

# CONTABILITATEA VENITURILOR PRIN PRISMA IFRS 15 “VENITURI DIN CONTRACTELE CU CLIENȚII”

## INCOME ACCOUNTING FROM THE IFRS 15 PERSPECTIVE “REVENUE FROM CUSTOMER CONTRACTS”

Autori: **Iana VÎRTOSU**

email: [vfloricika@gmail.com](mailto:vfloricika@gmail.com)

**Valeria FLOREA**

email: [iana.virtosu18@gmail.com](mailto:iana.virtosu18@gmail.com)

Coordonator științific: **Angela POPOVICI, conf. univ., dr.**  
Academia de Studii Economice a Moldovei, Republica Moldova

**Abstract.** *One of the most controversial issues in modern accounting is revenue accounting. It is important to keep in mind the rules regarding the period of recognition of income, because all profits and losses, the reputation of the entity and yours in front of the outside world and your taxes depend on it.*

*As a result of research on this topic, new approaches to revenue from customer contracts were highlighted. The main objective of the study was the comparative analysis between IFRS 15 and IAS 18. The recognition, evaluation, accounting and presentation in the financial statements was analyzed. As a result, the particularities of the new IFRS 15 were obtained: the main criteria for revenue recognition, such as the identification of the contract, the obligations, the price, the allocation of the transaction price for the execution obligations and finally - the recognition of the income. Essential for IFRS 15, compared to IAS 18, is the consideration of criteria such as the goodness (solvency) of the buyer and the interest for the final result.*

*In conclusion, the changes made to the old reporting standards and those included in IFRS 15 have met several objectives regarding the correct collection of revenues.*

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

**JEL Classification:** M41

### Introducere

În ultimele decenii, atât în plan internațional, cât și național a fost intens pusă în dezbatere contabilitatea veniturilor, a fost cercetată noțiunea de venituri, fiind recomandate criterii noi de clasificare a acestora în funcție de scopurile utilizării informațiilor, au fost examinate și problemele recunoașterii și contabilizării acestora [1,2]. Pentru a facilita integrarea Republicii Moldova în spațiul economic european, apare necesitatea armonizării contabilității veniturilor cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) și Directivele Uniunii Europene (UE) - fapt care atestă actualitatea temei cercetate.

IFRS 15 „Veniturile din contractele cu clienții” [3] vine cu o abordare specifică, înlocuind și anulând Standardul Internațional de Contabilitate (IAS) 11 „Contracte de construcție”, IAS 18 „Venituri” [4], Comitetul internațional de interpretare a raportării financiare (IFRIC) 13 „Programe de fidelizare a clienților”, IFRIC 15 „Acorduri privind construcția proprietăților imobiliare”, IFRIC 18 „Transferuri de active de la clienți” și Comitetul de Interpretare a Standardelor (SIC)-31 „Venituri – Tranzacții barter care presupun servicii de publicitate”. Obiectivul cercetării constă în dobândirea cunoștințelor aprofundate aferente abordărilor de recunoaștere, contabilizare și raportare financiară a veniturilor. Argumentarea noastră ia în considerare și analiza comparativă a IFRS 15 versus IAS 18 [9], punând în evidență elementele care aduc valoare în calitatea raportărilor financiare a veniturilor. Contribuția cercetării constă în informarea utilizatorilor privind noul standard IFRS 15 și specificul abordării din punct de vedere contabil.

### Metode de cercetare utilizate

Prezenta lucrare cercetează abordările noului IFRS 15, propunând soluții și contribuind la perfecționarea contabilității și raportării financiare a veniturilor cu impact primordial asupra fundamentării deciziilor utilizatorilor interni și externi. În acest studiu s-au utilizat metode de cercetare dialectice, precum: analiza, deducția, sinteza, de asemenea, metode specific economice: selectarea, gruparea, observarea, compararea materiei, fenomenelor și a proceselor.

