr. Nicoleta FARCANE,
Universitatea de Vest din Timișoara,
e-mail: farcanenicoleta@gmail.com

Conf. univ. dr. Rodica Gabriela BLIDIȘEL,
Universitatea de Vest din Timișoara,
e-mail : rodica.blidisel@e-uvt.ro

Prof. univ. dr. Ovidiu Constantin BUNGET,
Universitatea de Vest din Timișoara,
e-mail : ovidiu.bunget@abaconsulting.ro

Conf. univ. dr. Alin DUMITRESCU,
Universitatea de Vest din Timișoara,
e-mail: alin.dumitrescu@abaconsulting.ro

Rezumat

Pe măsură ce nevoile utilizatorilor devin tot mai ample, entitățile sunt nevoite să își adapteze informațiile furnizate. Astfel, raportarea financiară suferă modificări permanente. Una dintre modificările recente care au survenit la nivelul entităților care raportează în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, cu aplicabilitate din anul 2018, aduc în prim plan abordarea recunoașterii veniturilor conform IFRS 15, care modifică IAS 18 și se bazează mai degrabă pe o abordare legată de transfer al controlului decât pe abordarea de transfer de riscuri și beneficii, folosită în mod obișnuit.

Domeniile care reflectă cel mai bine aceste modificări sunt telecomunicațiile, dezvoltarea software, investițiile imobiliare și construcțiile.

În această lucrare se efectuează o analiză referitoare la perceperea impactului noului standard IFRS 15 privind recunoașterea veniturilor, punând în evidență diverse exemple ilustrative.

Cuvinte-cheie: IFRS 15, recunoașterea veniturilor, contractele cu clienții

Clasificare JEL: M41

Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Farcane, N., Blidișel, R. G., Bunget, O.C., Dumitrescu, A. (2019), Perceptions Regarding the Impact of IFRS 15 – Illustrative Examples Step by Step, *Audit Financiar*, vol. XVII, no. 2(154)/2019, pp. 283-297, DOI: 10.20869/AUDIT/2019/154/011

Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2019/154/011>
Data primirii articolului: 4.02.2019
Data revizuirii: 14.03.2019
Data acceptării: 27.03.2019

1. Introducere

Schimbările, cum ar fi evoluția piețelor globale, dezvoltarea rapidă și diseminarea tehnologiei, cerințele clienților legate de diferențierea produselor, afectează mediul organizațional. În prezent abilitatea de adaptare la schimbare este una dintre cele mai utile caracteristici în rețeta succesului.

Nevoia de a avea situații financiare care să conțină informații comparabile la nivel internațional a crescut în România, în special la entitățile de interes public, dar și în vederea evaluării performanțelor, în întregul mediu de afaceri. Unul din cadrele de raportare care asigură un reper important pentru această comparabilitate îl reprezintă Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS).

Odată cu schimbările la nivel economic, raportările financiare au ținut pasul, astfel încât tehnica ce stă la baza logicii contabile a reprezentat o resursă care a fost permanent modificată în funcție de cerințele utilizatorilor.

În România, convergența spre conformitatea cu IFRS a avut loc în ultimii ani, reglementările românești apropiindu-se foarte mult de standardele internaționale, însă există o serie de diferențe care duc la rezultate – profit/pierdere diferite. În plus, IFRS au suferit modificări, acestea fiind reflectate și în modificările legislației naționale, cu caracter obligatoriu pentru acele entități care aplică IFRS.

Lucrarea cuprinde trei părți semnificative, punând în evidență una dintre ultimele modificări ale IFRS și anume IFRS 15, abordând cadrul conceptual și juridic, perceperea impactului noului standard IFRS 15 privind recunoașterea veniturilor cu exemple ilustrative, precum și analiza comparativă a IFRS 15 față de IAS 18.

2. Literatura de specialitate

În ultimele decenii, atât în plan internațional, cât și național a fost intens pusă în dezbatere contabilitatea veniturilor (ex. Wüstemann J.&Kierzek S., 2005, Nobes C.W., 2006, Gîrbină M., 2014, Grigori L., 2017), a fost cercetată noțiunea de venituri, fiind recomandate criterii noi de clasificare a acestora în funcție de scopurile utilizării informațiilor și au fost examinate probleme ale recunoașterii acestora.

IFRS 15 „Veniturile din contractele cu clienții” vine cu o abordare comprehensivă, în prezent invalidând IAS 11

„Contracte de construcție”, IAS 18 „Venituri”, IFRIC 13 „Programe de fidelizare a clienților”, IFRIC 15 „Acorduri privind construcția proprietăților imobiliare”, IFRIC 18 „Transferuri de active de la clienți” și SIC-31 „Venituri – Tranzacții barter care presupun servicii de publicitate”.

IFRS 15 „Veniturile din contractele cu clienții” a unit toate recomandările privind recunoașterea veniturilor, ce, anterior, se regăseau în cadrul unor standarde diferite, într-unul singur și a schimbat conceptual abordarea recunoașterii acestora (Grigori L., 2017).

IFRS 15 răspunde diferitelor modele de afaceri și reflectă consecințele reale ale tranzacțiilor economice moderne și complexe, aspecte importante, care îl deosebesc radical de standardele pe care le înlocuiește, evitând favorizarea perspectivelor pe termen scurt și a volatilității în ceea ce privește recunoașterea veniturilor (Grigori L., 2017).

În România, oficial, aplicarea propriu-zisă obligatorie a IFRS pentru operațiunile economico-financiare derulate, cu evidențierea în situațiile financiare anuale individuale, a început de la 1 ianuarie 2013 pentru entitățile listate pe o piață reglementată, conform OMFP nr. 881/2012, respectiv OMFP nr. 1286/2012.

Mai mult, unele entități, în special cele deținute de acționari străini, aplică atât reglementările românești, cât și IFRS, în special în cadrul raportărilor către firma mamă.

Reglementările contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) au fost modificate recent prin OMFP nr. 3189/2017, aducând modificări substanțiale, printre care amintim înlocuirea IAS 18 de către IFRS 15. Reamintim că reglementarea inițială a fost dată prin OMFP nr. 2844/2016. Putem lua în considerare aplicarea politicilor prevăzute în IFRS 15 în cadrul entităților în mod egal, fiind substanțial identic cu ASC 606 al US GAAP, asigurând astfel o comparabilitate în Europa și în Statele Unite ale Americii.

Standardul IFRS 15 „Venituri din contractele cu clienții”, aplicabil în România începând cu anul 2018, deși se referă la recunoașterea veniturilor din contractele cu clienții, reprezintă, de asemenea, și un ghid pentru costurile suportate în vederea obținerii și îndeplinirii condițiilor contractelor cu clienții, precum și reguli actuale privind creanțele de încasat, drepturile și obligațiile contractuale. Astfel, pe lângă impactul semnificativ în special asupra situației rezultatului și al

situației poziției financiare, IFRS 15 are și un impact economico-juridic la nivelul entităților.

IFRS 15 duce la modificarea recunoașterii veniturilor în general, cu impact mai mare în telecomunicații, dezvoltare software, investiții imobiliare și construcții. Noul model de recunoaștere a veniturilor conform IFRS 15 se bazează mai degrabă pe o abordare legată de transfer al controlului decât pe abordarea de transfer de riscuri și beneficii folosită în mod obișnuit în conformitate cu IAS 18 (Buhăescu O., 2019).

La nivel național, reglementările contabile (OMFP nr. 3189/2017) conforme cu IFRS au adus în prim plan răspunderea administratorului sau a unei alte persoane care are obligația gestionării entității inclusiv pentru estimările efectuate, care stau la baza înregistrărilor în contabilitate, și pentru stabilirea naturii operațiunilor economico-financiare, în funcție de realitatea economică a acestora.

