

# ASPECTE ALE CONTABILITĂȚII VENITURILOR CONFORM IFRS 15

## ASPECTS OF REVENUE ACCOUNTING UNDER THE IFRS 15

CURAGĂU Natalia, dr., conf. univ.  
Academia de Studii Economice a Moldovei  
natalia.curagau@yahoo.com

ȚURCANU Ștefan, masterand,  
Școala Masterală de Excelență în Economie și Business, ASEM  
stefan93@mail.ru

**Abstract.** *The reform of the accounting system is based not only on the transition to IFRS but also on a study on the future change of the accounting system. The new IFRS 15 Revenue from contracts with customers"represents fundamental changes. This scientific article makes changes that may arise in front of national companies and attempts to systematise contractual obligations arising from contracts on the wholesale energy and energy market. Account may be taken of the possibility of carrying out accounting transactions under these contracts in accordance with the new accounting standards.*

**Key terms:** *Accounting Harmonization, Profit and Loss Statement. IRSF 15, Transition, New.*

**Introducere.** Principiile generale ale recunoașterii veniturilor pentru raportarea financiară sunt esențiale pentru sistemul de reguli contabile, precum și în raport cu reglementările contabile internaționale. În cele mai multe cazuri, acestea sunt destul de clar formulate de către standardele internaționale de raportare financiară care sunt simplu de aplicat.

Cu toate că metodologia recunoașterii veniturilor este neschimbată de zeci de ani, totuși utilizarea principiilor generale de recunoaștere a veniturilor în unele cazuri speciale se consideră că favorizează denaturarea informației financiare.

Acest lucru este cauzat, *în primul rând*, de faptul că practicile de a face afaceri devine din ce în ce mai complexe, și există o schimbare evidentă din sfera producției în sectorul serviciilor, ceea ce creează situații când recunoașterea veniturilor este mai dificilă.

*În al doilea rând*, specialiștii în domeniul formării și analizei informațiilor contabile rețin faptul că există o tendință evidentă ca managerii, a cărui remunerație depinde direct de rata de piață și valoarea acțiunilor companiei, manipulează cu normele contabile în scopul de a raporta profituri cât mai mari.

*În al treilea rând*, auditorii independenți dispun de suficiente probe justificative pentru a satisface astfel de dorințe ale managerilor, mai ales în lipsa unor norme speciale care interzic aplicarea acestor practici. Aceste tendințe, care în esență sunt semnificative, în multe cazuri duc la consecințe catastrofale, atât pentru companii cât și pentru firmele de audit, iar pentru practica economică este extrem de importantă.

**Rezultatele cercetării.** Începând cu 1 ianuarie 2017, IAS 18 „Venituri” și IAS 11 „Contracte de construcție” vor fi înlocuite cu noul IFRS 15 „Venituri din contractele cu clienții”. De asemenea, noul IFRS 15 „Venituri din contracte cu clienții” va înlocui și interpretările:

- ✓ IFRIC 13 „Programe de fidelizare a clienților”;
- ✓ IFRIC 15 „Acorduri privind construcția proprietăților imobiliare”;
- ✓ IFRIC 18 „Transferul de active de la clienți”.

IFRS 15 **are ca obiectiv** aplicarea tuturor contractelor cu clienții, cu excepția celor ce fac

obiectul IAS 17 „Contracte de leasing”, IFRS 4 „Contracte de asigurări” și IFRS 9 „Instrumente financiare”, precum și a schimburilor nemonetare între entități din aceeași linie de business în scopul facilitării vânzării către clienți existenți sau potențiali.

Prezintă interes faptul că fostul IAS 18 ”Venituri” **pune accent pe tranzacție**, dar nu o definește și nici nu prevede criterii explicite pentru a diferenția o tranzacție de un schimb care nu reprezintă o tranzacție. Însă, în cazul IFRS 15 „Venituri din contracte cu clienții” accentul se pune nu pe tranzacție ci pe contract. Cu toate că pare o diferență semantică, trecerea de la tranzacție la contract va fi importantă pentru anumite entități la tratarea contabilă a veniturilor.