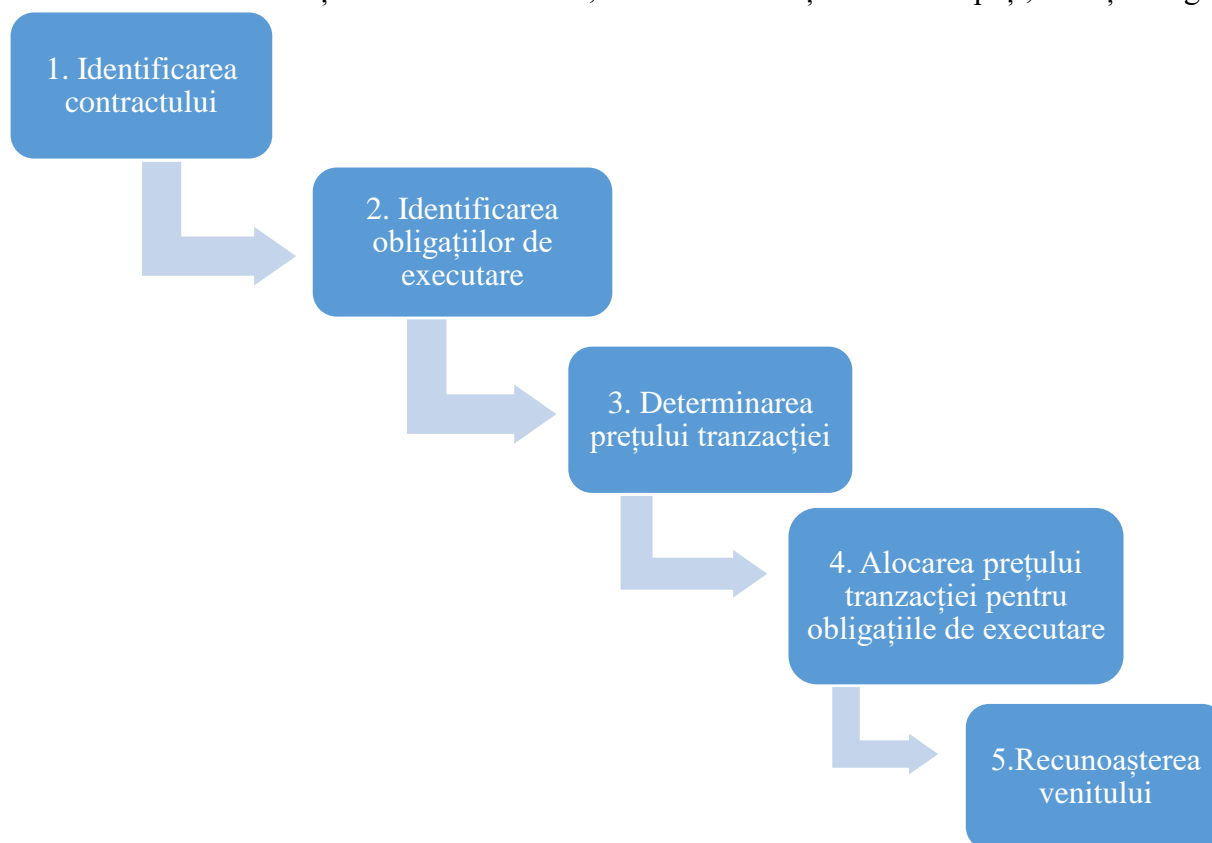
### Conținutul de bază

De menționat, că în data de 23 decembrie 2016, în Monitorul Oficial al Republicii Moldova, a fost publicat Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 154 din 14.12.2016 [5], prin care punctul 1 din Ordin Ministerul Finanțelor nr. 105 din 17.07.2015 privind acceptarea, publicarea și modificarea IFRS [6] atestă completarea IFRS cu două standarde noi: IFRS 14 „Conturi de amânare aferente activităților reglementate” și IFRS 15 „Venituri din contracte cu clienții” [8].