Conform OMFP nr. 3189/2017 cheltuielile reprezentând costuri marginale ale obținerii unui contract, respectiv costuri de îndeplinire a unui contract, și care, potrivit IFRS 15, îndeplinesc criteriile de recunoaștere ca active, se înregistrează după natura lor, cu reflectarea concomitentă a activului aferent astfel:

474	=	713
„Sume amânate aferente obținerii și îndeplinirii unui contract”		Venituri aferente costului obținerii și îndeplinirii unui contract”

Sumele urmează să fie eșalonate, potrivit prevederilor contractuale, fiind recunoscute drept cheltuieli ale perioadei (contul 6588 „Alte cheltuieli de exploatare”/analitic distinct).

Principalul obiectiv al acestei lucrări îl constituie explorarea prevederilor IFRS 15 „Veniturile din contractele cu clienții”, evidențiind elementele de noutate din conținutul acestuia care determină schimbări în modul de recunoaștere și raportare a veniturilor pentru entitățile din România care aplică obligatoriu sau voluntar IFRS.

3. Metodologia de cercetare

Prezenta lucrare analizează noile abordări ale IFRS 15, propunând soluții și aplicații practice și contribuind la

perfecționarea contabilității și raportării financiare a veniturilor cu impact direct asupra fundamentării deciziilor.

În lucrare am utilizat metode de cercetare calitativă, urmărind interpretarea de anvergură a politicilor și opțiunilor privind recunoașterea și raportarea financiară a veniturilor din perspectiva noului IFRS 15 „Veniturile din contractele cu clienții”.

Folosind argumente de tip critic și empiric, lucrarea de față se încadrează în cercetarea fundamentală, având ca obiectiv dobândirea unor cunoștințe noi în privința noilor abordări de recunoaștere și raportare financiară a veniturilor, iar, pe de altă parte, în cercetarea aplicativă, venind în sprijinul practicienilor și în scop educațional prin numeroase exemplificări practice. Argumentarea noastră ia în considerare și analiza comparativă a IFRS 15 versus IAS 18, punând în evidență elementele care aduc valoare în calitatea raportărilor financiare a veniturilor. Contribuția adusă de această lucrare constă în interpretarea modului în care noile cerințe vor determina entitățile să-și recunoască și să prezinte veniturile, urmată de exemple practice.

Rezultatele cercetării vor putea fi utilizate atât în practica entităților care aplică obligatoriu sau voluntar IFRS, cât și în scop didactic.

4. Pas cu pas în perceperea impactului noului standard IFRS 15 privind recunoașterea veniturilor: exemple ilustrative

La identificarea contractului cu un client, una dintre cele cinci condiții care trebuie îndeplinite pentru a aprecia dacă suntem în prezența unui contract este *probabilitatea ca entitatea să recupereze contravaloarea la care este îndreptățită*.

Ce înseamnă și cum se aplică această condiție?

Cerința privind recuperabilitatea vizează integrarea evaluării riscului de credit a clientului în determinarea valabilității unui contract (adică probabilitatea ca entitatea să își recupereze echivalentul la care are dreptul în schimbul unor bunuri sau servicii).

Trebuie menționat că, în conformitate cu IFRS, un eveniment este **probabil** dacă este *mai mult probabil decât improbabil să se producă*, iar introducerea unui

astfel de prag obligă entitățile să determine dacă este valabil contractul și dacă reprezintă o tranzacție autentică. Deși această concluzie este subiectivă și bazată pe judecată sau raționament, IFRS 15 oferă îndrumări și afirmă că această evaluare ține seama de „capacitatea și intenția” clientului de a plăti contravaloarea pentru care entitatea este îndreptățită (în realitate, nu se încheie contracte cu entități cu risc mare de credit).

Atunci când se determină contravaloarea prestației (chiar dacă este variabilă datorită unei concesiuni asupra prețului), aceasta trebuie evaluată în funcție de capacitatea și intenția clientului de a plăti.

Determinarea probabilității de recuperare (de colectare) este foarte importantă în conformitate cu IFRS 15. În situația în care condiția de recuperare nu este îndeplinită, atunci nu este posibilă recunoașterea veniturilor activității ordinare (și, prin urmare, se va utiliza metoda contabilității de casă) și orice contraprestație primită este înregistrată ca datorie (adică, ca venit amânat) până la una dintre următoarele situații:

- părțile au aprobat contractul și s-au angajat să-și îndeplinească obligațiile respective,
- entitatea poate identifica drepturile fiecărei părți cu privire la bunurile sau serviciile care urmează să fie furnizate,
- entitatea poate identifica termenii de plată pentru bunurile sau serviciile care urmează să fie furnizate,
- contractul are o substanță comercială și
- este probabil ca entitatea să recupereze onorariul la care are dreptul în viitor în cadrul schimbului [IFRS 15.9].

Pentru determinarea obligațiilor de prestație sau de execuție din contract se vor identifica obligațiile privind bunurile sau serviciile promise.

În conformitate cu IFRS 15, o **obligație de prestație sau de execuție** se referă la un bun sau serviciu separat promis (adică, conform unei promisiuni într-un contract).

Un contract include bunuri sau servicii promise în mod explicit, dar și implicit. O promisiune implicită decurge din practicile comerciale standard. Identificarea bunului sau a serviciului promis presupune exercitarea judecății sau a raționamentului profesional. De exemplu, dacă un

element sau o activitate oferă un avantaj clientului, chiar și unul mai puțin semnificativ, acesta este un „bun sau serviciu promis” pentru a determina dacă există o obligație de prestație sau de execuție?

Pe baza concluziilor IFRS 15, „... toate bunurile sau serviciile promise unui client în baza unui contract dau naștere unei obligații de execuție, deoarece promisiunile au fost făcute în contextul acordului negociat între entitate și clientul său”.

De asemenea, în conformitate cu Bazele de concluzii ale IFRS 15, entitățile „nu sunt exceptate de la contabilizarea sau recunoașterea obligațiilor de servicii pe care entitatea le poate considera fără consecințe sau puse în aplicare numai sub aspectul formei. Entitatea trebuie doar să stabilească dacă aceste obligații de prestație sau de execuție sunt nesemnificative în ceea ce privește situațiile sale financiare”.

Atunci când sunt identificate toate bunurile sau serviciile ca fiind promise, în mod explicit sau implicit, în contract, va trebui evaluat dacă aceste bunuri sau servicii reprezintă obligații de execuție.

Pentru a evalua ce reprezintă o obligație de execuție (prestare) trebuie să se stabilească dacă:

- bunul sau serviciul este distinct [IFRS 15.22 (a)];
- bunul sau serviciul face parte dintr-o serie de bunuri sau servicii separate, care sunt în esență aceleași și sunt furnizate clientului în același ritm [IFRS 15.22 (b)].

Desigur, identificarea obligațiilor de executare presupune încă o dată exercitarea raționamentului.

4.1. Identificarea unui serviciu sau a unui bun distinct

În conformitate cu IFRS 15, pentru ca un bun sau un serviciu să fie considerat distinct sau separat, trebuie îndeplinite două condiții foarte precise:

- clientul trebuie să fie în măsură să poată beneficia (obține avantaje economice) privitor la bunul sau serviciul respectiv în mod izolat sau în combinație cu alte resurse disponibile (adică bunul sau serviciul pot exista separat) [IFRS 15.27 (a)];
- bunul sau serviciul să poată fi identificat separat de alte bunuri sau servicii din cadrul contractului (adică este prezentat distinct în cadrul contractului) [IFRS 15.27 (b)].

Factorii care indică faptul că un client este în măsură să profite sau să obțină avantaje economice legate de un bun sau serviciu ori în mod izolat ori în combinație cu alte resurse ușor disponibile, includ faptul că serviciul sau bunul său poate fi:

- utilizat, consumat sau vândut pentru o sumă mai mare decât valoarea sa reziduală;
- deținut într-un alt mod care produce beneficii economice.

