



Co-funded by the
Erasmus+ Programme
of the European Union



PASSFR.EU

A Digital Learning Platform for Generation Z:
Passport to IFRS®

A Digital Learning Platform for Generation Z: Passport to IFRS®

Standardul IFRS® 15 Venituri din contractele cu clienții



Funded by the Erasmus+ Program of the European Union. However, European Commission and Turkish National Agency cannot be held responsible for any use which may be made of the information contained therein.

© Copyright 2021, Istanbul University

Standardul IFRS 15 Venituri din contractele cu clienții

Domeniul de aplicare și definiții cheie

Recunoașterea veniturilor în contabilitate este o problemă semnificativă și complexă. Odată cu dezvoltarea unor noi forme de afaceri, conținutul contractelor semnate cu clienții s-a modificat datorită noilor instrumente de marketing, noilor sisteme de stabilire a prețurilor, noilor metode de livrare a bunurilor și condițiilor de prestare a serviciilor, precum și altor factori. Prin urmare, standardele IFRS® existente anterior nu mai puteau acoperi inovațiile emergente din domeniul afacerilor, iar în 2014 a fost emis Standardul IFRS® 15 Venituri din contractele cu clienții, care a fost actualizat în mod constant de la emiterea sa pentru a reflecta schimbările și evoluțiile relevante din lumea afacerilor.

Rezultatul contabil este necesar pentru întocmirea situațiilor financiare, pentru a reflecta în mod fidel situația entității. IFRS 15 stabilește principiile și normele de contabilizare a veniturilor care rezultă din contractele încheiate cu clienții și modul în care trebuie prezentate informațiile în situațiile financiare, ținând seama de mărimea, natura, calendarul și alte aspecte ale fluxurilor de numerar și ale veniturilor.

Prin urmare, IFRS 15 definește modul în care o entitate trebuie să recunoască veniturile aferente furnizării serviciilor sau bunurilor promise clienților săi. De asemenea, acesta ia în considerare suma pe care entitatea, după ce a evaluat termenii contractului cu clientul și toate faptele și circumstanțele relevante, se așteaptă să o primească în schimb pentru acele bunuri sau servicii.

IFRS 15 este destinat contabilizării fiecărui contract în parte, dar, în practică, contabilizarea poate fi efectuată pentru contracte cu caracteristici similare sau pentru un portofoliu de contracte, în funcție de mărimea și compoziția portofoliului.

IFRS 15 se referă, de asemenea, la înregistrarea costurilor suportate pentru încheierea sau executarea unui contract, cu condiția ca aceste costuri să fie legate de contractul semnat cu un client (sau de o parte a acestuia).

Definiții cheie (IFRS 15. Anexa A):

Contract - un acord care stabilește drepturi și obligații executorii între mai multe (două sau mai multe) părți.

Client - o parte care dorește să obțină bunuri sau servicii care rezultă din activitățile obișnuite ale unei entități și care încheie un contract cu o astfel de entitate.

Venituri - venituri din activitățile obișnuite ale entității.

Aspecte fundamentale: Recunoaștere

Elementele și conținutul unui contract cu clienții sunt importante pentru recunoașterea veniturilor și înregistrarea lor în contabilitate. Prin urmare, IFRS 15 stabilește cinci etape pentru analiza contractelor cu clienții: 1) identificarea contractului; 2) combinarea contractelor conexe; 3) identificarea modificărilor

contractuale; 4) identificarea obligațiilor de execuție/prestație; 5) îndeplinirea obligațiilor de executare. Figura 1 rezumă etapele analizei.

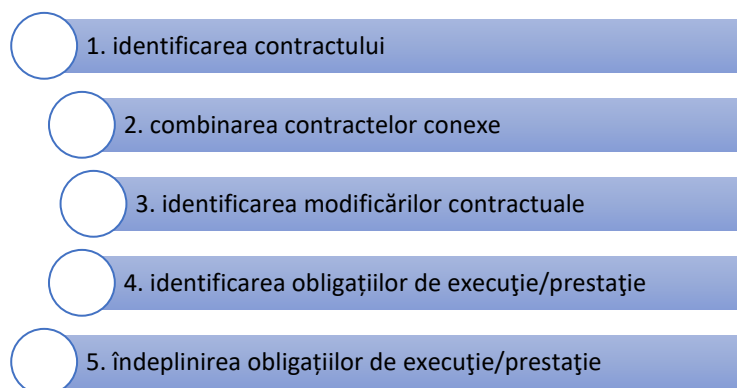


Figura 1. Etapele de recunoaștere a veniturilor din contractele cu clienții

În prima etapă se evaluează aprobarea contractului de către părțile din contract, dreptul părții contractante în ceea ce privește bunurile sau serviciile, condițiile de plată, substanța comercială a contractului, valoarea contraprestației.

