

EVALUAREA VENITURILOR PRIN PRISMA IFRS 15 „VENITURI DIN CONTRACTELE CU CLIENȚII”

THE EVALUATION OF REVENUE FROM IFRS 15 „REVENUE FROM CONTRACTS WITH CUSTOMERS”

Autor: **Valeria MAICAN**

e-mail: maicanvaleria99@gmail.com

Conducător științific: **Lilia GRIGOROI dr., conf. univ.**

e-mail: lilia.grigoroii@ase.md

Academia de Studii Economice a Moldovei, Republica Moldova

***Abstract.** The purpose of the paper is to analyze the provisions of IFRS 15 “Revenues from contracts with customers” with reference to the evaluation of revenues and the simulation the applicability of these provisions for domestic entities. The users of financial statements, firstly, analyze the value and composition of revenues for the current reporting period. Thus, the rules for recognizing and measuring income have changed significantly in recent years, with the introduction of IFRS 15 “Revenues from contracts with customers” which in turn brought together all the recommendations on revenue recognition and conceptually changed the approach to their recognition. Qualitative research methods were used as research methods, especially the method of empirical theory that allows to study about actions and interactions between different phenomena. As a result of the research, we determined that the evaluation of revenues from the perspective of IFRS 15, “Revenues from customer contracts” is a complex process that requires going through several stages and analysis of all factors that influence both directly and indirectly the process of evaluating the entity's revenues. This revenue measurement process differs radically from the previous one, and IFRS 15 has adjusted revenue recognition and measurement practices, regardless of the industry in which the entity operates, thus creating the premises for quality assurance in the financial statements.*

Keywords: IFRS, customers, revenue, contracts, reporting, recognition, incomes

JEL Classification: M41

Introducere

Evaluarea stării financiare a unei entități începe, de regulă de la analiza veniturilor acesteia. Veniturile se consideră a fi, de regulă, cel mai semnificativ element din situația rezultatului global, fiind urmat de cheltuielile suportate. Prin urmare, utilizatorii de situații financiare, analizează în primul rând valoarea și compoziția veniturilor perioadei de raportare curentă.

Or, regulile de recunoaștere și evaluare a veniturilor s-au schimbat esențial în ultimii ani, odată cu introducerea IFRS 15 „Veniturile din contractele cu clienții”. Utilizatorii de informații se confruntă cu multe provocări și activități suplimentare pentru a înțelege și implementa fiabil prevederile acestuia. În Republica Moldova provocările sunt resimțite doar de entitățile de interes public care sunt obligate să aplice IFRS, în timp ce restul entităților nu sunt afectate de aceste provocări, atât timp cât aplică SNC, la baza cărora stau IAS-urile (18 și 11) deja abrogate.

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”

[Farcane, N., Bliidișel, R. G., Bunget, O.C., Dumitrescu, A. (2019)]. 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 (Grigoroș L., 2017).

Scopul lucrării constă în analiza prevederilor IFRS 15 „Venituri din contractele cu clienții” cu referință la evaluarea veniturilor și simularea aplicabilității acestor prevederi pentru entitățile autohtone din perspectiva viitorilor absolvenți și tineri specialiști.

Drept metode de cercetare s-au folosit metodele calitative de cercetare, printre care, metoda teoriei empirice, care este o „modalitate de a studia acțiunile și interacțiunile dintre fenomene, fiind recomandabilă pentru a răspunde la întrebări orientate spre evenimente (de ex., ”ce se întâmplă?”, ”cum se explică?”, etc.)” [3].

Contribuția adusă de prezenta lucrare constă în interpretarea modului de evaluare a veniturilor din perspectiva IFRS 15. Rezultatele cercetării vor fi utilizate, în primul rând în elaborarea și susținerea propriei teze de licență și în viitoarea activitate profesională, iar în al doilea rând o pot folosi studenții în scopuri didactice.

Conținutul de bază

Evaluarea veniturilor conform IFRS 15 se bazează pe determinarea și alocarea prețului tranzacției asupra obligației de executat, fiind pasul trei în procesul de recunoaștere, evaluare și contabilizare a veniturilor. Prețul tranzacției reprezintă quantumul contravalorii la care o entitate se așteaptă să aibă dreptul în schimbul transferului bunurilor sau serviciilor promise către un client, neincluzând sumele colectate în numele unor terțe părți. Deci, în acest preț al tranzacției nu se includ taxele de vânzare sau alt gen de sume colectate în numele unor terți. Totodată, contravaloarea promisă într-un contract cu un client poate include componente fixe, variabile sau poate avea ambele. Ținem să menționăm că contraprestația promisă poate fi nu doar în numerar, ci și sub altă formă. Un exemplu relevant în acest sens poate fi considerat situația când clientul contribuie cu bunuri sau servicii, cum ar fi echipamente sau materiale necesare, pentru a facilita îndeplinirea contractului. În asemenea situații, entitatea trebuie să testeze criteriile de recunoaștere a contractului cu clienții și să evalueze dacă obține controlul asupra acelor bunuri, precum și dovada că contravaloarea nemonetară satisface toate condițiile.