O entitate trebuie să aplice IFRS 15 pentru perioadele anuale de raportare care încep la 1 ianuarie 2018 sau ulterior acestei date.

Principiul esențial al prezentului standard este că o persoană juridică trebuie să recunoască veniturile pentru a ilustra transferul de bunuri sau servicii promise către clienți la o valoare care reflectă contraprestația la care entitatea se așteaptă să aibă dreptul în schimbul acelor bunuri sau servicii [7].

Pentru a recunoaște eficient veniturile, IFRS 15 stabilește următorii pași, clasați în figura 1.

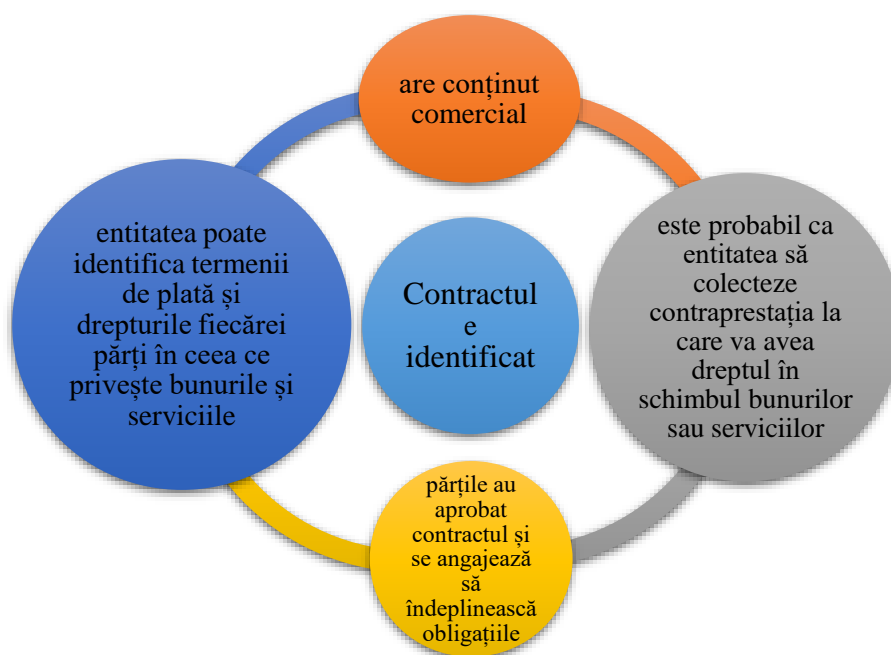


**Figura 1. Etapele de recunoaștere a veniturilor conform IFRS 15**

*Sursa: Elaborat de autor în baza [7]*

La primul pas este necesară aprecierea îndeplinirii tuturor criteriilor de recunoaștere a veniturilor. Cu toate acestea, acest pas nu diferă de standardul anterior - IAS 18. În același timp, IFRS 15 solicită luarea în considerare a unor criterii importante, precum solvabilitatea cumpărătorului și interesul pentru rezultatul final. Adică, standardul cere analiza nu numai a drepturilor cumpărătorului asupra activului transferat, ci și posibilitatea de a plăti. În absența solvabilității, veniturile conform IFRS 15 nu sunt recunoscute. În cadrul primului pas, vânzătorul analizează dacă contractul este

identificat și îndeplinește cerințele stabilite în IFRS 15 „Venituri din contracte cu clienții”, desfășurate în figura 2.