În a doua etapă se evaluează combinarea contractelor relevante, în cazul în care există mai multe (două sau mai multe) contracte legate de același client și stabilite pentru aceeași perioadă. În cazul în care mai multe contracte îndeplinesc aceste criterii, atunci contractele combinate se înregistrează ca un singur contract, dacă: 1) obiectul negocierilor este un pachet de contracte cu un singur scop comercial; 2) suma care trebuie plătită depinde de prețul din alt contract sau de obligații de execuție din alt contract; 3) serviciile sau bunurile promise clientului prin contracte reprezintă o singură obligație de execuție.

Cea de-a treia etapă se referă la modificările contractuale care acoperă modificările de prețuri, sau drepturile unei părți și obligațiile care au fost stabilite în scris sau printr-un acord verbal. Modificarea contractului poate fi tratată ca un contract separat, cu condiția ca un contract separat să mărească suplimentul de bunuri sau servicii și să crească și prețul acestor servicii sau bunuri promise.

Cea de-a patra etapă este legată de impunerea obligațiilor de execuție/prestație – se identifică promisiunile existente în contracte și servicii sau bunuri distincte. Aici trebuie, de asemenea, estimat prețul care a fost stabilit în contract sau în modificarea acestuia și atribuirea sa obligațiilor corespunzătoare.

În etapa a cincea, entitatea recunoaște venitul dacă își îndeplinește obligația de execuție/prestație prin transferul serviciilor sau bunurilor promise clientului, prin transferul către acesta a controlului deplin asupra activului.

Tabelul 1. Exemple de recunoaștere a veniturilor

Etapele	Exemple
Etapa 1. Identificarea contractului	A fost semnat un contract cu entitatea B pentru furnizarea de bunuri pe termen lung.
Etapa 2. Combinarea contractelor conexe	În plus, a fost semnat un contract de transport pentru transportul de bunuri către entitatea B.
Etapa 3. Identificarea modificărilor contractuale	După o perioadă de timp, contractul principal de furnizare a fost completat cu precizarea cantității minime pe comandă de 500 de unități.
Etapa 4. Identificarea obligațiilor de execuție/prestație	Pe 15 februarie, un transport de bunuri a fost livrat clientului pentru 10.000 u.m., cheltuieli de transport 3.000 u.m.. În conformitate cu termenii contractului, riscul asociat mărfurilor este transferat la livrarea mărfurilor la depozitul B al entității. Mărfurile au ajuns la depozit pe 10 martie.
Etapa 5. Îndeplinirea obligațiilor de execuție/prestație	Veniturile vor fi recunoscute în luna martie pentru 13.000 u.m..

După cea de-a cincea etapă, veniturile pot fi recunoscute și înregistrate în contabilitate (a se vedea tabelul 1). Cu toate acestea, pentru a cunoaște valoarea veniturilor care trebuie înregistrată și prezentată în situațiile financiare, este necesar să se evalueze prețurile aplicabile și să se determine valoarea tranzacției.

În conformitate cu IFRS 15 (par. 32), pentru fiecare obligație de execuție, o entitate determină dacă îndeplinește obligația în timp sau la un moment specific. De asemenea, obligația de execuție este îndeplinită la un moment specific în cazul în care o entitate nu o îndeplinește în timp.

Aspecte fundamentale: Evaluare

IFRS 15 stabilește regulile privind modul în care trebuie determinată valoarea veniturilor care pot fi înregistrate în contabilitate (a se vedea figura 2). Veniturile aferente contractelor cu clienții pot fi înregistrate atunci când obligația de execuție/prestație este îndeplinită în conformitate cu prețul tranzacției. Evaluarea veniturilor se realizează în trei pași: *pasul 1*: se determină prețul tranzacției; *pasul 2*: prețul tranzacției este alocat obligațiilor de executat; *pasul 3*: se estimează modificările prețului tranzacției.

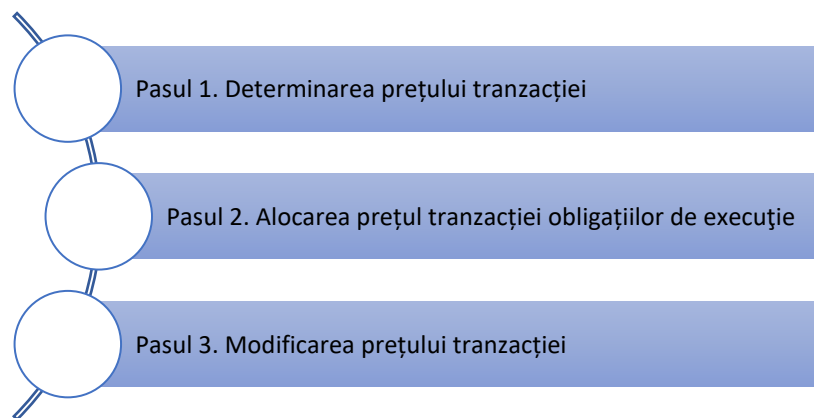


Figura 2. Etapele evaluării prețului tranzacției

Compoziția prețului tranzacției poate varia; prin urmare, pentru recunoașterea corectă a veniturilor, este necesar să se evalueze termenii prețului discutați în contractul semnat cu clienții. Diferitele metode de

stabilire a prețurilor în afaceri au ca rezultat diferite tipuri de prețuri stabilite în contracte (a se vedea figura 3).