De exemplu, entitățile pentru care o tranzacție este un serviciu la care au adăugat incidental un bun „gratuit”, cum ar fi un set de telefoane, va găsi dificilă împărțirea contractului între cele două componente livrabile. În această situație, prețul de vânzare va trebui determinat ori estimat și se stabilește separat de cel al bunului sau serviciului care va fi plătit de client.

**Recunoașterea veniturilor**, conform IFRS 15 „Venituri din contracte cu clienții” trebuie să se țină cont de momentul în care sau pe măsură ce entitatea își îndeplinește respectivele obligații. Principiul de bază constă în faptul că venitul este recunoscut în momentul în care controlul este transferat, fie în timp, fie la un moment dat.

Controlul unui activ este definit ca posibilitatea de a decide utilizarea și de a obține în mod substanțial toate beneficiile aferente activului. Aceasta include și posibilitatea de a împiedica utilizarea activului și obținerea beneficiilor aferente acestuia de către alți terți.

Beneficiile aferente activului reprezintă fluxurile de numerar potențiale ce pot fi obținute direct sau indirect. Acestea includ, dar **nu se limitează** la următoarele:

- ✓ utilizarea activului în scopul producerii de bunuri sau prestării de servicii;
- ✓ utilizarea activului în scopul creșterii valorii altor active;
- ✓ utilizarea activului în scopul stingerii unor datorii sau diminuării unor cheltuieli;
- ✓ vânzarea sau schimbul activului;
- ✓ utilizarea activului în scopul garantării unui împrumut;
- ✓ deținerea activului, de exemplu, în scopul închirierii.

În funcție de caz și de exemplele ce urmează, entitatea va recunoaște venituri treptat în timp, gradual, după următoarele criterii:

**Tabel nr.1. Cazuri specifice de recunoaște a veniturilor treptat și în mod gradual**

Exemple de situații	Criteriul de recunoaștere a venitului
Clientul este deservit în baza unui contract de tip abonament lunar de servicii	Clientul primește și consumă în mod simultan toate beneficiile furnizate de entitate pe măsură ce aceasta își îndeplinește obligațiile
Implementarea în etape a unui soft sau în cazul finalizării în etape a unui proiect de construcții	Prestația entității creează sau îmbunătățește un activ controlat de către client pe măsură ce acest activ este creat
Entitatea construiește un activ exclusiv pentru un client livrarea efectivă se va face la final, dar clientul plătește etapizat valoarea contractului	Prestația entității nu creează un activ cu utilizare alternativă pentru entitate, iar aceasta are dreptul la plata contravalorii prestației efectuate până la momentul respectiv

Sursa: elaborat de autori în baza IFRS 15

**Entitatea va recunoaște venituri treptat în timp, gradual**, în cazul în care următoarele

criterii sunt îndeplinite:

- ✓ clientul primește și consumă în mod simultan toate beneficiile furnizate de entitate pe măsură ce aceasta își îndeplinește obligațiile (*de exemplu, în cazul unui contract de tip abonament lunar de servicii*);
- ✓ prestația entității creează sau îmbunătățește un activ controlat de către client pe măsură ce acest activ este creat (*de exemplu, implementarea în etape a unui soft; finalizarea în etape a unui proiect de construcții*); sau
- ✓ prestația entității nu creează un activ cu utilizare alternativă pentru entitate, iar aceasta are dreptul la plata contravalorii prestației efectuate până la momentul respectiv (*de exemplu, în cazul în care entitatea construiește un activ exclusiv pentru un client livrarea efectivă se va face la final, dar clientul plătește etapizat valoarea contractului*).

În cazul în care entitatea își îndeplinește obligațiile punctual, venitul va fi recunoscut în momentul în care controlul este transferat către client. Factorii ce pot indica momentul transferului de control includ, dar nu se limitează la, următoarele:

- ✓ entitatea are un drept prezent de a încasa contravaloarea activului;
- ✓ clientul are dreptul legal de proprietate asupra activului;
- ✓ entitatea a transferat proprietatea fizică a activului;
- ✓ clientul a preluat riscurile și beneficiile semnificative aferente proprietății activului; sau
- ✓ clientul a acceptat activul.