O resursă ușor disponibilă este o resursă care este de obicei vândută separat. În cazul în care un bun sau serviciu este în mod general vândut separat, indică faptul că acel client poate beneficia de bunuri sau servicii luate separat sau în combinație cu alte resurse ușor disponibile.

În special, următorii factori indică faptul că promisiunea unei entități de a furniza un bun sau un serviciu unui client poate fi identificată separat de alte promisiuni cuprinse în contract și anume:

- entitatea nu desfășoară o lucrare semnificativă de integrare a bunului sau a serviciului cu celelalte bunuri sau servicii promise în contract pentru a-l face să reprezinte grupul de bunuri sau servicii care constituie obiectul contractului încheiat de client. Cu alte cuvinte, entitatea nu utilizează bunul sau serviciul ca input pentru a produce sau livra rezultatele prevăzute în contract [IFRS 15.29 (a)];
- bunul sau serviciul nu modifică în mod substanțial sau nu reușește adaptarea unui alt bun sau serviciu al clientului și care să fi fost promis în contract [IFRS 15.29 (b)];
- bunul sau serviciul nu depinde neapărat de alte bunuri sau servicii promise în contract și nu sunt strâns legate de acesta [IFRS 15.29 (c)].

EXEMPLE

a) Identificarea de bunuri distincte (separate)

Un producător de camioane vinde în același timp și camioane complete și piese de schimb pentru camioane. Când un client achiziționează un camion complet, camionul este compus din mai multe intrări sau inputuri (precum motor, anvelope, caroserie etc.);

Cu toate acestea, clientul nu recepționează aceste intrări în mod izolat (cum ar fi doar motorul, sau doar anvelopele). Intrările sunt folosite pentru a produce

ieșirile care sunt prevăzute în contract, în acest caz camionul.

Deși motorul poate fi vândut separat ca piesă de schimb și, prin urmare, se îndeplinește prima condiție referitoare la un bun separat, în cadrul unui contract de fabricare a unui camion complet, motorul nu este considerat un bun separat deoarece acesta reprezintă o intrare și faptul că entitatea furnizează un serviciu semnificativ care constă în asamblarea motorului cu celelalte bunuri și servicii prevăzute în contract, adică motorul nu există separat în cadrul contractului.

Prin urmare, pentru acest tip de contract, motorul nu este considerat un bun sau serviciu separat și nu constituie o obligație separată de prestație sau de execuție.

Această cerință are scopul de a simplifica aplicarea modelului în cinci etape, în situațiile în care o entitate furnizează în mod esențial același bun sau serviciu consecutiv într-o anumită perioadă de timp.

b) Serie de bunuri distincte sau separate

Un constructor încheie un contract cu un client pentru furnizarea unei singure serii de bunuri similare personalizate, într-o cantitate semnificativă, care vor fi livrate consecutiv și progresiv. În cadrul contractului, clientul dobândește un drept asupra producției în curs și câștigă controlul asupra acesteia, pe măsură ce procesul de producție avansează.

Producătorul a stabilit un cost mediu estimativ privind fabricarea produselor și a stabilit, de asemenea, că utilizarea unei metodologii de calculație a costurilor bazate pe intrări privitor la acest contract specific reprezintă o descriere bună a prestației sale referitor la transferul controlului proprietății.

Acest contract se referă la o serie de bunuri distincte sau separate care constituie de fapt o singură obligație de prestație sau de execuție, justificat de următoarele aspecte:

- bunurile sunt similare și sunt furnizate consecutiv (adică pentru o perioadă de n ani);
- contractul este executat treptat, iar clientul dobândește un drept la producția curentă și obține controlul asupra acesteia pe măsură ce avansează producția și, prin urmare, satisface condiția de recunoaștere sau contabilizare progresivă;
- entitatea utilizează aceeași metodă (adică metoda costurilor angajate) pentru a măsura gradul în care este îndeplinită obligația de prestație sau de execuție referitoare la furnizarea fiecărui produs.

Întrucât condiția pentru seria de bunuri sau servicii este îndeplinită, seria trebuie să fie contabilizată ca o obligație de prestație sau performanță unică. Acest tratament nu este opțional.

4.2. Serviciu sau bun separat prevăzut în contract

Care este impactul externalizării (subcontractării) referitor la identificarea obligațiilor de prestație sau de execuție a serviciului? De exemplu, să presupunem că un furnizor oferă un anumit număr de bunuri sau servicii într-un contract și acestea sunt oferite clientului împreună. Cu toate acestea, anumite bunuri sau servicii individuale necesare pentru livrarea întregului pot fi subcontractate de către furnizor.

Externalizarea nu trebuie să afecteze întrebarea dacă bunul sau serviciul este distinct. Totuși, considerând fiecare bun sau serviciu ca pe o promisiune, nu am putea reprezenta o imagine fidelă (nu s-ar reflecta cu acuratețe) a naturii promisiunii entității față de client, nici a prestației entității.

Servicii de subcontractare

Un constructor semnează un contract cu un client pentru construirea unei case. Sunt necesare diferite bunuri și servicii pe tot parcursul anului și al procesului de construcție.

Într-un proiect de construcție, bunurile și serviciile sunt de obicei integrate, astfel încât clientul să obțină un singur rezultat de producție, iar contractul în ansamblul său este considerat drept o obligație unică de prestație sau de execuție.

Ce se întâmplă dacă constructorul nu execută toate serviciile necesare pentru a produce rezultatele prevăzute în contract? De exemplu, el subcontractează lucrările electrice și sanitare unui contractant terț independent. Externalizarea sau subcontractarea unor servicii modifică evaluarea, astfel încât contractul să nu mai fie o obligație de execuție unică? Abilitatea de externalizare a serviciilor înseamnă, oare, că serviciile reprezintă obligații de prestație distincte?

În acest exemplu, chiar dacă serviciile legate de energie electrică și sanitare sunt furnizate de un subcontractant (și, prin urmare, acestea pot exista separat), producătorul realizează totuși o lucrare de integrare, deoarece natura promisiunii este livrarea rezultatelor prevăzute în contract (adică o casă).

Putem spune că externalizarea nu trebuie să afecteze întrebarea dacă bunul sau serviciul este distinct.

Întrucât cele două condiții referitoare la un bun sau serviciu distinct (adică care pot exista separat și care sunt distincte în cadrul contractului) nu sunt îndeplinite, întregul contract reprezintă o singură obligație de prestație sau de execuție.

Aceste acorduri de subcontractare ar trebui totuși luate în considerare în lumina relației principal-agent (adică subcontractantul acționează ca agent). Ar trebui luate în considerare și aspecte legate de entitățile care acționează în nume propriu sau ca agenți, care figurează în anexa B la IFRS 15.

La determinarea prețului tranzacției sunt urmărite aspecte legate de contravaloarea de plătit, care poate fi variabilă, adică înglobează orice sumă care poate varia în cadrul unui contract, inclusiv, de exemplu, bonusuri de performanță, penalizări, reduceri, concesiile cu privire la stimulente de preț și dreptul clientului de a returna un produs. Aceasta este considerată drept o componentă a prețului tranzacției și face parte din echivalentul pe care entitatea se așteaptă să îl obțină în schimbul furnizării bunurilor sau serviciilor promise; prin urmare, trebuie să fie estimată și inclusă în prețul tranzacției, în scopul recunoașterii veniturilor.

Când aceasta este variabilă, entitatea trebuie să o estimeze utilizând **metoda valorii estimate** (adică o sumă ponderată cu probabilitatea de apariție a acesteia) sau **metoda cuantumului cel mai probabil**, și anume metoda care reușește cu cea mai mare precizie să calculeze sumele de luat în considerare.

Notă:

În toate relațiile de subcontractare, entitatea continuă să acționeze în nume propriu. Faptele și circumstanțele relației și condițiile implicate trebuie întotdeauna evaluate.