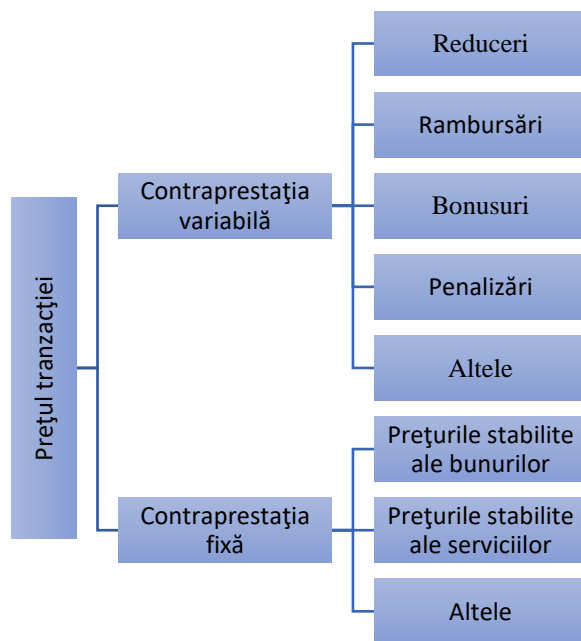


Figura 3. Tipuri de prețuri

Prețul tranzacției poate include contraprestația variabilă (exemple: reduceri, rambursări, returnări, credite, concesiile de preț, bonusuri de performanță, stimulente, penalități sau alte elemente similare). Alte aspecte legate de contraprestația variabilă sunt: pragurile contraprestației variabile; posibila componentă de finanțare semnificativă; contraprestația fără numerar; sumele de plătit unui client.

Contractul poate specifica un preț variabil care include valoarea contraprestației pe care entitatea o va primi în schimbul livrării către client a bunurilor sau serviciilor promise. În plus, prețul variabil care a fost luat în considerare poate apărea, dacă dreptul clientului la această contraprestație depinde de anumite aspecte viitoare, care pot apărea sau nu. Variabilitatea prețului poate fi clar definită în contract, dar, pe lângă termenii contractului, variabilitatea prețului poate depinde de practicile normale ale entității, de politicile publicate și de declarații specifice, de ofertele probabile care diminuează valoarea contractului, cum ar fi reduceri, credite sau rambursări; alte fapte și circumstanțe care indică faptul că entitatea dorește să ofere o reducere clientului. Tabelul 2 indică un asemenea exemplu de contraprestații variabile.

Tabelul 2. Exemple de contraprestații variabile

Prețul variabil depinde de:	Exemple
Bunuri sau servicii promise	O entitate care tipărește broșuri publicitare a stabilit următoarele prețuri în contractul pe termen lung cu clientul: <ul style="list-style-type: none">• în cazul în care se comandă până la 10.000 de broșuri pe lună, prețul unitar este de 3,0 u.m.;• în cazul în care se comandă 10.000-15.000 de broșuri pe lună, prețul unitar este de 2,5 u.m.;• în cazul în care se comandă 15.000 de broșuri pe lună, prețul unitar este de 2,0 u.m..
Alte considerații	Fabrica de hârtie stabilește următoarele prețuri într-un contract cu clienții: în cazul în care un client comandă produse din hârtie pentru mai mult de 10.000 u.m. pe lună, respectivul client primește o reducere de 10%.
Politica entității	În contractele cu clienții, entitatea are stabilite penalități de 0,05% pentru întârzieri la plată. Cu toate acestea, politica internă a entității stabilește o perioadă de grație de 3 zile, în cadrul căreia nu se percepe nicio penalitate clientului.

O entitate ar trebui să estimeze valoarea contraprestației variabile folosind metoda valorii așteptate sau metoda valorii celei mai probabile. Conform metodei valorii așteptate, valoarea estimată este suma valorilor ponderate cu probabilitatea de apariție, în intervalul de valori posibile. Valoarea așteptată poate fi o estimare adecvată a valorii unei contraprestații variabile, dacă entitatea are mai multe contracte cu caracteristici similare. Conform metodei valorii celei mai probabile, valoarea cea mai probabilă este cea mai probabilă valoare din intervalul de valori posibile ale contravalorii. Valoarea cea mai probabilă poate fi o estimare adecvată a valorii contraprestației variabile, în cazul în care contractul are doar două rezultate posibile. Entitatea trebuie să aplice metoda aleasă în mod consecvent pe tot parcursul contractului și să ia în considerare toate informațiile (trecute, prezente și din viitorul previzibil).

Contractul cu clientul poate stabili o rambursare a contravalorii; în cazul în care se stabilește o astfel de rambursare, aceasta este recunoscută ca o datorie de rambursat. O datorie de rambursat reprezintă contraprestația care se preconizează a fi rambursată (parțial sau integral) clientului și este evaluată la valoarea contraprestației primite sau de primit la care entitatea se așteaptă să nu aibă dreptul (de exemplu, o valoare care nu este inclusă în prețul tranzacției). Datoria de rambursat trebuie actualizată la sfârșitul fiecărei perioade de raportare, datorită modificărilor acesteia.