Conform prevederilor IFRS 15, în viziunea noastră, prețul tranzacției este influențat cel mai des de stimulentele acordate clienților, cum ar fi rabaturile și reducerile, concesiile de preț, primele de performanță, dreptul de retur al bunurilor și serviciilor, dar și amenzile aplicate, etc. Toate aceste stimulente și penalizări formează contraprestația variabilă. În asemenea situații, entitatea va estima suma contravalorii variabile la care va avea dreptul în baza contractului. O contravaloare variabilă este, de asemenea, prezentă în situația în care dreptul entității de a o încasa depinde de un eveniment ulterior, cum ar fi, un criteriu ulterior de performanță a unui activ. Incertitudinea legată de contravaloarea variabilă este tratată prin limitarea sumei care poate fi recunoscută în legătură cu aceasta. Mai exact, contravaloarea variabilă va fi inclusă în prețul tranzacției dacă și în măsura în care este foarte probabil ca includerea acesteia să nu aibă ca rezultat o reversare semnificativă de venit în viitor, când incertitudinea va fi soluționată.

Exemplul 1. *O entitate, producătoare de computere, vinde produse unui client la prețul de 160 000 u.m. Costul de producție al produselor vândute este de 130 000 de u.m. Clientul poate returna produsele într-o perioadă de 3 luni.*

După cum reiese din acest exemplu, contraprestația obținută în schimbul transferului produselor este variabilă, deoarece este influențat de numărul de produse ce se estimează că nu vor fi returnate. Presupunem că 98% din produse nu vor fi returnate. Entitatea estimează că va putea vinde în profit produsele returnate, fără a suporta cheltuieli semnificative suplimentare. Entitatea apreciază că nu va avea loc o anulare semnificativă a venitului cumulat atunci când incertitudinea asociată contraprestației variabile va fi îndepărtată (la expirarea celor 3 luni). Astfel, entitatea recunoaște un venit în sumă de 156 800 u.m. și o datorie aferentă contractului de 3 200 u.m. (160 000 x 2%). Prețul tranzacției și datoria aferentă obligației de returnare (evaluată la valoarea contraprestației primite pentru produsele estimate a fi returnate) vor fi actualizate la sfârșitul perioadei de raportare pentru a reflecta schimbarea împrejurărilor.

Valoarea unei contraprestații variabile poate fi estimată prin două metode: valoarea preconizată sau valoarea cea mai probabilă. Alegerea metodei potrivite este în funcție de estimarea cea mai fiabilă a cuantumului contravalorii.

Valoarea preconizată este suma valorilor ponderate, în funcție de probabilitate, dintr-o gamă de valori posibile ale contraprestației.

Valoarea cea mai probabilă este valoarea unică, cea mai probabilă, dintr-o gamă de valori posibile. O entitate trebuie să aplice consecvent o singură metodă pe parcursul contractului atunci când estimează efectul unei incertitudini asupra unui quantum al contravalorii variabile la care va avea dreptul entitatea. De asemenea entitatea trebuie să examineze toate aspectele pentru a identifica un număr de valori rezonabil contravalorii. Așadar odată ce s-a stabilit prețul tranzacției entitatea trebuie să recunoască datorie de rambursare odată ce primește contravaloarea și preconizează că îi va rambursa o parte sau întreaga contravaloare unui client. Această datorie fiind evaluate la cuantumul contravalorii primare, de asemenea datoria de rambursare necesită a fi actualizată la finele perioade de raportare pentru modificările circumstanțelor care presupun factori ce determină influența prețului tranzacției.

Prin urmare standardul descrie o serie de factori de influență indirectă a evaluării probabilității de a primi o contraprestație variabilă care conduc la creșterea probabilității reluării unor venituri. Așadar factorii ce influențează indirect contraprestația variabilă sunt enumerate în figura 1.