Entitatea trebuie să includă în prețul tranzacției tot sau o parte din valoarea estimată a părții de recuperat variabile, dar numai în măsura în care este foarte probabil că anularea ulterioară a incertitudinii contravalorii de plătit variabile să nu conducă la o ajustare în sensul scăderii semnificative a valorii cumulate a veniturilor recunoscute.

EXEMPLU

La data de 1 ianuarie 20XX, o entitate încheie un contract cu un client pentru vânzarea unui produs cu o valoare totală de **100 U.M.** pe unitate, pe o perioadă de un an.

În cazul în care clientul *cumpără mai mult de 180 de unități/an*, valoarea totală va fi de 90 U.M. pe unitate (această reducere va fi aplicată retroactiv, astfel încât prețul unităților achiziționate va fi de 90 U.M. pe unitate). Inițial, entitatea nu crede că clientul va cumpăra mai mult de 150 de unități.

Cu toate acestea, în data de 15 mai 20XX, având în vedere ritmul de achiziție al clientului, entitatea declară că clientul va atinge obiectivul respectiv. Să presupunem că ritmul de cumpărare este după cum urmează: ianuarie – 30 unități, februarie – 20 unități, martie – 25 unități, iar în cursul lunii mai, până în 15 mai, încă 30 unități.

Deoarece suma totală de 100 U.M. per unitate include o componentă fixă (de ex. 90 U.M. pe unitate) și o componentă variabilă (de exemplu, 10 U.M. pe unitate) trebuie făcută o estimare a sumei variabile și să se determine dacă această estimare este supusă unei limitări.

Să examinăm următoarele aspecte:

• La momentul semnării contractului

Pe baza experienței trecute avute referitor la acest produs și cu acest client, entitatea nu crede că clientul va atinge ținta dorită pentru ca valoarea de recuperat să ajungă la 90 U.M. pe unitate. Entitatea consideră că există o probabilitate ridicată să nu apară o ajustare semnificativă a veniturilor, deoarece achizițiile preconizate nu vor depăși 180 de unități și se așteaptă, astfel, să aibă dreptul la o estimare de 100 de dolari pe unitate, și nu de 90 de dolari pe unitate. Entitatea recunoaște suma totală a contraprestației, sau a sumei de recuperat, care este de 100 U.M. pe unitate.

• Aspecte referitoare la remizele acordate

- la 31 martie 20XX

În cazul în care concluziile la momentul încheierii contractului sunt încă relevante, veniturile pentru perioada încheiată la 31 martie 20XX vor fi înregistrate la 100 U.M. pe unitate.

- la 15 mai 20XX

În prezent, entitatea estimează că, în urma achizițiilor crescute, clientul va depăși obiectivul de 180 de unități. Acum este foarte probabil că va exista o ajustare semnificativă în scădere.

În consecință, veniturile vor trebui ajustate retroactiv la 90 U.M. pe unitate. Această ajustare va fi recunoscută în perioada curentă, 20 mai (adică în al doilea trimestru).

În perioada ianuarie – martie, suma veniturilor de contabilizat va fi de **75.000 U.M.**, adică:

$$(30+20+25) \text{ unități} \times 100 \text{ U.M./unitate} = \mathbf{75.000 \text{ U.M.}}$$

iar în perioada aprilie – mai va fi de doar **1.950 U.M.**, adică:

$$(30 \text{ unități} \times 90 \text{ U.M./unitate}) - (100-90) \text{ U.M./unitate} \times (30+20+25) = 2.700 \text{ U.M.} - 750 \text{ U.M.} = \mathbf{1.950 \text{ U.M.}}$$

4.3. Impactul componentei semnificative de finanțare

IFRS 15 stabilește cerințele specifice pentru „componenta semnificativă de finanțare”.

Ajustarea contravalorii estimate a fi recuperată pentru a ține cont de componenta de finanțare semnificativă are ca obiectiv să recunoască venitul într-o sumă care reflectă „prețul de vânzare în numerar sau cu plata pe loc” al bunului sau al serviciului furnizat în tranzacție la momentul la care bunul sau serviciul este furnizat.

Contractele pentru care plata de către client, precum și prestația sau execuția de către entitate se efectuează la momente foarte diferite trebuie evaluate pentru a determina dacă contractul are o componentă semnificativă de finanțare. În conformitate cu IFRS 15, pentru a determina dacă contractul are o componentă semnificativă de finanțare trebuie evaluate faptele și circumstanțele relevante.

Pentru a face acest lucru, trebuie luați în considerare următorii doi factori:

- diferența – dacă există – între valoarea de încasat și prețul de vânzare în numerar al bunurilor sau serviciilor promise [IFRS 15.61 (a)];
- efectul combinat al următoarelor două elemente [IFRS 15.61 (b)]:
 - intervalul așteptat dintre momentul în care entitatea furnizează bunurile sau serviciile promise clientului și momentul în care acesta le plătește,

- existența unor rate ale dobânzilor semnificative pe piață.

EXEMPLU

Plată efectuată în avans și estimarea ratei de actualizare

Acest exemplu însoțește IFRS 15, dar nu face parte integrantă. Este destinat să ilustreze aspecte ale acestui standard și nu să ofere îndrumări interpretative.

O entitate încheie un contract cu un client pentru vânzarea unui activ. Controlul activului va fi transferat clientului în doi ani (livrarea va fi finalizată la un anumit moment).

Contractul prevede două posibile metode de plată:

- plata a 8.000 de unități monetare (UM) în doi ani în care clientul obține controlul activului,

sau

- 7.000 UM la momentul semnării contractului.

Clientul alege să plătească 7.000 UM la semnarea contractului. Entitatea conchide că contractul include o componentă de finanțare importantă din cauza perioadei care se scurge între momentul în care clientul plătește activul și momentul la care entitatea transferă bunul clientului, precum și ținând seama de ratele dobânzilor prevalente de pe piață.

Rata implicită a dobânzii la tranzacția respectivă este de 11%, adică rata dobânzii necesare pentru ca cele două metode de plată posibile să fie echivalente la nivel economic. Cu toate acestea, entitatea determină, în conformitate punctul 64 din IFRS 15, că rata dobânzii la care ar trebui să se utilizeze ajustarea valorii contraprestației promise este de 6%, ceea ce corespunde ratei datoriei marginale a entității.

Tratamentul contabil al componentei semnificative a finanțării:

- Recunoașterea unei obligații contractuale în ceea ce privește plata UM 7.000 primite în momentul atribuirii contractului:

5xx	=	4xx	7.000
Banca		Datorii pentru contract	

- În cei doi ani care urmează încheierii contractului și până la momentul în care activul este transferat, entitatea ajustează valoarea sumei promise de

recuperat (în conformitate cu punctul 65 din IFRS 15) și recunoaște obligațiile contractuale, prin recunoașterea dobânzii la 7.000 UM, de 6% timp de doi ani.

66x	=	4xx	900
Cheltuieli cu dobânzile		Datorii pentru contract	

- Recunoașterea veniturilor cu privire la transferul de active:

4xx	=	7xx	4.900
Datorii pentru contract		Venituri ordinare	

Ca o simplificare, entitatea nu este obligată să ajusteze prețul tranzacției într-un contract pentru a ține seama de efectele unei componente importante de finanțare, în cazul în care se așteaptă să primească plata nu mai târziu de douăsprezece luni după furnizarea bunului sau a serviciului.

UN ALT EXEMPLU

O firmă de consultanță în inginerie semnează un contract pe doi ani, pentru a oferi servicii de consultanță unui constructor privind lucrările de electricitate într-un nou complex comercial de mai multe miliarde.