Trebuie luat în considerare dacă contractul semnat oferă un mecanism de finanțare semnificativ pentru client. De asemenea, trebuie să se identifice dacă contractul specifică termenii în care entitatea trebuie să ajusteze prețul agreat (contraprestația) pentru a reflecta efectul valorii temporale a banilor. Componenta de finanțare poate exista în mod independent sau poate fi menționată în contract ca o promisiune de finanțare explicită sau implicită stipulată în condițiile de plată convenite între părțile la contract. Atunci când ajustează contraprestația pentru o componentă de finanțare semnificativă, entitatea recunoaște veniturile ca fiind o sumă care reflectă prețul pe care clientul l-ar fi plătit în numerar pentru acele bunuri sau servicii, atunci când acestea ar fi fost transferate clientului. Este necesar să se evalueze când mecanismul de finanțare discutat cu clientul este considerat semnificativ și când este nesemnificativ (a se vedea tabelul 3).

Tabelul 3. Exemple de componente de finanțare

Componenta de finanțare este semnificativă	Componenta de finanțare este ne semnificativă
<p>Ar trebui să se ia în considerare două aspecte:</p> <p>1) diferența dintre prețul promis (contraprestația) și prețul promis în numerar al bunurilor sau serviciilor;</p> <p>2) efectul combinat al celor doi factori:</p> <ul style="list-style-type: none"> - timpul estimat din momentul în care bunurile/serviciile sunt livrate clientului și până în momentul în care clientul plătește pentru ele; și - ratele dobânzii de referință pe piața relevantă. 	<p>Dacă există oricare dintre următorii factori:</p> <p>1) clientul a plătit bunurile/serviciile în avans, iar termenul de livrare depinde de client;</p> <p>2) o parte semnificativă a prețului tranzacției este variabilă, iar valoarea sau momentul în care acest preț variază în funcție de un eveniment viitor sau de client;</p> <p>3) diferența dintre prețul de tranzacție promis și prețul de vânzare în numerar al bunului/serviciului apare din alte motive decât finanțarea clientului sau a entității, iar diferența dintre aceste sume este proporțională cu motivul diferenței.</p>
<p>Exemplu:</p> <p><i>La 5 iulie 20xx, o entitate a semnat un contract cu clientul pentru vânzarea de bunuri, care sunt produse noi aduse pe piață. Contractul stabilește prețul de vânzare a bunurilor la 130.000 u.m.. În contract, entitatea a prevăzut o schemă de finanțare și s-a angajat să compenseze pierderile clientului, în cazul în care acesta a suferit pierderi din cauza scăderii prețului bunurilor pe piață. Se preconizează că pierderea va fi compensată, dacă prețul bunurilor scade până la 1 noiembrie 20xx. Entitatea nu deține informații cu privire la valoarea pierderilor care ar putea fi necesare a fi compensate.</i></p> <p><i>La 12 octombrie 20xx, din cauza informațiilor false despre calitatea bunurilor, prețul bunurilor de pe piață a început să scadă. Până la 1 noiembrie 20xx, clientul a vândut 20% din bunuri. Entitatea estimează că, între 12 octombrie și 1 noiembrie, trebuie să compenseze 10% din scăderea cu 20% a prețului de vânzare pe piață.</i></p>	<p>Exemplu:</p> <p><i>La data de 5 iulie 20xx, o entitate a semnat un contract cu clientul pentru vânzarea de bunuri. Contractul stabilește prețul de vânzare a bunurilor la 130.000 u.m.. Contractul stabilește livrarea bunurilor numai după primirea avansului de la client. Termenul de livrare specificat în contract este de 30 de zile. Clientul a plătit la 25 august 20xx, iar mărfurile au fost livrate la 20 septembrie 20xx.</i></p> <p><i>La data de 10 septembrie 20xx, au fost primite informații despre modificări ale pieței, care au dus la scăderea valorii mărfurilor cu 15% pe piață, iar clientul va suferi o pierdere.</i></p> <p><i>În acest caz, entitatea nu este obligată să ajusteze valoarea promisă a remunerației către client.</i></p>

Contraprestația poate lua forma unor plăți în numerar, formă nemonetary sau alte forme de plată. În practică, pot exista diferite cazuri care să conducă la diferite metode de plată. Adesea, entitățile utilizează diverse programe de fidelizare a clienților, în cadrul cărora clientul cumpără bunuri (servicii) și, în același timp, obține anumite puncte de fidelitate care au valoare monetară. Astfel de programe diferite de fidelizare a clienților necesită ajustări ale contravalorii tranzacției cu clientul (a se vedea tabelul 4).