**Figura 2. Criterii de identificare a contractului cu clienții conform IFRS 15**

*Sursa: Elaborat de autor în baza [7]*

Un alt pas, este determinarea obligațiilor de executare determinate în contractul cu clientul. Definiția obligațiilor contractuale cu privire la bunurile identificabile vândute nu diferă esențial față de regulile anterioare. Cu toate acestea, în cazurile în care contractul prevede vânzarea bunurilor combinate (de exemplu, furnizarea de servicii oferind în același timp instrumentele pentru utilizarea lor sau acordarea de reduceri în cazul achiziționării unui alt produs, etc.), pot apărea situații specifice, fapt care poate schimba semnificativ indicatorii din situațiile financiare [10, 11]. În această etapă, este necesar să se ia în considerare toate reducerile oferite clienților, promoțiile. În continuare, prețul este divizat pe unitate de venit, adică pe tranzacții separate. *Este important de reținut*, că aceasta este o abordare complet nouă în comparație cu standardele anterioare. După cum s-a menționat mai sus, pot fi realizate simultan diferite componente a tranzacției (de exemplu, instrumente și servicii de instalare). În acest caz, reducerile și bonusurile trebuie repartizate între componentele tranzacției. Respectiv, venitul fiecărei componente trebuie stabilit ținând cont de reducerile acordate (bonusuri).

La alt pas este necesar să se determine când venitul este recunoscut. În acest stadiu, prestatorul de servicii/vânzătorul are obligația de a determina modul în care vor fi recunoscute veniturile: o singură dată sau pe durata unei perioade de timp. Anterior, veniturile erau recunoscute în momentul în care cumpărătorul primea controlul asupra activului achiziționat. În același timp, a existat, de asemenea, o condiție pentru recunoașterea veniturilor pentru o anumită perioadă de timp. Conform IFRS 15, orice program de loialitate reprezintă, în esență, o oportunitate pentru un client de a cumpăra bunuri sau servicii suplimentare în mod gratuit sau la un preț redus ca urmare a încheierii unui anumit contract, a cumpărării unui anumit produs sau a cumpărării pentru o anumită sumă. În acest caz, cumpărătorul plătește în avans bunurile sau serviciile care vor fi primite în viitor. În consecință, vânzătorul recunoaște încasările numai după transferul acestor bunuri sau servicii suplimentare sau după expirarea acțiunii/ofertei promoționale. Modul în care are loc recunoașterea venitului, conform pașilor expuși mai sus, este analizat prin prisma unui *exemplu*:

Entitatea „EdLingua” SRL prestează servicii de studiere a limbilor străine. Aceasta oferă cursuri intensive cu durata de o lună, la prețul de 2200 lei. Pentru clienții care parcurg 4 cursuri de limbă engleză intensiv, primesc al cincilea curs gratuit. Vânzătorul trebuie să trateze aceste servicii promise ca o obligație de executare separată.

În conformitate cu paragraful B40 al IFRS 15 [3], dacă, într-un contract, o entitate îi acordă unui client opțiunea de a dobândi bunuri sau servicii suplimentare, această opțiune generează o *obligație de executare* în contract doar dacă opțiunea îi oferă clientului un *drept semnificativ* pe care acesta nu l-ar primi fără a încheia contractul respectiv. Acest drept semnificativ reprezintă beneficiul pe care îl primește cumpărătorul dacă participă la programul de loialitate. În prim plan, pentru a stabili dacă cumpărătorul are sau nu un drept semnificativ este necesar de analizat două întrebări:

1. E necesar un contract suplimentar cu clientul pentru a primi un produs sau serviciu suplimentar? Dacă da, atunci nu există un drept semnificativ (beneficii suplimentare), deoarece noul contract va fi analizat și contabilizat ca un contract separat.

2. Cumpărătorul poate achiziționa un produs sau un serviciu suplimentar la același preț ca prețul individual de vânzare al produsului/serviciului? Dacă da, atunci nu există un drept semnificativ, deoarece nu există nici un beneficiu pentru client.

În contractual analizat în exemplu există două obligații de executare, iar “EdLingua” SRL va trebui să distribuie prețul tranzacției pentru fiecare dintre ele: a) furnizarea serviciilor de studiere a limbii engleze pe parcursul a 4 cursuri; b) prestarea unui curs intensiv gratuit timp de o lună.