Figura 1. Factorii de influență indirectă asupra contraprestației variabile

Sursa: elaborate de autor în baza IFRS15 [5]

Așadar, după estimarea și determinarea prețului tranzacției urmează etapa de alocare a acestuia asupra obligațiilor de exercitat. Deci, entitatea va aloca pentru fiecare obligație de executare prețul tranzacției la valoarea care ilustrează cuantumul contravalorii preconizată de entitate că va avea dreptul în urma transferării bunurilor sau prestării serviciilor către client. Însă procesul de alocare a prețului unei tranzacții este mult mai complex decât s-ar părea la prima vedere. Astfel, în situația în care un contract prevede îndeplinirea unor obligații multiple, entitatea va aloca prețul contractului pe fiecare dintre aceste obligații, în funcție de prețul lor individual relativ. Dacă un preț individual nu poate fi identificat în mod direct, entitatea va trebui să procedeze la estimarea acestuia. Deci, pentru a aloca prețul tranzacției e nevoie ca entitatea să determine prețul individual de vânzare la care entitatea ar vinde separat un bun sau serviciu clienților săi. Or, entitatea identifică prețurile individuale ale obligațiilor de exercitat și le determină proporțional prețului de tranzacție. Astfel, prețul individual trebuie să fie determinat înainte de încheierea contractului cu clienții.

Exemplul 2. Un furnizor încheie un contract cu un client care prevede vânzarea a trei categorii de produse: detergenți, produse de înfrumusețare și produse de curățenie, la prețul de 8 000 lei. Compania vinde de obicei doar detergenți și produse de curățare, prin urmare prețul acestor produse este direct observabil. Pentru produsele de înfrumusețare, este posibil ca prețurile să nu fie observabile, deoarece de obicei entitatea nu vinde aceste produse separat. Conform IFRS 15, prețurile pentru produsul final ar trebui estimate.

Prețurile pentru cele 3 produse sunt:

- detergenți: 5 000 lei
- produse cosmetice: 3 000 lei
- produse de curățare: 2 000 lei

TOTAL = 10 000 lei

Furnizorul acordă clientului o reducere de 2 000 lei, care se distribuie între cele 3 produse proporțional cu prețul lor de vânzare. Prețul de vânzare de 8 000 lei (10 000 lei minus reducere de 2 000 lei) este alocat între cele 3 produse după cum urmează:

- detergenți – $5\,000\text{ lei} / 10\,000\text{ lei} * 8\,000\text{ lei} = 4\,000\text{ lei}$.
- produse cosmetice – $3\,000\text{ lei} / 10\,000\text{ lei} * 8\,000\text{ lei} = 2\,400\text{ lei}$.
- produse de curățare – $2\,000\text{ lei} / 10\,000\text{ lei} * 8\,000\text{ lei} = 1\,600\text{ lei}$.

Deseori prețul individual al produsului livrat sau a serviciilor prestate nu poate fi estimat. Or, în asemenea situații sunt utilizate metode specifice care facilitează determinarea acestui preț. În figura 2 sunt prezentate cele mai frecvente metode utilizate pentru estimarea prețului individual al bunurilor sau serviciilor prestate.

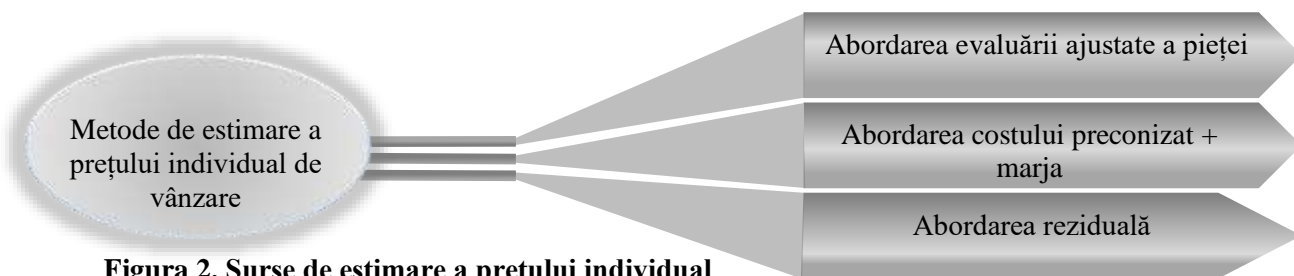


Figura 2. Surse de estimare a prețului individual

Sursa: elaborat de autor în baza IFRS15[5]

Prima metodă este *abordarea evaluării ajustate a pieței* care presupune că entitatea evaluează piața pe care comercializează bunuri sau prestează servicii, astfel estimează prețul pe care un client ar fi dispus să îl plătească. De asemenea aceasta include cercetarea pieței din perspectiva prețurilor concurenților care oferă o gamă de produse asemănătoare.

Metoda abordării costului preconizat plus marja presupune că entitatea poate prognoza costurile preconizate pentru satisfacerea unei obligații de executare iar apoi adaugă o marjă corespunzătoare pentru acel bun sau serviciu.