Tabelul 4. Exemple de metode de plată

Modalități de plată	Explicație
Plată nemonetară	Se pot încheia contracte atunci când clientul plătește pentru bunuri care nu sunt în numerar, apoi bunurile/serviciile sunt schimbate cu alte bunuri/servicii. În acest caz, entitatea trebuie să evalueze valoarea estimată a sumei primite (pentru bunuri sau servicii) la valoarea justă. În cazul în care nu este posibil să se stabilească valoarea justă, entitatea ar trebui să evalueze valoarea tranzacției prin referire indirectă la prețul de vânzare separat al bunurilor sau serviciilor promise clientului în schimbul contraprestației.
Plata în numerar	Remunerarea include sumele în numerar pe care entitatea le plătește sau se așteaptă să le plătească clientului (sau altor părți care cumpără bunurile/serviciile entității de la client).
Credit sau alte elemente (de exemplu, un cupon sau un voucher) de plată	Creditele și alte elemente pot fi utilizate pentru a plăti clientului sumele datorate subiectului. Aceste datorii reduc costul tranzacției și veniturile.
Plata unor datorii	În cazul în care entitatea are datorii față de cumpărător pentru un bun/serviciu separat al clientului, atunci acesta este contabilizat ca alte achiziții de la furnizori. În cazul în care valoarea acestei achiziții de plătit către client depășește valoarea justă pentru un bun sau un serviciu, entitatea recunoaște surplusul ca o reducere a prețului de tranzacție.

Una dintre etapele discutate a fost alocarea prețului în funcție de obligațiile contractuale. Pentru a alocă prețul tranzacției pentru fiecare obligație de execuție, este necesar să se facă referire la contractul semnat și să se evalueze dacă în contract au fost stabilite prețuri separate pentru un anumit bun sau serviciu sau dacă trebuie aplicat un calcul proporțional. IFRS 15 recomandă ca următoarele metode pentru alocarea prețului de vânzare individual al unui bun (serviciu): evaluarea ajustată pe baza pieței, costul preconizat plus o marjă, sau abordarea reziduală.

Tabelul 5. Exemple de metode de alocare a prețurilor individuale de vânzare

Situația:		
Contractul prevede vânzarea de ferestre împreună cu serviciul de instalare. Contractul nu stabilește un preț separat pentru bunuri și servicii. Valoarea tranzacției specificată în contract este de 20.000 u.m.. Entitatea a livrat ferestrele clientului (a transferat controlul), dar nu le-a instalat încă din cauza schimbării circumstanțelor. Pentru a recunoaște veniturile, o entitate trebuie să alocă prețul tranzacției la obligații separate (bunuri - ferestre; servicii - instalare).		
Metode de alocare a prețurilor individuale de vânzare	Explicație	Exemple
Evaluarea ajustată pe baza pieței	O entitate poate estima prețul de piață al bunurilor/serviciilor și poate estima prețul pe care un client este dispus să îl plătească pentru acele bunuri/servicii pe acea piață. Această metodă poate include, de asemenea, o trimitere la prețurile practicate de concurenții entității pentru bunuri/servicii similare și ajustarea acestor prețuri, dacă este necesar,	<i>Entitatea a ales să aplice metodele ajustate de evaluare a pieței pentru evaluarea prețului ferestrelor. S-a stabilit că valoarea de piață a ferestrelor este de 14.000 u.m.. Prețul alocat pentru ferestre este de 14.000 u.m. și 6.000 u.m. pentru lucrările de instalare.</i>

	pentru a reflecta costurile și marjele entității.	
Costul preconizat plus o marjă	Entitatea ar putea estima costul bunurilor (serviciului) și apoi să adauge o marjă aferentă acelui bun sau serviciu.	<i>Costurile de producție pentru ferestre au fost de 11.000 u.m., iar marja preconizată este de 20%. Prețul distribuit pentru ferestre este de 13.200 u.m., iar pentru lucrările de instalare este de 6.800 u.m..</i>
Reziduală	O entitate poate aplica un preț de vânzare separat prin raportare la prețul total al contractului minus suma prețurilor de vânzare separate observate pentru alte bunuri sau servicii promise în alte contracte.	<i>Se știe că, pe baza contractului semnat cu alți clienți (la o dată similară), prețul pentru ferestre similare a fost de 13.000 u.m.. Prețul este alocat pentru ferestre 13.000 u.m., iar pentru lucrările de instalare este de 7.000 u.m.</i>

Dacă este necesar, entitatea poate utiliza o combinație de mai multe metode pentru a stabili prețul de vânzare individual al unui bun (serviciu). De asemenea, este important să se evalueze dacă de la încheierea contractului au apărut circumstanțe care ar putea duce la o modificare a prețului. Entitatea atribuie orice modificare a prețului de tranzacție obligațiilor de execuție a contractului pe aceeași bază ca la începutul contractului. Entitatea nu realocă prețul unei tranzacții ca urmare a unei modificări de preț și, în consecință, modificările de preț în cadrul alocării obligațiilor sunt recunoscute ca venituri sau ca o diminuare a veniturilor, atunci când prețul tranzacției se modifică.