Conform contractului, constructorul va efectua plăți către consultant la anumite date specificate în contract. Să presupunem că firma de inginerie a stabilit că acest contract reprezintă o singură obligație de execuție/prestație, care va fi îndeplinită progresiv. Sumele de plată eșalonate au fost programate pentru a coincide cu prestația.

O sumă reprezentând 10% din fiecare plată va fi reținută de către producător și aceste rețineri vor fi plătite în cazul în care activitatea de consultanță este completă și toate instalațiile electrice complexe vor fi puse în funcțiune.

Firma de inginerie conchide că, deși în fapt poate exista o întârziere între livrare și plată (adică reținere de garanție), această întârziere nu reprezintă o componentă semnificativă de finanțare, deoarece plățile coincid cu prestarea entității și reținerea de garanție are rolul doar de a proteja constructorul împotriva posibilității ca societatea de inginerie să nu își îndeplinească obligațiile care îi revin în temeiul contractului. Motivul pentru amânarea plății nu este, prin urmare, legat de finanțare, iar diferența dintre sume este proporțională în corelație cu motivul ce a determinat această diferență.

Cu toate acestea, în cazul în care contractul ar fi prevăzut ca și constructorul să efectueze o plată egală cu 50% din suma totală, la momentul atribuirii contractului, ar exista atunci o componentă importantă de finanțare. Întrucât serviciile vor fi furnizate pe întreaga durată a contractului de doi ani și nu în momentul semnării contractului, atunci plata nu va mai coincide cu prestația. Aceasta înseamnă că entitatea va trebui să stabilească dacă există o componentă semnificativă de finanțare.

4.4. Retururile sau vânzările cu drept de returnare

Retururile sunt o formă de compensare variabilă. IFRS 15 oferă orientări specifice pentru acest tip de variabilă. Entitățile din multe sectoare (de exemplu, comerțul cu amănuntul, produsele industriale, bunurile de consum etc.) oferă adesea clienților dreptul de returnare pentru cumpărarea anumitor bunuri, ceea ce poate duce la:

- o rambursare totală sau parțială a contrapartidei plătite;
- o notă de credit aplicabilă sumelor care sunt sau vor fi datorate entității;
- un alt produs oferit în schimb.

În conformitate cu IFRS 15, contabilizarea veniturilor se efectuează după cum urmează:

- Recunoașterea veniturilor** pentru o sumă egală cu cea la care entitatea se așteaptă să aibă drept. În efectuarea evaluării sale, entitatea trebuie să aplice orientările privind contrapartida variabilă, inclusiv limitarea estimărilor. În consecință, pentru bunurile pentru care ea se așteaptă să le returneze, entitatea nu recunoaște veniturile (deoarece este foarte probabil ca o ajustare semnificativă să se producă),
- Înscrie **o datorie** pentru suma pe care entitatea se așteaptă să o ramburseze (adică, pentru bunurile pe care se așteaptă să le restituie).
- Înscrie **un activ** cu o înregistrare corespunzătoare în costul vânzărilor cu titlu de drept de a recupera mărfurile atunci când este

%
4762
Drept de recuperare (20%)
607
Costul vânzărilor

plătită restituirea (adică, acest lucru se va face la costul stocului inițial, fără costuri estimate pentru recuperarea mărfurilor).

EXEMPLU PRIVIND CONTABILIZAREA RETURURILOR DE MĂRFURI

Un detailist are ca politică declarată că orice produs poate fi returnat în 30 de zile, sub rezerva unui plafon de 20%, (adică cu rezerva unui plafon maxim de returnare de 20% din totalul produselor cumpărate în decurs de 30 de zile).

Pe data de 1 ianuarie 20XX, detailistul a lansat un nou produs, la o valoare contabilă în stoc de 40 U.M. Retururile s-au efectuat pe parcursul a trei luni, astfel: ianuarie – 5% retururi, februarie – 20% retururi, martie – 10% retururi.

La 1 aprilie 20XX, detailistul încheie un nou contract și vinde 150 de unități din noul produs, cu 50 U.M./unitate.

Cu toate că produsul tocmai a fost lansat pe piață, există o mare diversitate de sume posibile de recuperat sau de încasat (exemplul este dovedit de procentajele de retururi din ultimele luni) și detailistul nu este în măsură să afirme că există sau nu o mare posibilitate de ajustare în scădere, destul de semnificativă pentru componenta variabilă.

În consecință, partea variabilă – adică 20% din prețul de tranzacție putând face obiectul unui retur – nu va putea fi contabilizată înainte de 1 mai 20XX, când perioada de 30 zile acordată ca termen va ajunge la final. Vom putea folosi ca sugestie conturile recomandate în conformitate cu OMFP nr. 3189/2017, precum:

- 474 „Sume amânate aferente obținerii și îndeplinirii unui contract”
- 713 „Venituri aferente costului obținerii și îndeplinirii unui contract”
- 4761 „Datorii de rambursare aferente vânzărilor cu drept de retur”
- 4762 „Creanțe aferente dreptului de a recupera produse de la clienți”.

Astfel, vom avea **la 1 aprilie:**

371	6.000 (150 buc. × 40 U.M.)
Stocuri	1.200
	4.800

și, pe măsură ce se efectuează vânzarea produsului:

5XX	=	%	7.500 (1.500 × 50)
Bănci		70X	6.000
		Venituri ordinare	
		4761	1.500 (20% × 7.500 =
		Datorie pentru	1.500)
		retururi	

iar la 1 mai 20XX:

4761	=	70X	1.500
Datorie de decontat		Venituri ordinare	
607		4762	1.200
Costul	=	Drept de	
vânzărilor		recuperare	

când se ajunge la finalul celor 30 de zile (presupunând că nu e cazul niciunui retur).

4.5. Programe de loialitate sau de fidelizare

Un program de loialitate care oferă clientului un drept semnificativ de naștere unei obligații de prestație la care urmează să fie alocată o parte din contravaloarea de recuperat totală prevăzută în contract.

O entitate are un program de loialitate pentru clienți, în baza căruia clientul obține un 1 punct de loialitate pentru fiecare 10 unități monetare (UM) cumpărate. Fiecare punct poate fi răscumpărat pentru o reducere de 1 punct privind orice achiziție viitoare a produselor entității. În timpul unui an fiscal, clienții cumpără produse în valoare de 100.000 și primesc 10.000 de puncte aplicabile achizițiilor viitoare.

Contravaloarea de recuperat este o sumă ce trebuie determinată, iar prețul de vânzare specific al produselor achiziționate este de 100.000. Entitatea estimează că vor fi folosite sau schimbate 8.000 de puncte. Având în vedere această probabilitate, se estimează că prețul de vânzare specific al unui punct va fi de 0,80 (adică în total 8.000), în conformitate cu punctul B42 din IFRS 15.

Punctele oferă clienților un drept semnificativ care nu ar fi acordat în absența unui contract.

Entitatea conchide astfel că promisiunea de acordare de puncte este o obligație de prestație sau de execuție. Ea repartizează sau alocă prețul tranzacției (100.000) între **Venituri** și **Puncte**, pe baza criteriului prețului de vânzare specific, după cum urmează:

Venituri = 92.592, adică $100.000 \text{ UM} \times 0,925$ (alocare Preț de vânzare specific, cf. proporției de $100.000 \div 108.000$)

Puncte = 7.408, adică $100.000 \text{ UM} \times 0,7408$ (alocare Preț de vânzare specific, cf. proporției de $8.000 \div 108.000$) sau $100.000 - 92.592$

La sfârșitul primului an, au fost schimbate 4.000 de puncte, iar entitatea continuă să aștepte schimbul total de 8.000 de puncte.

Contabilizăm *veniturile din activități obișnuite* pentru punctele de loialitate astfel:

$4.000 (4.500 \text{ puncte} \div 8.000 \text{ puncte}) = 2.250$

și

o datorie contractuală cu suma de **1.750** ($4.000 - 2.250$), cu titlu de puncte nefolosite sau neschimbate la sfârșitul perioadei din primul exercițiu.