Metoda reziduală creionează că entitatea poate estima prețul individual de vânzare în raport cu prețul total al tranzacției fără suma prețurilor individuale de vânzare ale altor bunuri sau servicii promise în contract, însă trebuie să ținem cont de faptul că entitatea poate vinde aceleași bunuri sau servicii pentru o gamă vastă de valori variabile concomitent unor clienți diferiți, astfel nu se poate distinge un preț individual din tranzacție. Un alt caz poate să denote din faptul că entitatea nu a stabilit un preț individual bunului sau serviciului, din motiv că anterior nu a fost vândut, având un preț incert. Însă de obicei entitățile combină aceste metode pentru a putea determina cât mai exact prețul individual al bunului vândut sau a serviciului prestat clienților săi.

În urma determinării prețului individual de vânzare entitatea poate oferi reduceri, astfel orice reducere oferită clienților poate fi alocată în întregime unei sau mai multor obligații de executare din contract. Această reducere se alocă proporțional între obligații. În anumite circumstanțe, pot fi alocate reduceri doar unora dintre obligațiile contractuale. În situația în care contravaloarea contractului este încasată în avans sau în rate, entitatea va trebui să ia în considerare dacă contractul include un aranjament financiar semnificativ și, dacă se confirmă acest fapt se ține cont de puterea de cumpărare a banilor în timp. Însă aceasta nu se aplică în situația în care intervalul între transferul bunurilor și serviciilor către client și plată este estimat a fi mai mic de douăsprezece luni.

Deseori din cauza unor factori imprevizibili prețul tranzacției poate fi modificat inclusiv soluționarea evenimentelor incerte care au determinat o modificare a cuantumului contravalorii care este așteptat de entitate în schimbul bunurilor sau serviciilor promise, însă modificarea prețului trebuie să se conformeze cu punctele contractului încheiat cu clienții.

În măsura în care se pot efectua modificări în prețul tranzacției se încadrează în mărimea cuantumului acelei contravalori variabile promise înaintea modificării contractului. Deoarece odată cu modificarea prețului tranzacției se modifică și contractul care la rândul său trebuie contabilizat ca un contract separat. Însă dacă această procedură nu a fost efectuată, atunci entitatea trebuie să aloce prompt modificarea în prețul tranzacției la obligațiile neîndeplinite sau parțial îndeplinite după ce a avut loc modificarea contractului.

Concluzii

În baza cercetării efectuate, putem concluziona că evaluarea veniturilor din perspectiva IFRS 15 „Veniturile din contractele cu clienții” este un proces complex care necesită parcurgerea mai multor etape și analiza tuturor factorilor care influențează atât direct cât și indirect procesul de evaluare a veniturilor entității. Procesul actualizat de evaluare a veniturilor se deosebește radical de cel existent anterior, iar IFRS 15 a armonizat practicile de recunoaștere și evaluare a veniturilor, indiferent de industria în care activează entitatea, astfel creându-se premisele pentru asigurarea calității informațiilor prezentate în situațiile financiare. Aportul și contribuția științifică a autorului acestei lucrări se înscrie în misiunea ASEM de a dezvolta competențe de cercetare științifică viitorilor absolvenți, atât de

necesare într-un mediu de afaceri permanent în schimbări. Rezultatele cercetării vor fi utilizate, în primul rând în elaborarea și susținerea propriei teze de licență și în viitoarea activitate profesională, iar în al doilea rând poate servi călăuză studenților în scopuri didactice.

Referințe bibliografice.

1. Farcane, N., Blișișel, 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
2. Grigori, L. (2017), Venituri din contractele cu clienții: aspecte-cheie din perspectiva IFRS 15, *Journal „ECONOMICA”*, nr. 4(102), pp. 61-71.
3. Popa, M. APIO - Metodologia cercetării (note de curs): Noțiuni de cercetare calitativă, pag. 11. Disponibil: http://www.apio.ro/upload/mc11_cerc_calit_12.pdf
4. Gîrbină, M. (2014), Noi prevederi internaționale privind recunoașterea veniturilor (IFRS 15 Venituri din contractele cu clienții) (I și II), *Curierul National*, edițiile din 19 iulie și 31 iulie, 2014.
5. IFRS 15 „Veniturile din contractele cu clienții”.
[https://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2014_2019/plmrep/COMMITTEES/JURI/DV/2016/05-23/COM-AC_DRC\(2016\)D044460-01\(ANN1\)_RO.pdf](https://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2014_2019/plmrep/COMMITTEES/JURI/DV/2016/05-23/COM-AC_DRC(2016)D044460-01(ANN1)_RO.pdf)