Aspecte fundamentale: Proceduri

Trebuie realizată o recunoașterea corectă a costurilor rezultate din contractele încheiate cu clienții. Costurile marginale suportate pentru obținerea unui contract trebuie recunoscute ca activ, cu condiția ca aceste costuri să fi fost evitate în cazul în care contractul nu ar fi fost primit și dacă entitatea se așteaptă să le poată recupera. Costurile marginale suportate pentru obținerea unui contract pot fi recunoscute imediat ca o cheltuială, cu condiția ca aceste costuri să fi fost contabilizate la activ, iar amortizarea lor să fie recunoscută ca o cheltuială în mai puțin de un an. Aceste costuri trebuie să fie recunoscute imediat la cheltuieli, cu condiția ca aceste costuri să fie suportate independent de contractul semnat.

Costurile de îndeplinire a unui contract sunt recunoscute ca activ atunci când costurile sunt direct atribuibile contractului semnat cu clienții. Costurile respective creează sau măresc resursele entității pentru a îndeplini obligațiile de execuție. Costurile care pot fi atribuite direct contractelor includ manopera directă, materialele directe, alte costuri direct atribuibile și costurile suportate de client. Costurile care, prin natura lor, sunt de natură generală și administrativă, pierderi de resurse, costurile legate de obligațiile de execuție care au fost deja îndeplinite, costurile care nu pot fi identificate sau care sunt legate de obligațiile de execuție îndeplinite, sunt recunoscute ca și cheltuieli la momentul suportării. Figura 4 recapitulează tratamentul aplicabil costurilor contractelor.

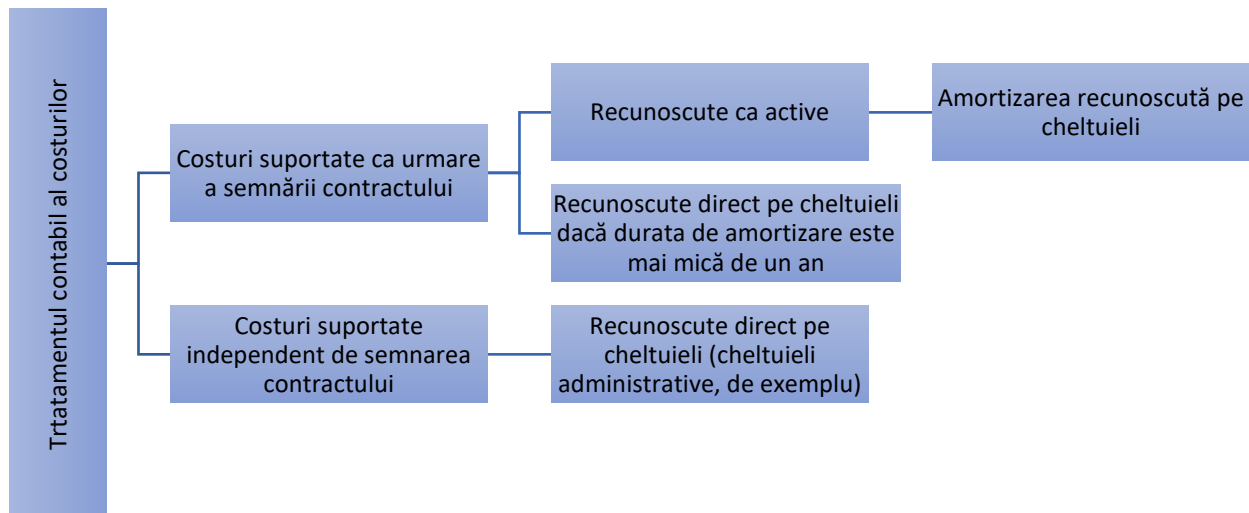


Figura 4. Contabilizarea costurilor contractelor

Costurile care au fost recunoscute ca active sunt amortizate periodic. Activele amortizabile trebuie amortizate pe o bază sistematică, care este în concordanță cu transferul către client al bunurilor sau serviciilor la care se referă activele respective. În cazul în care se fac modificări în contract în ceea ce privește termenul de livrare a bunurilor și serviciilor, modificările trebuie să se facă și în ceea ce privește durata de amortizare, iar valoarea activelor trebuie recalculată în conformitate cu Standardul IAS 8 Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori. O modificare a valorii unui activ datorată unei modificări a amortizării este recunoscută în situația profitului sau pierderii. Deprecierea activelor poate fi, de asemenea, evaluată în conformitate cu alte standarde, având în vedere că activele contabilizate trebuie să fie evaluate prin expunerea la riscul de credit al clientului.

Informații de prezentat

Entitatea trebuie să furnizeze utilizatorilor rapoartelor financiare date cantitative și calitative despre situația financiară a entității. În acest caz, IFRS 15 prescrie ce informații legate de venituri trebuie prezentate utilizatorilor. Prezentarea de informații financiare este necesară pentru a înțelege valoarea, natura, momentul și incertitudinea veniturilor și a fluxurilor de numerar legate de contractele cu clienții.

În rapoartele financiare, informațiile prezentate specifică raționamentele semnificative legate de contractele cu clienții, modificările acestora precum și orice active recunoscute ca și costuri pentru a finaliza contractele. Nivelul de detaliere a informațiilor este stabilit de entitate ca fiind suficient pentru a prezenta informațiile. Atunci când furnizează informații, o entitate trebuie să agrege sau să dezagrege informațiile, astfel încât informațiile utile să nu fie ascunse de diverse detalii ne semnificative.