La sfârșitul celui de-al doilea an a fost folosită suma de **7.500** de puncte.

Entitatea actualizează estimarea punctelor care vor fi schimbate și preconizează să facă acum un schimb total de 8.000 de puncte.

Ea recunoaște *veniturile din activități obișnuite* în ceea ce privește fidelitatea, de **1.500**, care se obțin ca diferență dintre :

3.750 [(puncte totale răscumpărate $7.500 \div$ puncte totale care ar fi trebuit schimbate 8.000) \times alocare inițială de 4.000 UM] și **2.250** (suma care a fost recunoscută în cursul primului exercițiu financiar).

Soldul datoriilor valoarea contractului este de **500 UM** (alocare inițială de $8.000 -$ activitățile obișnuite cumulative recunoscute în valoare de 7.500) sau $8.000 - 4.000 - 3.500$.

5. Paralelă – recunoașterea veniturilor IFRS 15 versus IAS 18

Precizările actuale din IAS 18 prevăd aplicarea criteriilor de recunoaștere a componentelor identificabile separat pentru o singură tranzacție (de exemplu, pentru cazul S.C. ALFA: telefon + abonament lunar). Cu toate acestea, IAS 18 nu oferă nicio indicație cu privire la modul de identificare a acestor componente și modul de alocare a prețului de vânzare.

O modalitate a fost de recunoaștere a veniturilor obținute din vânzarea abonamentelor lunare în întregime, pe măsură ce serviciul a fost furnizat și niciun venit pentru telefon – costul receptorului fiind tratat ca și costul achiziției clientului.

Unele companii au identificat aceste componente, dar au limitat apoi veniturile alocate vânzării telefonului la suma primită de la client (mai precis zero), o formă a unei metode reziduale.

Pentru simplificare, să presupunem că S.C. ALFA nu recunoaște venituri din vânzarea telefonului, deoarece îl oferă în mod gratuit. Costul receptorului este recunoscut în contul de profit sau pierdere și, în mod eficient, S.C. ALFA tratează acest lucru ca un cost de achiziție al unui nou client.

Veniturile din abonamentul lunar sunt recunoscute lunar. Înregistrarea contabilă este de a debita creanțele sau casa/banca și de a credita veniturile cu 100 U.M. costul receptorului fiind recunoscut drept cheltuială, iar acoperirea acestuia urmând să se realizeze pe parcurs, până la finalizarea contractului, prin includerea proporțional în veniturile facturate lunar în baza abonamentului.

Dacă însă dorim recunoașterea veniturilor în conformitate cu IFRS 15, putem urmări cazul de mai jos:

S.C. ALFA trebuie să identifice inițial contractul (pasul 1), în acest caz fiind vorba de un abonament de 12 luni încheiat cu clientul „Ana”, cu plată lunară de 100 U.M., oferind gratuit telefonul, care individual poate fi vândut cu 500 U.M. bucata.

S.C. ALFA trebuie să identifice toate obligațiile de prestare din contractul cu Ana (pasul 2) din modelul cu cei cinci pași:

Pasul 1. Obligația de a livra un receptor

Pasul 2. Obligația de a furniza servicii de rețea timp de 12 luni (1 an)

Prețul tranzacției (**pasul 3**) este de 1.800 U.M., reprezentând contravaloarea abonamentului lunar de 150 U.M. pentru 12 luni.

S.C. ALFA trebuie să aloce prețul tranzacției de 1.200 U.M. pentru obligațiile individuale din cadrul contractului, pe baza prețurilor lor relative de vânzare (sau a estimărilor lor) – acesta fiind **pasul 4.**

Obligația/prestația	Prețul de vânzare individual	% din total	Venitul (prețul de vânzare relativ = 1.200*%)
Receptor	500	21,7%	395.60
Servicii de rețea	1.800 (sau 150×12)	78,3%	1.404,40
Total	2.300	100%	1.800.00

Pasul 5 îl reprezintă recunoașterea veniturilor, atunci când S.C. ALFA și-a îndeplinit obligațiile sau prestațiile de execuție.

Prin urmare:

- Când S.C. ALFA îi dă un **receptor** Anei, trebuie să recunoască venitul de **395,60 U.M.**;

- Când S.C. ALFA furnizează **servicii de rețea** pentru Ana, trebuie să recunoască un venit total de **1.404,40 U.M.** pe parcursul celor 12 luni. Practic este realizarea înregistrării o dată pe lună, atunci când are loc facturarea.

Descriere	Sumă	Debit	Credit	Când are loc înregistrarea
Receptor Telefon	395,60	461 Venituri de decontat	707X Venituri din vânzarea de bunuri	Când receptorul este predat Anei
Servicii de rețea	117 (= facturare lunară)	411 Creanțe față de Ana	%	Când sunt furnizate servicii de rețea – lunar, conform contractului cu Ana
	84 Sau (1.404,40/12)		704X Venituri din serviciile de rețea	
	33 (sau 395,60/12)		461 Venituri de decontat	

Cel mai mare impact al noului standard IFRS 15 îl reprezintă faptul că companiile vor raporta profiturile într-un mod diferit, iar modelele de raportare a profitului se vor schimba. În exemplul nostru de telecomunicații, S.C. ALFA a raportat pierderi la începutul contractului și apoi profituri constante conform IAS 18, deoarece a recunoscut veniturile în conformitate cu facturarea către clienți.

În conformitate cu IFRS 15, profiturile raportate de S.C. ALFA sunt aceleași pe total, însă modelul recunoașterii acestora în timp este diferit.

De ce este important să se țină seama de această distincție? Este important datorită faptului că unele contracte depășesc o perioadă contabilă (un exercițiu financiar). Aceste contracte fiind pe termen lung, veniturile raportate în perioadele contabile incorecte, ar putea determina impozitarea incorectă, o raportare diferită la bursă și alte consecințe de reprezentare.

Dacă analizăm situația financiară a S.C. ALFA și presupunem că acest contract a început la 1 iulie 20XX, iar sfârșitul exercițiului financiar al S.C. ALFA este 31 decembrie 20XX, vom observa sume diferite privind totalul veniturilor de recunoscut în cadrul exercițiu financiar 20XX.

Obligația de execuție/ Venituri recunoscute	În conformitate cu IAS 18	În conformitate cu IFRS 15
Receptor	0.00	395.60
Servicii de rețea	900 (150×6)	702 (117×6)
Total	900.00	1.097,60

EXEMPLU

Firme de producție de bunuri și modificări ale contractului

S.C. Beta PC, producător de calculatoare, încheie un contract cu S.C. Gamma pentru a livra 400 de calculatoare pentru un preț total de 800.000 U.M. (2.000 U.M. per calculator).

Din cauza pregătirilor necesare, S.C. Gamma este de acord să livreze calculatoare în patru etape de livrare separat în următoarele patru luni (câte 100 calculatoare în fiecare etapă). S.C. Gamma preia calculatoarele la livrare.

După efectuarea primei etape de livrare, S.C. Gamma și S.C. Beta PC **modifică contractul**.

S.C. Beta PC va furniza 200 de calculatoare suplimentar (600 în total).

Cum ar trebui să recunoască S.C. Beta PC veniturile aferente acestui contract pentru anul încheiat la 31 decembrie 20X1, dacă:

- **Varianta A:** Prețul pentru celelalte 200 de calculatoare a fost stabilit la 380.000 U.M., adică de 1.900 U.M. pe calculator. S.C. Beta PC a oferit o reducere de cantitate (un risturn) de 3% pentru livrarea suplimentară, care reflectă reducerile normale de volum furnizate în contracte similare cu alți clienți.