Următorul pas este determinarea prețului tranzacției. Determinarea prețului de vânzare separat pentru un drept semnificativ are loc în baza p.74 al IFRS 15 [3], conform căruia “pentru a îndeplini obiectivul alocării, o entitate trebuie să aloce prețul tranzacției pentru fiecare obligație de executare identificată în contract pe baza unui preț individual de vânzare relativ”.

Probabilitatea de a exercita opțiunea estimată de “EdLingua” SRL este de 100%. Astfel, prețul de vânzare separat al unui drept semnificativ este egal cu  $2\,200 \times 100\% = 2\,200$  lei. Cursul de 4 luni constituie 8 800 lei ( $2\,200$  lei  $\times$  4 cursuri). Să presupune că au fost vândute 100 de cursuri intensive, astfel că valoarea tranzacției este de 880 000 lei. În continuare, este necesar de a distribui prețul tranzacției asupra celor două obligații de executare pe baza unor prețuri separate de vânzare (tabelul 1):

- furnizarea serviciilor de studiere intensivă a limbii engleze (pe parcursul a 4 luni) costă 880 000 lei.
- beneficiul clientului din oferta promoțională (luna gratuită) este de  $8\,800 / 4$  luni = 2 200 lei.

Având în vedere această estimare, prețul de vânzare separat al ofertei promoționale pe cursul gratuit este de 220 000 lei ( $2\,200$  lei  $\times$  100 clienți).

**Tabelul 1. Alocarea prețului tranzacției pentru obligațiile de executare**

Obligații de executare	Prețul separat al tranzacției	Ponderea (%)	Preț repartizat pe obligații de executare
<b>Cursuri de 4 luni</b>	880 000 lei	80	704 000 lei (880 mii* 80%)
<b>Luna gratuită</b>	220 000 lei	20	176 000 lei (880 mii* 20%)
<b>TOTAL</b>	1 100 000 lei	100	880 000 lei

În cele din urmă, “EdLingua” SRL trebuie să recunoască veniturile proporțional perioadei de 4 luni, deoarece clientul primește servicii și consumă beneficii simultan, pe măsură ce vânzătorul își îndeplinește obligația de executare. “EdLingua” SRL contabilizează tranzacțiile menționate în modul următor (tabelul 2).

**Tabelul 2. Jurnalul de înregistrări cronologice al "EdLingua" SRL aferent campaniei promoționale**

Nr.	Conținutul operațiilor economice	Corespondența conturilor		Suma, lei
		Debit	Credit	
<b>În momentul achiziționării unui set de cursuri de 4 luni</b>				
1.	Reflectarea încasării avansurilor (2 200lei * 4 luni* 100 clienți)	242"Conturi curente în monedă națională"	523"Avansuri primare curente"	880 000
<b>Lunar, la prestarea serviciilor</b>				
2.	Reflectarea sumei totale a creanțelor (880 000 lei/ 4 luni)	221 "Creanțe comerciale"		220 000
3.	Reflectarea veniturilor din vânzări (704 000 lei/ 4 luni)		611"Venituri din vânzări"	176 000
4.	Reflectarea veniturilor aferente cursului de o lună gratuit (176 000 lei/ 4 luni)		535"Venituri anticipate curente"	44 000
5.	Decontarea reciprocă a creanțelor și datoriilor	523"Avansuri primare curente"	221 "Creanțe comerciale"	220 000
<b>La sfârșitul anului, soldul contului Venituri anticipate va fi de 176 000 lei, iar la sfârșitul lunii suplimentare gratuite:</b>				
6.	Reflectarea venitului aferent lunii gratuite (44 000 lei* 4 luni)	535"Venituri anticipate curente"	611"Venituri din vânzări"	176 000

### Concluzii

În concluzie, menționăm, că în conformitate cu prevederile IFRS 15 "Venituri din contracte cu clienții", veniturile din contractele cu clienții trebuie recunoscute dacă contractul este identificat, sunt identificate obligațiile de executare, de asemenea, este determinat prețul tranzacție și este alocat pentru obligațiile de executare.