Determinarea prețului tranzacției joacă un rol important în stabilirea valorii venitului. Prețul tranzacției este suma pe care entitatea se așteaptă să o primească în schimbul transferului bunurilor sau serviciilor către client. La determinarea acestei sume, entitatea va lua în considerare istoricul relațiilor cu clienții. Lipsa unui istoric în relația cu clienții impune o abordare prudentială, bazată pe raționamentul profesional al contabilului.

În situația în care un contract conține elemente cu contravaloare variabilă, entitatea va estima suma contravalorii variabile la care va avea dreptul în baza contractului. O contravaloare variabilă poate rezulta în cazul discounturilor, reducerilor, despăgubirilor, bonusurilor de performanță, penalităților sau altor elemente similare.

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, de exemplu, 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 se va fi rezolvat.

Cu toate acestea, o abordare diferită și mai restrictivă este aplicată în cazul vânzărilor sau a veniturilor din licențe sau proprietate intelectuală. Aceste venituri sunt recunoscute doar în momentul vânzării sau utilizării drepturilor respective.

În procesul determinării venitului se ține cont și de situația când alocarea prețului tranzacției se efectuează pentru fiecare obligație prevăzută de contract. De exemplu, în situația în care un contract prevede îndeplinirea unor obligații multiple, entitatea va alocă 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. În acest scop se aplică diferite metode, incluzând:

- ✓ metoda estimării valorii de piață, ajustate în funcție de circumstanțele specifice;
- ✓ metoda costului estimativ plus o marjă;
- ✓ metoda reziduală, respectiv stabilirea mai întâi a valorii obligațiilor identificabile și apoi determinarea valorii celei rămase prin diferență.

Orice discount global comparat cu agregatul prețurilor individuale va fi alocat proporțional între obligații. În anumite circumstanțe, poate fi indicată alocarea discountului 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 este așa, să țină cont de puterea de cumpărare a banilor în timp. 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.

Un aspect important în recunoașterea venitului este abordarea legată de transferul proprietății și controlul. Conform IAS 18 „Venituri”, venitul din vânzarea bunurilor va fi recunoscut atunci când riscurile și beneficiile semnificative aferente proprietății au fost transferate clientului. IFRS 15 „Venituri din contracte cu clienții”, însă stipulează faptul că un activ este transferat în momentul în care clientul obține controlul asupra celui activ.

În contextul IFRS 15 „Venituri din contracte cu clienții”, controlul este definit ca „abilitatea de a direcționa utilizarea și de a obține în mod substanțial toate beneficiile rezultate în urma utilizării unui activ. Controlul include de asemenea abilitatea de a împiedica alți terți să utilizeze activul și să obțină în mod substanțial toate beneficiile rămase în urma utilizării acestuia”.

**Concluzie.** Deși această diferență este mai mult de natură semantică, ea va veni spre exemplu în sprijinul entităților care, în conformitate cu IAS 18 „Venituri”, nu puteau recunoaște venitul în lipsa dovezii de livrare sau a acceptanței clientului. În conformitate cu IFRS 15 „Venituri din contracte cu clienții”, venitul va fi recunoscut în momentul în care transferul controlului asupra activului va putea fi determinat în mod obiectiv, acceptarea de către client fiind considerată o formalitate. În concluzie, se poate de constatat că în comparație cu IFRS „International Reporting Standards, noile SNC nu conțin, de regulă, metodele alternative de recunoaștere și de evaluare a elementelor contabile.

#### Referințe bibliografice:

1. Ordinul Ministerului Finanțelor privind acceptarea și publicarea Standardelor Internaționale de Contabilitate: nr.109 din 19.12.2008. Publicat în Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2008, nr.237-240. Disponibil pe adresa: <http://lex.justice.md/viewdoc.php?action=view&view=doc&id=330274&lang=1>
2. Cadrul general conceptual de raportare financiară. Disponibil pe adresa: <http://contabilsef.md/lib.php?l=ro&idc=456&t=/Legislatia/Contabilitate/Standardele-Internationale-de-Raportare-Financiara-IFRS>
3. Standardul Internațional de Raportare Financiară IFRS 15 „Venituri din contractele cu clienții”. Disponibil pe adresa: [http://lex.justice.md/UserFiles/File/2016/mo453-458md/standard.15\\_154.doc](http://lex.justice.md/UserFiles/File/2016/mo453-458md/standard.15_154.doc).