Entitățile care întocmesc situații financiare trebuie să prezinte informații despre recunoașterea veniturilor rezultate din contractele cu clienții, să le prezinte separat de alte venituri, să furnizeze informații despre orice pierderi din deprecierea recunoscută pentru activele contractuale sau orice creanțe care rezultă din contractele entității, care trebuie prezentate separat de valorile altor contracte.

Prezentarea informațiilor privind veniturile este legată de segmentele operaționale, cu condiția ca entitatea să aplice standardele IFRS 8 Segmente operaționale. De asemenea, veniturile recunoscute

trebuie să fie împărțite în categorii care să reflecte efectele factorilor economici (valoarea, natura, momentul și incertitudinea) ale fluxurilor de numerar și ale veniturilor.

O entitate trebuie să prezinte informații privind soldurile de deschidere și de închidere ale creanțelor, activelor și datoriilor aferente contractelor; veniturile recunoscute în perioada respectivă care sunt incluse în soldul datoriei contractuale; și veniturile recunoscute în perioada respectivă din obligațiile de execuție îndeplinite în perioadele anterioare.

Entitățile trebuie să explice și să prezinte modificările semnificative legate de contractele cu clienții în situația poziției financiare - modificări ale activelor și datoriilor (a se vedea tabelul 6).

Tabelul 6. Exemplul de prezentare de informații nr. 1

Note la situațiile financiare: Datorii contractuale		
Atunci când cumpără bunurile, clienții fac adesea o plată anticipată. Avansurile plătite de clienți sunt decontate atunci când bunurile sunt vândute, iar acest lucru durează de obicei până la 6 luni. Un client poate deține garanții extinse pentru achiziționarea de bunuri, care sunt recunoscute în venituri pe perioada de garanție (până la 3 ani).		
Datorii (20x3)	Datorii (20x2)	Datorii (20x1)
Avansuri de la clienți	Avansuri de la clienți	Avansuri de la clienți
Garanții extinse	Garanții extinse	Garanții extinse
Total:	Total:	Total:

Se prezintă, de asemenea, informații despre obligațiile de execuție restante, inclusiv valoarea prețului tranzacției pentru obligațiile restante, momentul preconizat al recunoașterii veniturilor, timpul de îndeplinire a obligațiilor restante în termeni cantitativi și evaluarea informațiilor calitative.

Entitatea trebuie să furnizeze informații cu privire la metodele care sunt utilizate pentru recunoașterea veniturilor. Trebuie, de asemenea, să existe o explicație privind modul în care aceste metode sunt utilizate pentru a reflecta cu exactitate transferul de bunuri sau servicii (a se vedea tabelul 7). Metodele utilizate pentru determinarea prețului tranzacției se referă la evaluarea prețului variabil, ajustarea remunerației la efectul valorii temporale a banilor și evaluarea contraprestației fără numerar, precum și alocarea prețului tranzacției pentru o anumită parte a contractului și pentru returnări, rambursări și alte obligații similare.

Tabelul 7. Exemplul de prezentare de informații nr. 2

Tabelul de mai jos prezintă metodele utilizate pentru recunoașterea veniturilor în timp. Metodele au fost aplicate pentru serviciile noastre reflectând variabilitatea contractelor cu clienții și a obligațiilor de execuție.				
Metode	Servicii			
	Licență software	Servicii informatice	Servicii de suport	Consultanță
Costuri suportate	X	X	X	
Ore de manoperă		X	X	X

Activele recunoscute în baza costurilor contractuale sunt prezentate în aprecierile referitoare la costurile suportate pentru obținerea sau îndeplinirea contractului cu clientul și metoda de amortizare utilizată. Sunt furnizate informații cu privire la soldurile acestor active, precum și la valorile amortizării și pierderile din depreciere în cursul perioadei de raportare.

Exemplu

O entitate a încheiat la 2 iunie 20xx un contract cu un client pentru vânzarea de mese inteligente pentru o perioadă de 12 luni. Prețul unitar stabilit în contract a fost de 120 u.m.. Contractul prevedea o condiție pentru o remiză comercială; reducerea era aplicabilă comenzilor lunare mai mari de 10.000 u.m. Procentul de remiză era stabilit la 5% din valoarea totală a tranzacției. Cealaltă condiție contractuală stabilită era că un client trebuie să plătească bunurile în 14 zile de la primirea facturii. Penalitatea pentru întârziere la plată era stabilită la 0,2% pe zi.

La 2 iunie 20xx, entitatea A a încheiat încă un contract cu clientul, pentru servicii de transport. Prețul serviciului de transport este de 200 u.m. pe comandă. Condițiile de plată ale clientului au inclus decontarea facturii primite în termen de 14 zile de la primire, iar penalitatea pentru întârziere a fost stabilită la 0,02% pe zi. Serviciile de transport urmau să fie furnizate în termen de 10 zile de la data la care clientul a plasat o comandă de bunuri. Condiția de penalitate contractuală stabilită pentru întârzierea transportului de mărfuri a fost la 5% din valoare pentru fiecare zi de întârziere.