- **Varianta B:** Prețul pentru 200 de calculatoare suplimentare a fost stabilit la 300.000 U.M., fiind de 1.500 U.M. pentru fiecare calculator. S.C. Beta PC a oferit o reducere mare pentru livrarea suplimentară, deoarece speră într-o cooperare viitoare cu S.C. Gamma (însă nu a fost discutat nimic în acest sens până la acest moment).

Până la data de 31 decembrie 20X1, S.C. Beta PC a livrat 500 de calculatoare (400 după cum a fost convenit inițial și 100 în baza amendamentului la contract).

5.1. Veniturile în conformitate cu normele anterioare (IAS 18)

Prin definirea veniturilor în conformitate cu IAS 18, venitul privitor la livrare este pur și simplu contabilizat la momentul livrării, pentru valoarea justă a contraprestației de primit pentru computere – care este oricare sumă din scenariile de mai sus.

IAS 18 nu impune să se examineze dacă această livrare suplimentară reflectă sau nu prețurile de vânzare de sine stătătoare.

Bineînțeles, facem din nou abstracție de „substanța comercială”, „prețurile de transfer”, „prețurile de dumping” – acesta fiind doar un exemplu.

Venitul pentru anul încheiat la 31 decembrie 20X1:

- Pentru **Varianta A**: 800.000 U.M. (pentru primele 400 calculatoare la 2.000 U.M./bucată) + 190.000 U.M. (alte 100 de calculatoare livrate la 1.900 U.M./bucată) = **990.000 U.M.** (pentru toate cele 500 de computere livrate).
- Pentru **Varianta B**: 800.000 U.M. (pentru primele 400 de calculatoare la 2.000 U.M./bucată) + 150.000 U.M. (100 calculatoare suplimentare la 1.500 U.M./bucată) = **950.000 U.M.** (pentru toate cele 500 de computere livrate).

5.2. Veniturile conform IFRS 15

În această abordare, contractul suplimentar reprezintă modificarea tipică a contractelor, și anume modificarea numărului de computere și modificarea totală a prețului tranzacției.

Standardul IFRS 15 specifică în mod precis modul de contabilizare a modificărilor contractului, în funcție de condițiile de modificare.

Există două tipuri de bază de modificare a contractului:

I. Modificarea contractului este considerată ca un contract separat

Modificările care survin pot fi considerate ca un contract separat când sunt îndeplinite două criterii:

- Produsele și serviciile suplimentare în cadrul modificării trebuie să fie distincte de produsele sau serviciile din contractul inițial.

În ambele scenarii acest lucru este îndeplinit, deoarece computerele suplimentare sunt destul de diferite de computerele originale.

- Valoarea anticipată a prețului pentru bunurile / serviciile suplimentare trebuie să reflecte prețul individual (independent) de vânzare al acestor bunuri sau servicii.

II. Modificarea contractului nu este un contract separat

Dacă criteriile de mai sus nu sunt îndeplinite (sau unul dintre acestea nu este îndeplinit), atunci modificarea contractului nu este considerată ca un contract separat, iar contabilizarea depinde de o analiză ulterioară.

Pentru cazul nostru, am ajuns la concluzia că *mărfurile suplimentare sunt distincte*, principala întrebare este

dacă prelungirea suplimentară reflectă prețurile lor de vânzare independente.

Varianta 1: reducere de 3% acordată pentru livrarea suplimentară.

Prețul calculatoarelor suplimentare reflectă într-adevăr prețurile lor de vânzare, deoarece S.C. Beta PC oferă în mod normal o reducere pentru depășirea unui barem de cantitate oricărui cumpărător, într-un procent de 3%.

Prin urmare, *această modificare a contractului este contabilizată ca un contract separat*, iar venitul pentru anul 20X1 (pentru cele 500 de calculatoare livrate) este: 800.000 U.M. din contractul inițial pentru 400 de calculatoare, la 2.000 U.M./bucată;

190.000 U.M. din modificarea contractului pentru celelalte 100 de calculatoare livrate suplimentar.

Veniturile totale din anul 20X1 sunt, prin urmare, **990.000 U.M.** – exact ca după IAS 18.

Varianta 2: Reducerea de semnificativă convenită asupra livrării suplimentare

Aici este clar că prețul calculatoarelor suplimentare *nu reflectă prețurile lor de vânzare independente*, deoarece reducerea semnificativă este excepțională și este legată de contractul general cu S.C. Gamma.

Aceasta înseamnă că *al doilea criteriu nu este îndeplinit*.

În consecință, modificarea contractului NU este un contract separat, ci este asociat cu contractul inițial.

În acest caz, deoarece mărfurile suplimentare sunt distincte, **trebuie să ținem cont ca pe măsură ce încheiem contractul inițial, să îl începem pe cel nou.**

Trebuie să recunoaștem pur și simplu veniturile provenite din livrarea efectuată înainte de modificarea contractului conform contractului inițial.

Pentru produsele rămase din contractul inițial și pentru bunurile suplimentare, recunoaștem venitul total în valoare de:

- acea parte a contravalorii din contractul inițial, care încă nu a fost recunoscută ca venituri (cu alte cuvinte, prețul bunurilor care urmează să fie livrate); la care se adaugă
- plata convenită în modificarea contractului.

Trebuie să alocăm această sumă obligațiilor individuale sau calculatoarelor individuale din acest caz.

În Varianta B, modificarea contractului a fost făcută *după prima livrare*, astfel încât S.C. Beta PC trebuie să recunoască venitul pentru primele 100 de calculatoare, în conformitate cu contractul inițial:

- 200.000 U.M. pentru primele **100 de calculatoare** × 2.000 U.M. pentru fiecare calculator.

Prețul total al tranzacției care urmează să fie alocat după modificarea contractului este:

- 600.000 U.M., fiind parte din contravaloarea inițială legată de **300 de calculatoare nedistribuite** (400 pe contract, mai puțin primele 100 livrate, la 2.000 U.M. pe unitate) aferente contractului înainte de modificare;
- 300.000 U.M., fiind totalul pentru încă **200 de calculatoare** la 1.500 U.M./bucată;
- **Total: 900.000 U.M.**

În conformitate cu IFRS 15, trebuie să alocăm acești 900.000 U.M. pentru 500 de calculatoare în total (300 nu au fost livrate înainte de modificarea contractului + 200 de calculatoare suplimentare), ceea ce înseamnă că S.C. Beta PC alocă 1.800 U.M. unui computer (900.000/500).

Care este venitul total recunoscut în 20X1 în care au fost livrate cele 500 de calculatoare? Să calculăm:

- Veniturile pentru cele 100 de calculatoare livrate înainte de modificarea contractului: **200.000 U.M.**, adică (100 calculatoare × 2.000 U.M./calculator)
- Veniturile pentru cele 400 de calculatoare livrate după modificarea contractului: **720.000 U.M.** (400 calculatoare × 1.800 U.M. / computer);
- **Total: 920.000 U.M.**

Aici se poate vedea clar că în acest al doilea scenariu (pentru livrarea suplimentară cu reducerea semnificativă):

• **În conformitate cu IAS 18**, venitul recunoscut pentru anul 20X1 este de **950.000 U.M.**

Această sumă include 800.000 U.M. (pentru primele **400 de calculatoare** la 2.000 U.M./bucată) + 150.000 U.M. (**100 calculatoare suplimentare** la 1.500 U.M./bucată).

Observăm că aici nu se ține cont de momentul la care a intervenit modificarea de contract.

Venitul care va fi recunoscut în următoarea perioadă rămâne de 100 de calculatoare cu 1.500 /calculator, adică 150.000 U.M.; care conduce la un total de **1.100.000 U.M.** pentru întregul contract.

• **În conformitate cu IFRS 15**, venitul pentru anul 20X1 este de **920.000 U.M.**

Această sumă include **100 de calculatoare livrate înainte de modificarea** contractului: pentru 100 calculatoare × 2.000 U.M./calculator, deci 200.000 U.M. și **400 de calculatoare livrate după modificarea contractului: 720.000 U.M.** (400 calculatoare × 1.800 U.M. / computer).