Pe parcursul cercetării, s-au remarcat particularitățile dezvăluirii informațiilor în situațiile financiare afectate de standardele internaționale atunci când se efectuează programe de loialitate (fidelizare). Rezumând cele de mai sus, trebuie remarcat faptul că contabilizarea programelor de loialitate în conformitate cu normele IFRS conține mai multe situații dificile, legate de dispozițiile tranzitorii în legătură cu adoptarea IFRS 15, care a intrat în vigoare de la 01.01.2018. Astfel, IFRS 15 [3] conține o inovație care cere entității să prezinte în note suma bonusurilor (reducerilor) acordate, repartizată între componentele veniturilor. O dificultate considerabilă se datorează, de asemenea, determinării valorii juste a facilităților economice oferite și procedurii de evaluare a posibilității de acordare a lor. Această problemă se rezolvă în mod individual de entitate, stabilind o astfel de modalitate în politicile sale contabile.

### Referințe bibliografice

- Dezvoltarea contextului de contabilitate internațională. [https://books.google.md/books?hl=ro&lr=&id=BS1bBAAAQBAJ&oi=fnd&pg=PP1&dq=nobes+c.+W.+2006&ots=nTt1ARx1hL&sig=Mwp2fhWh-csRmw-nErqnKTSMEoE&redir\\_esc=y#v=onepage&q=nobes%20c.%20W.%202006&f=false](https://books.google.md/books?hl=ro&lr=&id=BS1bBAAAQBAJ&oi=fnd&pg=PP1&dq=nobes+c.+W.+2006&ots=nTt1ARx1hL&sig=Mwp2fhWh-csRmw-nErqnKTSMEoE&redir_esc=y#v=onepage&q=nobes%20c.%20W.%202006&f=false)
- ERHAN L., SOCOLIUC M., MIHAILA S., GROSU V., Policies And Practices For Implementation Of Ifrs And Nas In The Republic Of Moldova. *The USV Annals of Economics and Public Administration*, 2015, Vol. 15, Issue 3, pp.147-162.

3. IFRS 15 “Venituri din contracte cu clienții”  
[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)
4. IAS 18 “Venituri”<https://vdocuments.site/ias-18-venituri-cu-rezolvare.html>
5. Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 154 din 14.12.2016 cu privire la aprobarea completărilor la Ordinul Ministrului Finanțelor nr.105 din 17 iulie 2015.  
<http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=368055>
6. Ordinul Ministerul Finanțelor nr.105 din 17.07.2015 privind acceptarea, publicarea și modificarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară.  
[http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=360105&fbclid=IwAR3ntYi\\_zoKBAtph7Imi\\_1Xn39Gh-MYOVp-gpSA0quQcsv3HnqPUQvSLg6c](http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=360105&fbclid=IwAR3ntYi_zoKBAtph7Imi_1Xn39Gh-MYOVp-gpSA0quQcsv3HnqPUQvSLg6c)
7. Percepții privind impactul IFRS 15 - exemple ilustrative pas cu pas.  
<https://search.proquest.com/openview/afd55e6493cf5bfc80c4f6688ff75bbc/1?pq-origsite=gscholar&cbl=51385>
8. Standardele Internaționale de Raportare Financiară. <https://www.bizlaw.md/2016/12/23/au-fost-publicate-standardele-internationale-de-raportare-financiara-14-si-15>
9. IFRS 15 versus IAS 18. <https://www.ifrsbox.com/ifrs-15-vs-ias-18/>
10. GROSU V., SOCOLIUC M., Effects And Implications Of The Implementation Of Ifrs 15- Revenue From Contracts With Customers. Management Strategies Journal, 2016, Vol. 34, issue 4, pp.95-106.
11. COSMULESE C.G., GROSU V. Influences of new IFRS on consolidated financial reporting. The USV Annals of Economics and Public Administration, 2019, Vol. 19, No. 2 (30), pp. 185-191.