La 1 august 20xx, contractul a suferit o modificare, în sensul majorării la 6% a procentajului de remiză aplicabilă comenzilor lunare de peste 12.000 u.m.

Următoarele tranzacții au avut loc în legătură cu contractele respective:

Luna	Vânzări de mese inteligente	Livrarea mărfurilor	Plata clientului
Iunie, 20xx	comanda 1 - 60 de unități; comanda 2 - 50 de unități	La timp	La timp
Iulie, 20xx	comanda 3 - 60 de unități; comanda 4 - 60 de unități	Comanda 3 - la timp; Comanda 4 - întârziere de 3 zile	La timp
August, 20xx	comanda 5 - 70 de unități; comanda 6 - 40 de unități	La timp	Comanda 5 - la timp; Comanda 6 - întârziere de 5 zile

În cele ce urmează este prezentată soluția privind modul de aplicare a IFRS 15.

Soluție:

Identificarea contractului	Contract de vânzare de mese inteligente.
Combinăție de contracte conexe	Contract conex pentru transportul de mărfuri.
Identificarea modificării contractului	După două luni, condițiile de remiză comercială s-au schimbat.
Identificarea obligațiilor de execuție	Există două obligații: <ul style="list-style-type: none">• Vânzarea de mese inteligente;• Furnizarea de servicii de transport în termen de 10 zile de la data comenzii bunurilor.

	<p>Prețul tranzacției stabilit pentru obligații:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Mesele inteligente - preț 120 u.m. pe unitate; remiză de 5% dacă vânzările lunare sunt mai mari de 10.000 u.m. pentru lunile iunie și iulie 20xx și reducere de 6%, dacă vânzările lunare sunt mai mari de 12.000 u.m. din august 20xx; penalitatea de întârziere este de 0,2% pe zi. • Transport - preț 200 u.m. pe comandă; amenda de întârziere la plată este de 0,02% pe zi; amenda de întârziere la livrare este de 5% pe zi.
<p>Îndeplinirea obligațiilor</p>	<p>În iunie, ambele obligații au fost îndeplinite - bunuri vândute și transportate. Veniturile au fost recunoscute în conformitate cu identificarea obligației și alocarea prețului. Valoarea veniturilor a fost calculată la 12.940 u.m.:</p> <p style="text-align: center;"><i>Bunuri vândute 110 unități x 120 u.m. = 13.200 u.m.</i></p> <p style="text-align: center;"><i>Reducere 13.200 u.m. x 5% = 660 u.m.</i></p> <p style="text-align: center;"><i>Transport 200 u.m. x 2 comenzi = 400 u.m.</i></p> <p style="text-align: center;"><i>Venituri totale: 13,200 - 660 + 400 = 12.940 u.m.</i></p> <p>În luna iulie, ambele obligații au fost îndeplinite - bunuri vândute și transportate. Veniturile au fost recunoscute în conformitate cu identificarea obligației și alocarea prețului. Valoarea veniturilor a fost calculată la 14.050 u.m.:</p> <p style="text-align: center;"><i>Produse vândute 120 de unități x 120 u.m. = 14.400 u.m.</i></p> <p style="text-align: center;"><i>Reducere 14.400 u.m. x 5% = 720 u.m.</i></p> <p style="text-align: center;"><i>Transport 200 u.m. x 2 comenzi = 400 u.m.</i></p> <p style="text-align: center;"><i>Penalități de livrare întârziată 200 u.m. x 5% x 3 zile = 30 u.m.</i></p> <p style="text-align: center;"><i>Venituri totale: 14,400 - 720 + 400 - 30 = 14,050 u.m.</i></p> <p>În august, ambele obligații au fost îndeplinite - bunuri vândute și transportate. Veniturile au fost recunoscute în conformitate cu identificarea obligației și alocarea prețului. Valoarea veniturilor a fost calculată la 12.856 u.m.:</p> <p style="text-align: center;"><i>Bunuri vândute 110 unități x 120 u.m. = 13.200 u.m.</i></p> <p style="text-align: center;"><i>Reducere 13.200 u.m. x 6% = 792 u.m.</i></p> <p style="text-align: center;"><i>Penalități de întârziere la plată 40 unități x 120 u.m. x 0,2% x 5 zile = 48 u.m.</i></p> <p style="text-align: center;"><i>Transport 200 u.m. x 2 comenzi = 400 u.m.</i></p> <p style="text-align: center;"><i>Venituri totale: 13.200 - 792 + 48 + 400 = 12.856 u.m.</i></p>

Concluzie:

Exemplul prezentat arată că mai multe contracte pot fi legate între ele, că elementul de preț variabil specificat în contract poate afecta recunoașterea veniturilor, iar suma poate fi diferită în perioade diferite. Prin urmare, este important să se urmeze etapele recomandate de IFRS 15 pentru identificarea contractului, a obligațiilor definite în acesta, a elementelor de preț stabilite și atribuirea corectă a prețului obligațiilor respective. În acest mod, veniturile înregistrate în contabilitate vor reflecta în mod corect performanța entității.