Venitul care va fi recunoscut în următoarea perioadă rămâne 100 de calculatoare la 1.800 U.M. = 180.000 U.M. ; care conduce la un total de **1.100.000 U.M.** pentru întregul contract.

În această situație se ține cont de momentul la care a intervenit modificarea de contract.

Observăm că totalurile sunt aceleași! Desigur, însă momentul de recunoaștere a veniturilor este diferit. Și exact acest moment poate afecta impozitele, dividendele, rapoartele financiare și totul.

Concluzii

În ultimul deceniu s-a remarcat trendul pozitiv în perfecționarea reglementărilor contabile, acestea fiind dezvoltate din punct de vedere calitativ în conformitate cu aspectele economice și juridice ale entităților în contextul modernizării.

Lucrarea urmărește acest aspect, având un aport comprehensiv în ceea ce privește elementele de noutate ale abordărilor actuale ale entităților privind recunoașterea veniturilor.

IFRS 15 „Venituri din contractele cu clienții” conține un nou model de recunoaștere a veniturilor și sugerează o creștere semnificativă a cerințelor privind publicarea informațiilor, cu influențe inclusiv asupra sistemelor informatice și ale proceselor interne de colectare și raportare a datelor.

Abordarea IFRS 15 elimină diferitele modele de recunoaștere a veniturilor, determinate în funcție de natura tranzacției (contracte de construcții, livrarea de mărfuri, prestarea de servicii etc.), care aveau principii

diferite și, uneori, erau dificil de înțeles și de aplicat pentru tranzacții mai complexe.

Aplicarea modelului unic pentru toate industriile îmbunătățește considerabil conținutul și calitatea informațiilor furnizate de entități, precum și nivelul de comparabilitate a practicilor de recunoaștere a veniturilor în diferite domenii.

Deși definiția venitului nu a suferit modificări și și-a păstrat sensul și conținutul anterior, IFRS 15 introduce concepte noi, precum contractele cu clienții, prețul tranzacției, obligații exercitabile, recunoașterea venitului pentru angajamentele cu multiple elemente, identificarea obligațiilor de executare prezente într-un contract, alocarea prețului tranzacției asupra obligațiilor contractului etc.

Contractele au devenit un element fundamental în inițierea procesului de recunoaștere a veniturilor, IFRS 15 aplicându-se doar acelor contracte în care co-contractantul este un client.

Momentul recunoașterii venitului are în vedere noțiunea de transfer către clienți a controlului asupra activului și nu transmiterea către clienți a riscurilor și beneficiilor aferente bunului, așa cum lua în considerare IAS 18.

IFRS 15 ține seama de principiile unei entități pentru raportarea de informații utile utilizatorilor situațiilor financiare cu privire la natura, valoarea, plasarea în timp

și incertitudinea veniturilor și fluxurilor de trezorerie generate de un contract cu un client.

Noul standard face apel la exercitarea raționamentului profesional prin introducerea termenului „activ aferent contractului”, care reprezintă dreptul entității la o contraprestație în schimbul bunurilor sau serviciilor transferate de entitate unui client, atunci când dreptul respectiv este condiționat de altceva decât de trecerea timpului. Dacă dreptul respectiv este condiționat doar de trecerea timpului, atunci se înregistrează creanțe.

În acest caz este importantă înțelegerea diferențelor dintre activele aferente contractului și creanțe, ținând seama de riscurile asociate cu drepturile vânzătorului asupra contraprestației contractului. Atât activul aferent contractului, cât și creanțele sunt supuse riscului de insolabilitate a cumpărătorului. Dar, în plus, un activ aferent contractului este supus și altor riscuri precum riscul de neexecutare de către vânzător a obligațiilor sale (risc de performanță).

IFRS 15 are un aport semnificativ în armonizarea și compatibilizarea diverselor practici aferente recunoașterii și raportării veniturilor, apelând la un model comun de recunoaștere a veniturilor, aplicabil contractelor cu clienții, indiferent de industria în care activează entitățile, creându-se premisele pentru asigurarea comparabilității.

BIBLIOGRAFIE

1. Buhăescu, O. (2019), Creșterea utilizării IFRS în România, disponibil online la <https://www2.deloitte.com/ro/ro/pages/tax/articles/chimbarile-propuse-in-impozitarea-veniturilor-care-ar-fi-impactul-pentru-salarii-si-activitati-independente.html>
2. Efremidis, D. (2015), Darstellung des neuen Standards IFRS 15 „Umsatzerlöse aus Verträgen mit Kunden” und dessen Auswirkungen auf die Automobilzulieferindustrie, accesat la: <https://www.grin.com/document/308056>
3. Gîrbină, M. (2014), Noi prevederi internaționale privind recunoașterea veniturilor (IFRS 15 Venituri din contractele cu clienții) (I și II), *Curierul Național*, edițiile din 19 iulie și 31 iulie.
4. Grigoroș, L. (2017), Venituri din contractele cu clienții: aspecte-cheie din perspectiva IFRS 15, *Journal „ECONOMICA”*, nr. 4(102), pp. 61-71.
5. Hagemann, T. (2015), IFRS 15–Erfassung von Umsatzerlösen aus Kundenverträgen. *IFRS*, 15, pp. 25-41.
6. Mihalache, S (2016), Conservatorism și optimism în contabilitate: prudență versus valoare justă – partea a II-a, *CECCAR Business Magazine*, *Expertiza și auditul afacerilor*, nr. 2, 5-11 aprilie 2016.
7. Nobes, Christopher W. (2006), Revenue Recognition and EU Endorsement of IFRS, *Accounting in Europe*, 3:1, pp. 81-89.
8. Ramolla, M. (2016), Die neuen Vorschriften zur Umsatzrealisierung nach IFRS 15 – Eine kritische Analyse der gesetzten Ziele und notwendigen Umsetzungsmaßnahmen. In: *Malms I. (eds) Erfolgreiche Abschlussarbeiten – Internationale Rechnungslegung*. Springer Gabler, Wiesbaden, pp. 205-247, disponibil online la:

- https://link.springer.com/chapter/10.1007/978-3-658-13005-3_6
9. Wüstemann, J & Kierzek, S (2005), Revenue Recognition under IFRS Revisited: Conceptual Models, Current Proposals and Practical Consequences, *Accounting in Europe*, 2:1, pp. 69-106.
 10. Zdebel, R., & Isaac, M. (2017), Umsatzerlöse aus Veträgen mit Kunden nach IFRS 15. Herausforderungen aus der Umstellung für die Automobilindustrie. Accesat la: <https://www.grin.com/document/380304>
 11. IFRS IN PRACTICE 2018 IFRS 15, Revenue from Contracts with Customers, disponibil online la https://www.bdo.ch/getmedia/265aaa8c-3a92-4692-bb4f-3010d0f469c6/IFRS-in-practice-2018_IFRS15.pdf.aspx.
 12. IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, YOUR QUESTIONS ANSWERED, disponibil online la https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ca/Documents/audit/ca-en-your-questionsanswered_IFRS%2015_eFINAL%20FINAL-s.pdf.
 13. OMFP nr. 881/2012 privind aplicarea de către societățile comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară, publicat în M.O. nr. 424/ 26 iunie 2012.
 14. OMFP nr. 1286/2012 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, aplicabile societăților comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, publicat în M.O. nr. 687/ 4 octombrie 2012.
 15. OMFP nr. 2844/2016 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, publicat în M.O. nr. 1020/ 19 decembrie 2016.
 16. OMFP nr. 3189/2017 privind modificarea și completarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, aprobate prin OMFP nr. 2844/2016, publicat în M.O. nr. 1001/ 18 decembrie 2017.